

**Всеукраїнський конкурс студентських наукових робіт зі спеціальності
«Облік і оподаткування»**

НАУКОВА РОБОТА

на тему:

**«МЕХАНІЗМ ВИКОРИСТАННЯ РРО ТА ПРРО В УМОВАХ
ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ»**

Шифр «Використання РРО»

2023 рік

АНОТАЦІЯ

У науковій роботі висвітлено актуальну проблему пошуку механізмів здійснення дієвого контролю за показниками економічної активності платників податків з метою зниження рівня тіньової економіки. Особливу увагу приділено дослідженню теоретико-методичних засад механізму використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану в національному макроекономічному середовищі. Систематизовано рівні нормативно-правового та методологічного регулювання застосування РРО/ПРРО в Україні з урахуванням аспектних змін і трансформацій. Проаналізовано передумови та етапи історичного розвитку використання РРО/ПРРО в діяльності суб'єктів господарювання. Розглянуто класифікацію, переваги та недоліки застосування РРО/ПРРО суб'єктами господарювання. Визначено особливості методології обліку та оподаткування РРО/ПРРО в Україні. Досліджено процес податкового адміністрування класичних і програмних РРО. Запропоновано напрями лібералізації ринку РРО/ПРРО в Україні з визначенням шляхів оптимізації. Розроблено пропозиції щодо практичного удосконалення облікового процесу із застосуванням РРО/ПРРО.

Ключові слова: безготівкові розрахунки, воєнний стан, готівкові розрахунки, касові апарати, лібералізація, облік, оподаткування, програмний реєстратор розрахункових операцій, реєстратор розрахункових операцій, розрахункові операції, удосконалення, фіскалізація.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ	9
1.1. Нормативно-правове забезпечення застосування РРО/ПРРО в Україні	9
1.2. Передумови та етапи становлення й розвитку використання РРО/ПРРО в діяльності суб'єктів господарювання	11
1.3. Класифікація, переваги та недоліки застосування РРО/ПРРО суб'єктами господарювання	13
 РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ	 15
2.1. Особливості обліку РРО/ПРРО	15
2.2. Адміністрування РРО/ПРРО	22
 РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЗАСТОСУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ	 25
3.1. Напрями лібералізації ринку РРО/ПРРО	25
3.2. Удосконалення облікового процесу із застосуванням РРО/ПРРО	27
 ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	 29
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	31
ДОДАТКИ	38

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВВП	Валовий внутрішній продукт
ДПСУ	Державна податкова служба України
ЕККА	Електронний контрольно-касовий апарат
ЕККР	Електронний контрольно-касовий реєстратор
ЕЦП	Електронний цифровий підпис
ІПК	Індивідуальна податкова консультація
КМУ	Кабінет міністрів України
КОРО	Книга обліку розрахункових операцій
МНМА	Малоцінні необоротні матеріальні активи
МСБО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МФУ	Міністерство фінансів України
НБУ	Національний банк України
НП(С)БО	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ОЗ	Основні засоби
ПДВ	Податок на додану вартість
ПКУ	Податковий кодекс України
ПРО	Програмний реєстратор розрахункових операцій
ПТКС	Програмно-технічний комплекс самообслуговування
РК	Розрахункові книжки
РРО	Реєстратор розрахункових операцій
СЗЗД РРО	Система зберігання і збору даних РРО
ТСПТ	Технічно-складні побутові товари
ФОП	Фізична особа-підприємець
ЦСО	Центр сервісного обслуговування

ВСТУП

Обґрунтування актуальності. Сучасне перебування України в умовах підвищеної геополітичної напруженості внаслідок загострення територіальних протиріч призводить до дестабілізації й уповільнення внутрішнього соціально-економічного розвитку країни, що об'єктивно сприяє зростанню обсягів тіньової економіки. Однією з основних причин тінізації є зловживання суб'єктами підприємницької діяльності спрощеною системою оподаткування, яка не передбачає ведення повноцінного обліку й унеможливорює здійснення якісного контролю за походженням і повнотою відображення доходів. У результаті проведення готівкових операцій поза межами обліку відбувається цілеспрямоване заниження бази обкладання податками, які є основним джерелом фінансування доходної частини державного та місцевих бюджетів. Як наслідок, держава недоотримує величезні суми коштів і не має можливості повною мірою виконувати покладені на неї функції. Саме тому актуалізується питання пошуку механізмів здійснення дієвого контролю та аналізу за показниками економічної активності платників податків з метою зниження рівня тіньової економіки та захисту прав споживачів, одним з яких є обов'язкове застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Виділення невирішеної частини проблеми. Процес масової фіскалізації викликає чимало проблем та труднощів з приводу правового регулювання застосування реєстраторів розрахункових операцій, які знаходять відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних фахівців. Теоретичні аспекти функціонування РРО вивчали: Бандурка О.О., Білоус В. Т., Бородін І. Л., Дутова Н. В. [31; 32], Єршова Н. Ю. [41], Іщук К. А. [31; 32], Кравчук О. [40], Линник О. І. [41], Марченко В. Б., Нечай А. А., П'ятак М. А. [43], Панура Ю. В., Пех Ю. [44], Попович В. М., Савченко Л. А., Тимошенко О. В., Фатенюк-Ткачук А. [44] та інші.

Попри це, недостатньо дослідженим залишається питання методології фінансового та податкового обліку витрат на придбання, експлуатацію,

ліквідацію класичних та програмних РРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану. Наукова робота спрямована на вирішення науково-прикладної проблеми, яка полягає у відсутності теоретичного осмислення і практичного обґрунтування методології обліку та оподаткування РРО та ПРРО в Україні в умовах глобальних викликів, що обумовило вибір теми, мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження.

Метою дослідження є механізм використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану.

Досягнення мети роботи зумовило необхідність виконання наступних **завдань**:

- сформуванати систему нормативно-правового забезпечення застосування РРО/ПРРО в Україні;
- дослідити передумови та етапи становлення й розвитку використання РРО/ПРРО в діяльності суб'єктів господарювання;
- розглянути класифікацію, переваги та недоліки застосування РРО/ПРРО суб'єктами господарювання;
- визначити особливості обліку РРО/ПРРО, дослідити процес адміністрування РРО/ПРРО;
- запропонувати напрями лібералізації ринку РРО/ПРРО;
- розробити пропозиції щодо удосконалення облікового процесу із застосуванням РРО/ПРРО.

Об'єктом дослідження є процес використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану в національному макроекономічному середовищі.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади механізму використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану.

Для вирішення визначених завдань було використано такі загальнонаукові та спеціальні **методи дослідження**: монографічний, індуктивний та дедуктивний методи, а також методи морфологічного аналізу, функціонального синтезу та

абстрагування - при дослідженні теоретичних основ нормативно-правового регулювання та історичного розвитку застосування РРО/ПРРО в Україні; методи порівняння, групування та компаративного аналізу – при проведенні класифікації та порівняльної характеристики класичних і програмних РРО; економіко-математичні методи та методи статистичного аналізу – для оцінки динаміки зростання рівня тіньової економіки та виторгів через РРО; табличний та графічний методи - для наочного представлення отриманої в результаті дослідження інформації;

Статистичну і фактологічну основу наукової роботи становили чинні нормативно-правові акти з питань правового та методологічного регулювання застосування РРО/ПРРО, офіційна статистична інформація Міністерства економіки України та Державної податкової служби України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних фахівців щодо проблем фінансового регулювання відносин у сфері реєстраторів розрахункових операцій, результати власних наукових досліджень, офіційні публікації та роз'яснення податкових органів, а також Інтернет-ресурси.

Наукова цінність отриманих результатів дослідження полягає в поглибленому теоретичному осмисленні й практичному обґрунтуванні методології обліку та оподаткування РРО та ПРРО в Україні в умовах глобальних викликів.

Найбільш значущі наукові результати:

- досліджено та систематизовано рівні нормативно-правового та методологічного регулювання застосування РРО/ПРРО в Україні з урахуванням аспектних змін та трансформацій;
- визначено особливості облікового процесу класичних та програмних РРО в умовах трансформації системи податкового адміністрування;
- запропоновано напрями лібералізації ринку РРО/ПРРО в Україні з визначенням шляхів оптимізації;
- розроблено пропозиції щодо практичного вдосконалення облікового процесу із застосуванням РРО/ПРРО в Україні.

Практична цінність отриманих результатів дослідження полягає у впровадженні теоретичних та практичних положень наукової роботи в діяльність вітчизняних підприємств.

Найбільш значущі практичні результати:

- впровадження на підприємстві окремого рахунку 110 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі ОЗ» або 1121 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі МНМА» залежно від визнаного вартісного критерію з відкриттям аналітичних рахунків на основі класифікації за функціональним призначенням, що надає можливість деталізувати інформацію про наявність та стан РРО на локальному рівні;

- систематизація нормативно-правового забезпечення з визначенням відповідних рівнів, що уможливорює розуміння етапів впровадження РРО та ПРРО на підприємстві з визначенням оптимальних варіантів, враховуючи особливості обліку та контролю;

- порівняльна характеристика класичного і програмного РРО, що визначає пріоритети та недоліки зазначених інструментів обліку та контролю, дозволяє оптимально поєднати функціонування РРО з програмним продуктом «1:С Бухгалтерія» для підвищення можливості моніторингу та своєчасного контролю з поступовим формуванням фінансової та податкової звітності.

Матеріали наукової роботи прийняті до використання в діяльність ПП «Корсар Південь Сервіс» (акт № 1/06-02-23 від 06.02.2023 р.) та ТОВ «Інтернафта» ЛТД /Комерційна компанія/ (акт № 10-02/2023 від 10.02.2023 р.).

Наявність апробації результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано наукову статтю у фаховому виданні.

Структура роботи. Наукова робота складається зі вступу, трьох розділів, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ

1.1. Нормативно-правове забезпечення застосування РРО/ПРРО в Україні

В Україні склалася трирівнева система нормативно - правового регулювання застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій, що представлена в Додатку 1.

На першому рівні встановлюються найвищі вихідні правові норми та положення, які регулюють відносини у сфері застосування РРО. Основним нормативно-правовим актом є Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР (далі – Закон № 265) [7]. Він визначає загальні положення щодо використання, ремонту та технічного обслуговування РРО/ПРРО, а також відповідальність господарюючих суб'єктів за порушення вимог чинного законодавства у сфері застосування касових апаратів.

Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 року № 2755-VI [1] безпосередньо питання у сфері використання РРО не регулює, проте виступає єдиним законодавчим актом, який окрім Закону № 265, визначає норми щодо незастосування касових апаратів суб'єктами господарювання.

На другому рівні на підставі чинних законів вищими органами державної виконавчої влади в особі Кабінету міністрів України та Правління Національного банку України приймаються постанови, які з дня опублікування регулюють окремі питання в області застосування РРО. Основними актами вищих органів виконавчої влади є Постанова КМУ № 1336 від 23. 08. 2000 року «Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі – Постанова № 1336) [11] та Постанова КМУ від 16 березня 2017 року № 231 «Про затвердження переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні,

в цілях застосування реєстраторів розрахункових операцій» (далі – Постанова № 231) [12].

Постанова № 1336 визначає види діяльності, проведення яких дозволяє не застосовувати суб'єктам господарювання касові апарати, проте зобов'язує використовувати зареєстровані в органах Державної податкової служби України книги обліку розрахункових операцій та розрахункові книжки.

Постанова № 231 визначає види технічно складних побутових товарів, торгівля якими незалежно від форми та місця проведення розрахунків не звільняє від обов'язку застосування РРО ні юридичних, ні фізичних осіб-підприємців, що спрямоване на виконання п. 1 та п. 9 ст. 9 Закону № 265.

На третьому рівні на підставі чинних законів вищими органами державної виконавчої влади в особі Міністерства фінансів України та ДПСУ розробляються накази, якими затверджують окремі порядки, положення та інструкції у сфері використання РРО. Основним є Наказ МФУ № 496 від 03. 09. 2021 року «Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб-підприємців, у тому числі платників єдиного податку» (далі – Порядок № 496) [21]. Він на підставі Закону № 265 визначає загальні правила ведення товарного обліку приватними підприємцями, починаючи з 26 листопада 2021 року.

Таким чином, сучасний стан законодавчого регулювання застосування РРО та ПРРО в Україні характеризується наявністю надмірної кількості нормативних актів, які в сукупності визначають єдині правові засади поведінки сторін господарських правовідносин під час здійснення готівкових та безготівкових розрахунків. Саме тому важливими є систематизація та формування відповідних рівнів нормативно-правового забезпечення, що уможливило розуміння процесу впровадження РРО та ПРРО в діяльність підприємств, визначаючи особливості обліку та контролю.

1.2. Передумови та етапи становлення й розвитку використання РРО/ПРРО в діяльності суб'єктів господарювання

Історія становлення та розвитку використання касових апаратів в діяльності суб'єктів господарювання на території України дозволяє виділити три етапи, що представлено в Додатку 2.

Перший етап (1993 - 2009 рр.) характеризується формуванням законодавчої бази з питань правового регулювання застосування РРО. Саме в цей період прийнято основні нормативно-правові акти - Закон № 265 та Постанову № 1336. Цікаво, що до 2000 року обов'язок використання касових апаратів виникав у тих суб'єктів господарювання, які здійснювали виключно готівкові розрахунки. Тільки починаючи з 01 січня 2001 року він поширився на розрахунки в безготівковій формі. Варто зауважити, що п. 6 ст. 9 Закону № 265 в редакції від 21. 12. 2000 року вже визначав норму, яка звільняла фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування від застосування РРО, проте зобов'язувала використовувати касові апарати приватними підприємцями, які перебували на загальній системі оподаткування і здійснювали торгівлю підакцизними товарами.

Другий етап (2010-2021 рр.) відзначився прийняттям Податкового кодексу України, який став регулювати питання в частині застосування РРО фізичними особами-підприємцями, і початком часткової фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу. Так, норма п. 10 ст. 177 ПКУ в редакції від 02. 12. 2010 року визначала обов'язок використання касових апаратів ФОП на загальній системі оподаткування незалежно від виду діяльності й залишилася незмінною дотепер. Складніша ситуація виникла з ФОП-платниками єдиного податку, адже подальші зміни в законодавстві щодо необхідності застосування РРО стосувалися саме цих суб'єктів господарювання. Крім цього, визначальною характеристикою зазначеного періоду є впровадження з 01 серпня 2020 року програмних РРО, які не скасували дію традиційних апаратних реєстраторів, а стали їх альтернативою на вибір користувачів.

Наразі триває **третій етап** (починаючи з 01 січня 2022 року) історичного розвитку РРО, який характеризується початком повної фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування.

Таким чином, можна виокремити загальну тенденцію розвитку касових апаратів в Україні – поступова, починаючи з 2015 року, фіскалізація розрахунків шляхом розширення кола суб'єктів господарювання, зобов'язаних застосовувати РРО під час здійснення підприємницької діяльності.

Здебільшого, розширення фіскалізації торкнулося представників малого бізнесу – юридичних та фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування, окрім платників єдиного податку першої групи, адже обов'язок використання касових апаратів юридичними особами і приватними підприємцями на загальній системі оподаткування існував завжди.

Головною передумовою початку процесу фіскалізації розрахункових операцій в Україні став занадто високий рівень тіньової економіки, який призводить до недоотримання значної частки доходів бюджету, в результаті чого держава не в змозі повною мірою виконувати покладені на неї функції.

Таким чином, сучасний етап історичного розвитку РРО та ПРРО в Україні характеризується великою кількістю аспектних змін і трансформацій, які на підставі надмірності та неоднозначності законодавчих норм спричиняють появу низки проблем у процесі впровадження касових апаратів у діяльність суб'єктів господарювання. Саме тому, з метою вирішення зазначених протиріч, важливим є надання узагальнюючого висновку щодо необхідності застосування РРО/ПРРО: з 01 січня 2022 року реєстратори розрахункових операцій застосовуються юридичними особами та фізичними особами-підприємцями на загальній та спрощеній системах оподаткування за умови здійснення розрахункових операцій в готівковій та безготівковій формах за місцем реалізації товарів чи надання послуг, за виключенням платників єдиного податку першої групи та суб'єктів господарювання, на яких поширюється дія ст. 9 та ст. 10 Закону № 265.

1.3. Класифікація, переваги та недоліки застосування РРО/ПРРО суб'єктами господарювання

Для реєстрації розрахункових операцій суб'єктів господарювання призначений спеціальний пристрій – реєстратор розрахункових операцій.

Чинним законодавством передбачено два види реєстраторів: класичний і програмний, які додатково за функціональним призначенням, способом отримання або типом використання поділяються на підвиди (Додаток 3).

На підставі класифікації можна виділити ключові відмінності апаратного і програмного РРО, які систематизовано в табл. 1. 1.

Таблиця 1. 1

Порівняльна характеристика класичного і програмного РРО

Ознака	Класичний РРО	Програмний РРО
Фіскальні функції	Інформація про обсяг здійснених розрахункових операцій зберігається у фіскальній пам'яті РРО й автоматично передається до серверу ДПС	Інформація про обсяг здійснених розрахункових операцій передається до серверу ДПС із застосуванням мережі Інтернет, після чого фіскалізація чеків відбувається на сервері
Термін реєстрації сервером ДПС	Тиждень (опломбування РРО в ЦСО – подача документів в податкову – введення в експлуатацію)	Деякі днів (подача документів в податкову – реєстрація ЕЦП касира)
Строк корисного використання	Не більше 9 років з дати випуску і 7 років з моменту введення в експлуатацію	Залежить від пристрою, на який встановлюється програмний додаток
Необхідність ЕЦП	Не потрібен	Потрібен ЕЦП на кожного касира
Видача чека	У паперовому вигляді самим РРО	В електронному вигляді на e-mail або в паперовому через додаткове підключення принтеру
Формування Z-звіту	Формується касиром самостійно після закриття зміни	Формується автоматично під час закриття зміни
Вартість	Залежить від функціональних характеристик, від 5 тисяч гривень і вище	Програмний додаток може бути безкоштовним або оплачуватися його обслуговування, потребує придбання додаткового пристрою для його встановлення

Джерело: складено автором на підставі [27].

За даними таблиці бачимо, що обидва види РРО мають як переваги, так і недоліки в застосуванні.

Програмний реєстратор має більш просту і швидку процедуру реєстрації, автоматично формує Z-звіти, дає можливість заощадити кошти за рахунок отримання безкоштовного додатку від податкових органів, проте більш

залежний від мережі Інтернет, що не дозволяє виконувати фіскальні функції у випадку його відключення, і потребує оформлення цифрового підпису на кожного касира, що іноді викликає проблеми зі збереженням та адмініструванням ЕЦП. У той же час, апаратний реєстратор менш залежний від мережі Інтернет, не потребує реєстрації цифрового підпису на кожного окремого касира, що дуже зручно у випадку плинності кадрів, проте передбачає тривалу процедуру реєстрації та має досить високу вартість. Попри це, вибір виду РРО залежить від потреб та можливостей суб'єктів господарювання. Виключення становлять торгівці пального, які згідно чинного законодавства зобов'язані користуватися апаратними реєстраторами.

Таким чином, порівняльна характеристика зазначених інструментів обліку та контролю дозволяє визначити переваги та недоліки класичних і програмних РРО, що сприяє прийняттю якісних управлінських рішень при виборі типу реєстраторів розрахункових операцій. Це надасть змогу оптимально поєднати функціонування обраних касових апаратів з існуючими на підприємстві програмними продуктами бухгалтерського обліку, що підвищить можливості моніторингу розрахункових операцій з поступовим формуванням фінансової та податкової звітності.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ

2.1. Особливості обліку РРО/ПРРО

На сучасному етапі історичного розвитку касових апаратів актуалізуються питання методології обліку та оподаткування РРО та ПРРО в Україні, що потребує поглибленого вивчення законодавчої бази. Так, нормативне регулювання бухгалтерського та податкового обліку реєстраторів розрахункових операцій здійснюється на чотирьох рівнях (Додаток 4).

На першому рівні встановлюються загальні норми та положення, що регулюють відносини у сфері обліку та оподаткування РРО. Зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] визначає обов'язок ведення повноцінного бухгалтерського обліку кожною юридичною особою, а Податковий кодекс України [1] регулює питання податкового обліку в цілях оподаткування господарських операцій.

На другому рівні наказами Міністерства фінансів України затверджуються НП(С)БО, які визначають методологічні засади формування в обліку інформації про РРО як об'єкта основних засобів, нематеріальних активів чи витрат залежно від функціональних характеристик.

На третьому рівні основним підзаконним нормативним актом, який визначає порядок відображення операцій з придбання та експлуатації РРО на рахунках бухгалтерського обліку, є Інструкція про застосування Плану рахунків [14].

На четвертому локальному рівні розробляється Наказ про обліку політику, в якому затверджують методи амортизації РРО як об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів, встановлюють вартісний критерій розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів в цілях бухгалтерського обліку конкретного підприємства.

Аналіз останніх законодавчих змін та трансформацій дозволяє розглянути загальні методологічні особливості обліку РРО.

Класичні РРО. За економічною сутністю, класичні РРО в цілях бухгалтерського обліку розглядаються як об'єкти основних засобів, оскільки мають матеріальну форму, протягом терміну експлуатації здатні поступово втрачати якісні характеристики й використовуються більше одного року (як правило, строк служби апаратних РРО не перевищує 7 років з моменту введення в експлуатацію і 9 років від дати випуску) (див. рис. 2. 1).



Рис. 2. 1. Сутність основних засобів в цілях бухгалтерського та податкового обліку

Джерело: складено автором самостійно на підставі [1, п. 14.1.138; 18, п. 4; 24, п. 6].

Проте, для включення РРО до складу основних засобів в цілях податкового обліку додатково повинен витримуватися вартісний критерій розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів, який з 23 травня 2020 року становить 20000 гривень [1, п. 14.1.138 ст. 138]. Це означає, що РРО зі строком служби більше року і вартістю більше 20000 гривень в цілях податкового обліку відносять до складу основних засобів групи 4 «Машини та обладнання» з мінімальним терміном експлуатації 2 роки. І навпаки, РРО зі строком служби більше року і вартістю менше 20000 гривень в цілях податкового обліку відносять до складу малоцінних необоротних

матеріальних активів групи 11 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» без встановлення мінімально допустимих термінів експлуатації.

Звертаємо увагу, що вартісний критерій розмежування ОЗ і МНМА відіграє важливу роль для високодохідних підприємств (дохід більше 40 млн гривень на рік), які в цілях визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток коригують бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на податкові різниці. Зокрема, збільшують його на суму нарахованої амортизації РРО відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», і зменшують на суму розрахованої амортизації РРО відповідно до положень ПКУ [1, п. 138.3 ст. 138].

Оскільки МНМА в цілях податкового обліку, на відміну від бухгалтерського, не належать до складу ОЗ, вони не є об'єктом нарахування податкової амортизації і жодним чином не впливають на фінансовий результат до оподаткування високодохідних підприємств. Малодохідні підприємства (дохід менше 40 млн. гривень на рік) не коригують фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, на податкові різниці, тому встановлений в ПКУ вартісний критерій розмежування ОЗ і МНМА для них не є принциповим. Юридичні особи з доходом менше 40 млн. гривень в цілях бухгалтерського обліку мають право самостійно визначати зазначений критерій і прописувати його в наказі (положенні) про облікову політику.

Визнання класичного РРО як об'єкта ОЗ чи як об'єкта МНМА безпосередньо впливає на методологію відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Класичний РРО як об'єкт основних засобів після введення в експлуатацію обліковують на субрахунку 104 «Машини та обладнання» за первісною вартістю. Попередньо, усі витрати, що згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» формують первісну вартість РРО при його придбанні (плата постачальникам без ПДВ, транспортування, опломбування в ЦСО, підключення, програмування та налагодження) відображають на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Амортизація за рішенням підприємства нараховується одним з п'яти методів: прямолінійним, зменшенням залишкової

вартості, прискореним зменшенням залишкової вартості, кумулятивним або виробничим та обліковується на субрахунку 131 «Знос основних засобів». Однак, на нашу думку, використання виробничого методу для нарахування зносу РРО є недоцільним, оскільки він більш притаманний автотранспортній галузі, коли прослідковується вплив інтенсивності використання об'єкта обліку на його експлуатаційні можливості.

Класичний РРО як об'єкт малоцінних необоротних матеріальних активів після введення в експлуатацію обліковують на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Попередньо, усі витрати, що згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» формують первісну вартість РРО при його придбанні відображають на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Амортизація за рішенням підприємства нараховується одним з двох методів: списанням 50 % вартості об'єкта в першому місяці використання або списанням 100 % вартості об'єкта в першому місяці використання та обліковується на субрахунку 132 «Знос інших необоротних активів». На нашу думку, доцільно обирати другий варіант, який дозволить одразу списати всю первісну вартість РРО на витрати і у випадку його ліквідації за самостійним рішенням підприємства не призведе до обов'язку нарахування податкових зобов'язань з ПДВ [1, п. 14.1.191, п. 189.9].

Протягом терміну корисного використання класичного РРО виникають витрати на його технічне обслуговування, ремонт та інтернет. Технічне обслуговування та ремонт РРО відбуваються в центрах сервісного обслуговування і спрямовані на підтримання його в робочому стані, а отже збільшення в майбутньому економічних вигід від використання пристрою не відбувається і в обліку відображаються витрати. Оскільки РРО за функціональним призначенням пов'язаний з реалізацією товарів, витрати на технічне обслуговування та ремонт вважаємо доцільним відображати у складі витрат на збут і обліковувати на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут» з аналітичним розподілом за видами понесених витрат.

Інтернет необхідний класичним РРО для виконання фіскальної функції і передачі даних щодо обсягу здійснених розрахункових операцій до серверу ДПС. Облік зазначених витрат може здійснюватися або шляхом включення їх до складу витрат на збут на рахунку 93 «Витрати на збут», оскільки, як зазначалося, РРО безпосередньо пов'язаний з реалізацією продукції або наданням послуг, або шляхом включення їх до складу адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати» в періоді їх здійснення на підставі рахунка або акту наданих послуг. На нашу думку, інтернет-послуги для функціонування РРО за своєю суттю наближені до послуг зв'язку, аніж до реалізації товарів, тож здійснювати їх облік доцільно згідно НП(С)БО 16 «Витрати» у складі статті «Витрати на зв'язок» на рахунку 92 «Адміністративні витрати». У випадку внесення передплати за послуги інтернет-зв'язку, зазначені витрати попередньо відображаються у складі витрат майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим списанням у місяцях отримання послуг на обрану статтю витрат.

Моделі класичного РРО, які втратили свої якісні характеристики та стали непридатними до подальшого використання за функціональним призначенням підлягають ліквідації. Ліквідація РРО може бути двох типів: за самостійним рішенням підприємства (наприклад, закінчення строку корисного використання і неможливість продажу) та вимушена (наприклад, крадіжка чи знищення внаслідок пожежі). В обох випадках в цілях бухгалтерського обліку ліквідація непридатного РРО відбувається шляхом списання частини залишкової вартості та накопиченого зносу об'єкта з використанням рахунку 976 «Списання необоротних активів».

Податкові наслідки ліквідації з податку на прибуток виникатимуть залежно від дохідності підприємства. Високодохідним підприємствам необхідно буде скоригувати фінансовий результат до оподаткування шляхом збільшення його на суму бухгалтерської залишкової вартості РРО і зменшення на суму податкової залишкової вартості ліквідованого РРО господарського призначення. Малодохідні підприємства усі витрати, пов'язані з ліквідацією РРО,

спрямовують за правилами бухгалтерського обліку на зменшення фінансового результату до оподаткування, тобто податкових коригувань не відбувається.

Податкові наслідки ліквідації з податку на додану вартість виникатимуть залежно від типу ліквідації. Ліквідація РРО за самостійним рішенням підприємства згідно п. 189.9 ст. 189 ПКУ прирівнюється до постачання цього основного засобу за звичайними цінами, що автоматично стає об'єктом оподаткування ПДВ і викликає необхідність донарахування ПДВ у частині залишкової вартості ліквідованого РРО [1, п.189.9 ст.189]. Вимушена ліквідація РРО за умови документального підтвердження його знищення (наприклад, акт про списання основних засобів за формою ОЗ-3 чи висновок експертної комісії) згідно ч. 2 п. 189.9 ст. 189 ПКУ не розглядається як постачання, а отже не викликає жодних податкових зобов'язань з ПДВ.

Програмний РРО. Починаючи з 2020 року, стало можливим використанням програмного РРО, який представляє собою певне програмне забезпечення для реєстрації розрахункових операцій. Залежно від виду програмних забезпечень та наявності майнових прав на них розрізняють чотири варіанти відображення ПЗ в системі бухгалтерського обліку, що викликає питання щодо правильності визнання ПРРО (див. рис. 2.2). За даними рис. 2.2 однозначно можна стверджувати, що програмний РРО не є об'єктом основних засобів і нематеріальних активів, оскільки не відповідає критеріям їх визнання відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і не призводить до отримання економічних вигід у майбутньому. До того ж, факт отримання системної програми як невід'ємної частини пристрою і майнових прав на спеціально розроблені під специфіку підприємства програмні забезпечення при придбанні ПРРО відсутній.

Згідно з п. 8 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом [19, п. 8].

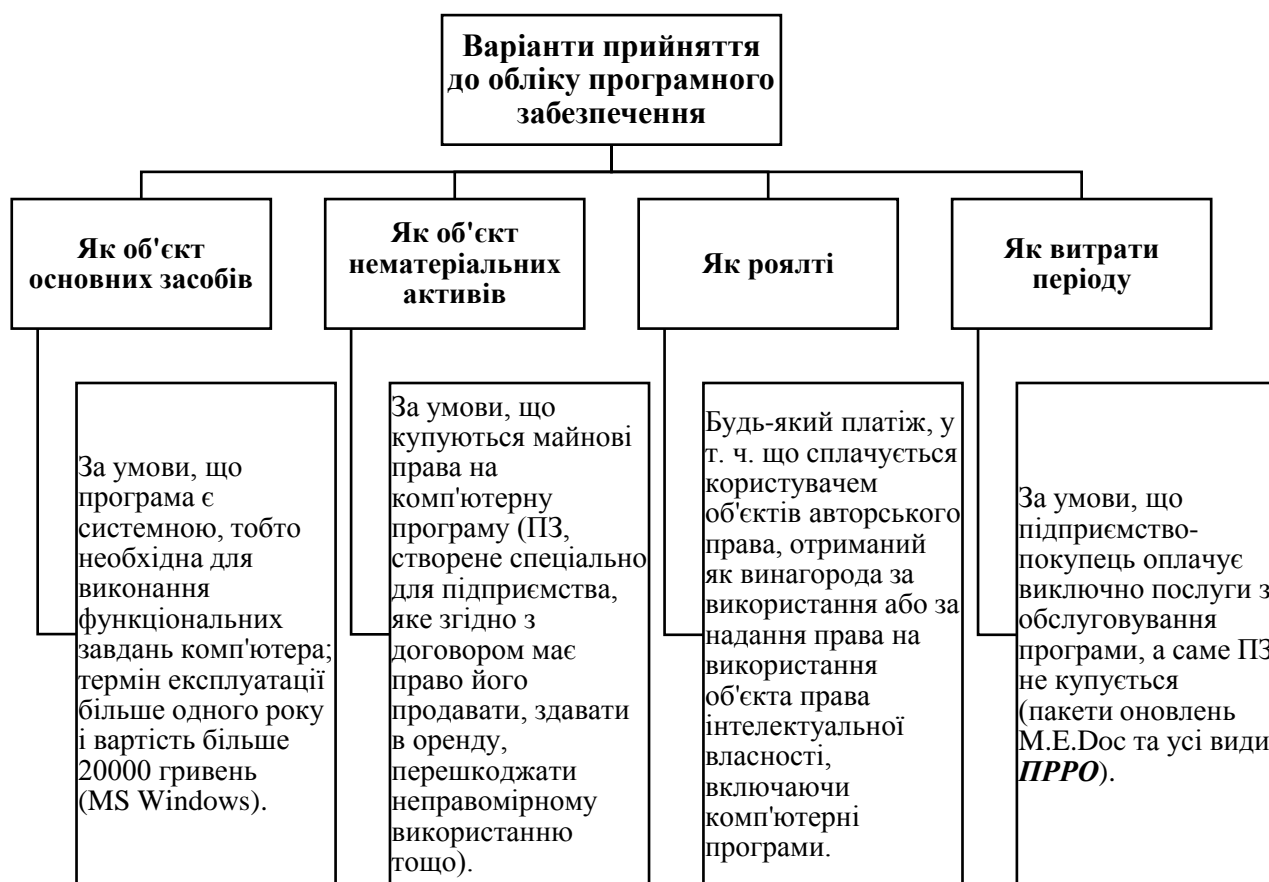


Рис. 2. 2. Варіанти прийняття до обліку програмного забезпечення

Джерело: складено автором самостійно на підставі [47].

Відповідно, витрати, пов'язані з придбанням програмних забезпечень можна умови поділити на два види: роялті і витрати періоду. Визначальною характеристикою розмежування роялті від витрат періоду є саме факт придбання програмного забезпечення кінцевим споживачем.

З урахуванням вищевикладеного вважаємо, що придбання програмного РРО доцільно визнавати виключно витратами періоду, адже спостерігається факт не купівлі програмного забезпечення, а щомісячна сплата послуг з обслуговування програмного продукту, вартість якого залежить від кількості кас, чеків і можливості інтеграції з іншими обліковими програмами. Після перерахування абонплати, згідно з ліцензійною угодою кінцевого споживача, підприємство отримує доступ до бази даних та можливість обслуговування відповідного програмного РРО. Після закінчення абонплати програма переходить в демо-режим і функціонувати за призначенням до моменту внесення

чергового платежу не здатна. Оскільки за своїм основним призначенням ПРРО пов'язаний з реалізацією товарів чи послуг, здійснювати облік витрат на його придбання та обслуговування доцільно на рахунку 93 «Витрати на збут». У випадку внесення передоплати за послуги обслуговування одразу за декілька місяців, зазначені витрати слід попередньо відображати у складі витрат майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим включенням у місяцях виникнення на витрати періоду і перенесенням на фінансовий результат.

Відповідно до п. 26 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, до 01 січня 2023 року операції із програмною продукцією, плата за які не вважається роялті, звільняються від оподаткування ПДВ, тож жодних податкових зобов'язань при придбанні ПРРО не виникатиме [1, п. 26 підр. 2 розд. XX].

Таким чином, аналіз законодавства з питань методології обліку та оподаткування РРО впливає на правильність ідентифікації реєстраторів розрахункових операцій як об'єктів обліку, а також дозволяє уникнути небажаних податкових наслідків при формуванні податкових зобов'язань зі сплати податків. Саме тому визначення особливостей облікового процесу РРО та ПРРО в Україні в умовах підвищення рівня податкового адміністрування потребує ґрунтовного вивчення та систематизації рівнів методологічного регулювання застосування касових апаратів.

2.2. Адміністрування РРО/ПРРО

Адміністрування РРО та ПРРО в Україні здійснюється податковими органами з метою підвищення контролю над доходами суб'єктів господарювання. За допомогою загальнодержавної системи зберігання і збору даних РРО (далі – СЗЗД РРО), яка містить копії фіскальних чеків та інших розрахункових документів від усіх функціонуючих на території України касових апаратів, контролюючими органами здійснюється аналіз за трьома напрямками (див. рис. 2. 3).

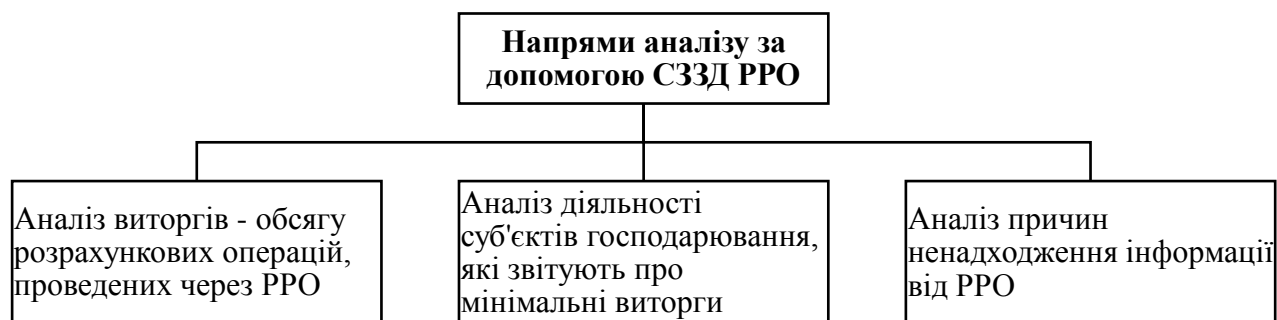


Рис. 2. 3. Напрями аналізу за допомогою СЗЗД РРО

Джерело: складено автором самостійно на підставі [45].

Так, щороку податковими органами розраховується умовна мінімальна сума витрат, яких щомісяця потребує суб'єкт господарювання. Зокрема, беруться до уваги наступні статті витрат: мінімальна заробітна плата одного працівника (з 01 січня 2023 року – 6700 грн.); витрати на утримання господарської одиниці (об'єкта торгівлі чи надання послуг): орендні, комунальні, податкові платежі - не менше 1 тис. грн.; витрати на дозвільні документи та ліцензії – до 2500 грн.; витрати на обслуговування техніки – до 500 грн. та інші.

Перш за все, посилена увага приділяється тим суб'єктам господарювання, оголошений виторг яких не перевищує мінімально розрахованої суми витрат на утримання об'єкта торгівлі – в середньому, менше 12 тисяч гривень, а також тим, які мають розбіжності між переданими до серверу ДПС та звітними даними.

За результатами аналізу в СЗЗД РРО відбираються ризикові суб'єкти господарювання для проведення документальних виїзних перевірок з метою викриття фактів приховування реального обсягу доходу та ухилення від сплати податків. За наслідками виявлених у ході фактичних перевірок правопорушень на суб'єктів господарювання накладаються штрафні санкції (див. рис. 2. 4).

Однак після оголошення воєнного стану в Україні з метою підтримки українського бізнесу були внесені зміни до Закону № 265, зокрема розділ II «Прикінцеві положення» доповнено нормами, які відміняють застосування вищезазначених санкцій на період до припинення або скасування воєнного стану та дозволяють проводити розрахункові операції в офлайн-режимі без дотримання граничних меж, тобто понад 36 годин поспіль [8, п. 12]. Варто

зауважити, що зазначені пільги поширюються на усіх суб'єктів підприємницької діяльності на усій території країни незалежно від наявності та інтенсивності ведення активних бойових дій, однак не стосуються порушень під час здійснення розрахункових операцій з продажу підакцизних товарів та не скасовують загального обов'язку використання РРО. Водночас, проектом Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» № 8401 від 31.01.2023 р. уже з 01 липня 2023 року планується поступове повернення системи оподаткування до довоєнного рівня, зокрема скасування пільг у сфері РРО [4].

Попри негативні наслідки військової агресії та завдяки дієвому контролю з боку ДПС, вдалося досягти позитивної динаміки і у квітні-липні 2022 року задекларувати через РРО виторг у розмірі 184 млрд гривень, що перевищує дані березня 2022 року на 20 % [48].

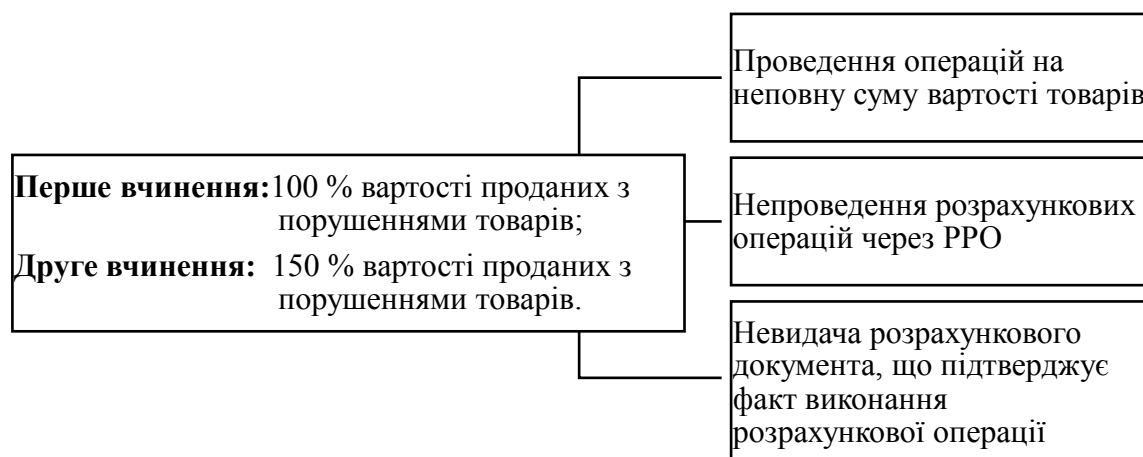


Рис. 2. 4. Фінансові санкції за наслідками типових правопорушень у сфері РРО

Джерело: складено автором на підставі [8, ст. 17].

Таким чином, фіскалізація розрахункових операцій сприяє зростанню офіційних обсягів продажу товарів та надання послуг, що підтверджує ефективність механізму використання РРО та ПРРО як методу контролю за повнотою відображення доходів та сплатою податків суб'єктами господарювання. Як наслідок, це призведе до зниження рівня тіньової економіки і збільшення надходжень до державного бюджету країни.

РОЗДІЛ 3.

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЗАСТОСУВАННЯ РРО ТА ПРРО В УКРАЇНІ

3.1. Напрями лібералізації ринку РРО/ПРРО

У результаті вивчення та аналізу проблемних питань при застосуванні касових апаратів важливим є розробка напрямів лібералізації ринку РРО в Україні. Для представлення певних тенденцій щодо даного аспекту важливим є розгляд можливих альтернатив.

Перший варіант – продовження тотальної фіскалізації, яка наразі відбувається в економіці країни. З одного боку, перспектива зниження рівня тіньової економіки і збільшення доходів державного бюджету викликають позитивні очікування від процесу повної фіскалізації розрахункових операцій, що навіть підтверджується статистичними даними щодо зростання обсягів виторгу через РРО. Проте з іншого, зважаючи на наявність величезної кількості суто технічних проблем під час впровадження в господарську діяльність касових апаратів, у довгостроковій перспективі ризикуємо зіткнутися з підвищенням вартості входження суб'єктів мікро- та малого підприємництва на український ринок, що в результаті призведе до нівелювання запланованого фіскального ефекту. Враховуючи вищевикладене, з метою отримання позитивних наслідків фіскалізації в довгостроковій перспективі важливим є мотивування використання РРО суб'єктами господарювання не в результаті примусу, а за власним бажанням. Перші кроки до спрощення процесу адміністрування РРО вже були зроблені – запроваджено програмний реєстратор розрахункових операцій з можливістю його безкоштовного завантаження на сайті ДПС, що дозволяє значно зменшити вартість його придбання та обслуговування. Додатково пропонуємо запровадити механізм відшкодування вартості апаратних РРО у випадку прийняття рішення щодо їх застосування або надання пільгових кредитів для їх придбання суб'єктам малого підприємництва з метою розширення державної фінансової підтримки платників єдиного податку.

Зважаючи на спричинений дефіцит класичних РРО, масові збої в роботі серверу ДПС та програмних РРО в результаті різкого збільшення кількості користувачів касовими апаратами, недостатню кількість та спірність податкових роз'яснень, відсутність підготовлених фахівців вважаємо за необхідне запровадити протягом 90 днів після скасування або припинення воєнного стану (у разі прийняття законопроекту № 8401 – з 01 липня 2023 року) перехідний період застосування РРО зі зниженням фінансових санкцій за його невикористання в п'ять разів: до рівня 20 % за факт виявленого першого правопорушення і 30 % - повторного. Таким чином держава зможе повністю налагодити механізм функціонування РРО й покаже підтримку малому та середньому бізнесу, в якого буде час на ознайомлення з принципами роботи як класичних, так і цифрових РРО.

Другий варіант – часткова фіскалізація або фіскалізація ризикових категорій платників єдиного податку. Обґрунтована така позиція тим, що суб'єкти господарювання на спрощеній системі оподаткування 2 групи сплачують фіксований розмір податку незалежно від обсягу отриманого доходу, тож фактично запровадження РРО для них доцільне виключно в частині контролю дотримання ліміту перебування на даній групі. Тож посилену увагу, на наш погляд, варто приділяти платникам єдиного податку 3 групи, які мають ширші можливості ведення господарської діяльності і сплачують податок з отриманої виручки. Враховуючи вищевикладене, пропонуємо залишити обов'язкове використання РРО для ліцензійних видів діяльності (торгівля паливом, алкогольними, тютюновими, ювелірними, медичними виробами, лікарськими засобами тощо) для платників єдиного податку 2 і 3 групи. Для інших видів діяльності, з метою відмежовування малих підприємств, критерій обов'язковості використання РРО вважаємо доцільним прив'язати не до обсягу отриманого доходу, а до торговельної площі. Так, встановити, що РРО не застосовуватиметься платниками єдиного податку 2 і 3 групи, які здійснюють реалізацію товарів чи надання послуг:

– у селах – з торговельною площею до 160 м²;

- у селищах міського типу – з торговельною площею до 110 м²;
- у містах – з торговельною площею до 60 м².

Під час дії воєнного стану на території України до моменту його скасування або припинення (у разі прийняття законопроекту № 8401 – з 01 липня 2023 року) вбачаємо за доцільне поширювати штрафні пільги у сфері РРО виключно до тих суб'єктів господарювання, діяльність яких пов'язана з територіями, де ведуться активні бойові дії, тобто акцентувати увагу саме на неможливості платником виконувати свої податкові зобов'язання, що має бути документально підтверджено. Запропонований варіант дозволить виявляти суб'єктів господарювання, що намагатимуться приховувати реальні обсяги доходу з метою уникнення від застосування РРО.

Таким чином, вбачаємо декілька варіантів подальшого розвитку РРО в Україні, кожний з яких передбачає досягнення фіскального ефекту з паралельною підтримкою малого бізнесу. В обох зазначених випадках фіскалізація спрямована на полегшення ведення обліку доходів і витрат, а також комунікацію зі споживачами, і не викликає проблем для тих підприємців, які офіційно декларують отримані доходи й сумлінно сплачують податки.

3.2. Удосконалення облікового процесу із застосуванням РРО/ПРРО

Подальший розвиток застосування РРО в Україні повинен стосуватися не лише питання лібералізації касових апаратів, а й процесу вдосконалення їх облікового відображення в системі бухгалтерського обліку підприємства. За даними попередніх досліджень було встановлено, що програмні РРО розглядаються як витрати періоду, в той час як апаратні залежно від вартісного критерію визнаються або об'єктами основних засобів, або об'єктами малоцінних необоротних матеріальних активів. Оскільки на сучасному етапі розвитку РРО використовуються майже на всіх підприємствах незалежно від виду діяльності, а також мають притаманні тільки їм особливості терміну корисного використання (не більше 7 років з дати введення в експлуатацію і не більше 9 – з дати виготовлення), вважаємо їх віднесення до складу «машин та обладнання»

й облік на рахунку 104 «Машини та обладнання» не зовсім коректним. Обґрунтована така позиція тим, що таким чином в обліку відображається загальна інформація про апаратні РРО, яка не дає змоги структурувати види класичних касових апаратів за їх призначенням і функціональними характеристиками. На наш погляд, перспективним підходом до фінансового обліку апаратних РРО є застосування окремого рахунку 110 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі ОЗ» або 1121 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі МНМА» залежно від визнаного вартісного критерію з відкриттям аналітичних рахунків на основі класифікації за функціональним призначенням (див. додаток 5).

На рахунках 1101 (11211) «Електронний контрольно-касовий апарат» пропонуємо вести облік наявності та руху РРО з можливістю програмування найменування і ціни товарів. На рахунках 1102 (11212) «Комп'ютерно-касова система» доцільно обліковувати наявність та рух РРО з можливістю виконання функцій залежно від сфери застосування. На рахунках 1103 (11213) «Електронний контрольно-касовий реєстратор» вважаємо за доцільне відображати наявність та рух РРО з можливістю здійснювати облік кількості реалізованих товарів. Рахунки 1104 (11214) «Вбудований електронний контрольно-касовий реєстратор» використовуватимуться для обліку РРО з можливостями реалізації функцій у складі ПТКС.

На рахунках 1105 (11215) «Електронний таксометр» пропонуємо відображати наявність та рух РРО з можливістю програмування проїзних тарифів та обліку наданих послуг з пасажирських перевезень. На рахунках 1106 (11216) «Автомат з продажу» варто вести облік РРО з можливістю автоматичної видачі товару за готівкові кошти чи платіжні картки.

Таким чином, впровадження зазначених рахунків в системі бухгалтерського обліку надасть можливість деталізувати інформацію про наявність та стан реєстраторів розрахункових операцій як об'єктів обліку, що дозволить підвищити якість та повноту розкриття інформації про необоротні активи підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У науковій роботі здійснено теоретичне осмислення та практичне обґрунтування важливої науково-прикладної проблеми, що полягає у розробці концептуальних рекомендацій щодо функціонування механізму використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування та воєнного стану з активізацією уваги на особливостях облікового процесу реєстраторів розрахункових операцій.

За результатами проведеного дослідження сформульовані наступні висновки та пропозиції:

1. Сформовано трирівневу систему нормативно-правового забезпечення застосування РРО та ПРРО в Україні, яка визначає єдині правові засади поведінки сторін господарських правовідносин під час здійснення готівкових та безготівкових розрахунків, а також уможливорює розуміння етапів впровадження касових апаратів у діяльність суб'єктів господарювання.

2. Досліджено передумови та етапи становлення й розвитку використання РРО та ПРРО в діяльності суб'єктів господарювання. Визначено, що головною передумовою початку процесу фіскалізації розрахункових операцій в Україні став занадто високий рівень тіньової економіки. Активізовано увагу на третьому етапі історичного розвитку РРО, який характеризується початком повної фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування. Обґрунтовано власну позицію в неоднозначних тлумаченнях деяких нюансів у сфері застосування РРО та ПРРО.

3. Розглянуто класифікацію реєстраторів розрахункових операцій, що дозволило визначити переваги та недоліки використання класичних і програмних РРО в діяльності суб'єктів господарювання з метою сприяння прийняттю якісних управлінських рішень при виборі типу касових апаратів.

4. Визначено особливості облікового процесу класичних та програмних РРО в умовах трансформації системи податкового адміністрування з метою

достовірної ідентифікації реєстраторів розрахункових операцій як об'єктів обліку, а також уникнення небажаних податкових наслідків при формуванні податкових зобов'язань зі сплати податків.

5. Досліджено процес адміністрування РРО та ПРРО в Україні, на підставі якого доведено ефективність механізму використання реєстраторів розрахункових операцій як методу контролю за повнотою відображення доходів та сплатою податків суб'єктами господарювання.

6. Запропоновано альтернативні напрями лібералізації ринку РРО та ПРРО в Україні з метою досягнення максимального фіскального ефекту з паралельною підтримкою представників малого бізнесу.

7. Розроблено пропозиції щодо удосконалення облікового процесу із застосуванням РРО та ПРРО в Україні шляхом впровадження на підприємствах окремих рахунків 110 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі ОЗ» або 1121 «Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі МНМА» залежно від визнаного вартісного критерію з відкриттям аналітичних рахунків на основі класифікації за функціональним призначенням з метою деталізації інформації про наявність та стан реєстраторів розрахункових операцій як об'єктів обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02. 12. 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16. 07. 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
3. Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг: Закон України від 20 вересня 2019 року № 128-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128-20#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: проект Закону від 31 січня 2023 року № 8401. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41268> (дата звернення: 10.02.2023).
5. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»: Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
6. Про Державний бюджет України на 2023 рік: Закон України від 3 листопада 2022 року № 2710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
7. Про застосування контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року N 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80/ed20130101#Text> (дата звернення: 10.02.2023).

8. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 23.02.2023).

9. Про захист прав споживачів: Закон України від 12 травня 1991 року № 1023-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> (дата звернення: 23.02.2023).

10. Про застосування контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Декрет КМУ від 8 квітня 1993 року № 32-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/32-93#Text> (дата звернення: 23.02.2023).

11. Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»: Постанова КМУ від 23. 08. 2000 року № 1336. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1336-2000-%D0%BF#Textb> (дата звернення: 10.04.2023).

12. Про затвердження переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні, в цілях застосування реєстраторів розрахункових операцій: Постанова КМУ від 16 березня 2017 року № 231. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/231-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

13. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління НБУ від 29. 12. 2017 року № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

14. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті користувачів платіжних послуг: Постанова Правління НБУ від 29.07.2022 року № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text> (дата звернення: 10.02.2023).

15. Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок): Наказ МФУ від 21.01.2016 № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.99 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 23.03.2023).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ МФУ від 27.04.2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 23.03.2023).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ МФУ від 18.10.99 року № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 23.03.2023).

20. Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій: Наказ МФУ від 14.06.2016 № 547. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-16#Text> (дата звернення: 23.03.2023).

21. Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб-підприємців, у тому числі платників єдиного податку: Наказ МФУ від 03. 09. 2021 № 496. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1411-21#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

22. Порядок передачі інформації від реєстраторів розрахункових операцій, програмних реєстраторів розрахункових операцій дротовими або бездротовими каналами зв'язку до органів Державної податкової служби України: Наказ МФУ від 08.10.2012 р. № 1057. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1744-12/stru#Stru> (дата звернення: 12.02.2022).

23. Про затвердження Державного реєстру розрахункових операцій: Наказ ДПСУ від 21. 12. 2020 року № 744. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0744912-20> (дата звернення: 12.02.2022).

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014/stru#Stru (дата звернення: 12.02.2023).

25. Буханцева М., Негода Г. Бухгалтерський облік РРО: первісна вартість, переоцінка, передача в тимчасове користування, витрати на обслуговування в центрі сервісного обслуговування. *Вісник податкової служби України*. 2004. № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0053697-04#Text> (дата звернення: 12.02.2023).

26. Гетман О. РРО для підприємців — детінізація економіки. *Економічна правда*. 2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/12/13/680601/> (дата звернення: 26.02.2023).

27. Децюра С. Битва титанів: РРО vs ПРРО. *Бухгалтер 911*. 2021. № 52. URL: <https://i.factor.ua/journals/buh911/2021/december/issue-52/article-118651.html> (дата звернення: 27.02.2023).

28. Децюра С. Коли слід використовувати РРО/ПРРО. *Податки & бухоблік*. 2021. № 100. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/december/issue-100/article-118464.html> (дата звернення: 12.02.2023).

29. Дубровський В., Семко Р. Результати обрахунку реальних доходів ФОП та обсягів мінімізації податків – платників єдиного податку 1,2,3 груп. *Інститут соціально-економічної трансформації*. Центр соціально-економічних

досліджень CASE-Ukraine. 2021. С. 1-11. URL: <http://iset-ua.org/images/Rozrahunok-FOP-final3.pdf> (дата звернення: 26. 02. 2023).

30. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Як зменшити можливості для ухилення від сплати податків при імпорті та продажі товарів, зокрема через зловживання спрощеною системою оподаткування. *Інститут соціально-економічної трансформації*. 2017. С. 1-36.

31. Дутова Н. В., Іщук К. А. Міжнародний досвід використання реєстраторів розрахункових операцій: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції м. Київ, 23-24 січня 2021 року. – Київ: МЦНІД, 2021. С. 10-12.

32. Дутова Н. В., Іщук К. А. Проблеми застосування реєстраторів розрахункових операцій. *Економіка і організація управління*. 2020. № 4. С. 120-129.

33. За результатами аналізу інформації у системі обліку даних реєстраторів розрахункових операцій проведено більше 5 тис. фактичних перевірок. Пресслужба Державної податкової служби України. 2021. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/538157.html> (дата звернення: 12.02.2023).

34. Індивідуальна податкова консультація від 14.06.2021 р. № 2381/ІПК/99-00-07-05-01-06. *Державна податкова служба України*. 2021. С. 1-2. URL: <https://euconlaw.com/wp-content/uploads/2021/06/ipk-%E2%84%96-2381.pdf> (дата звернення: 27.02.2023).

35. Індивідуальна податкова консультація від 19.05.2021 N 1911/ІПК/99-00-07-05-01-06. *Державна податкова служба України*. 2021. URL: <https://docs.dtki.ua/doc/v1911912-21> (дата звернення: 27.02.2023).

36. Індивідуальна податкова консультація від 20.05.2019 р. №2243/ІПК/10/13-01-14-07-10. *Державна фіскальна служба України*. 2019. URL: <https://news.dtki.ua/debet-kredit/portal-news/55996> (дата звернення: 27.02.2023).

37. Індивідуальна податкова консультація від 22.03.2019 р. N 1180/6/99-99-14-05-01-15/ІПК. *Державна фіскальна служба України*. 2019. URL:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/IPK07813.html (дата звернення: 27.02.2023).

38. Інтернет-банкінг та РРО: свіжі роз'яснення від ДПС. *Дебет-Кредит*. 2020. URL: <https://news.dtki.ua/state/cash-handling/66352> (дата звернення: 27.02.2023).

39. Касові апарати: від придбання до зняття з реєстрації. *Все про бухгалтерський облік*. С. 1-9. URL: <http://www.vobu.com.ua/img/custom/DodatokPdf/0970-ukr.pdf> (дата звернення: 12.02.2023).

40. Кравчук О. Проблеми фінансово-правового регулювання відносин у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 8. С. 139-14

41. Линник О. І., Єршова Н. Ю. Проблеми функціонування та розвитку мікро-, малого та середнього бізнесу сфери послуг в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. № 2 (29). С. 74-80

42. Облік придбання, ремонту та списання РРО. *Головбух*. 2015. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/92-qqq-15-m7-10-07-2015-oblk-pridbannya-remontu-ta-spisannya-rro> (дата звернення: 12.02.2023).

43. П'ятак М. А., Тимошенко О. В. Фіскалізація розрахункових операцій як спосіб подолання тіньової економіки. Проблеми та перспективи розвитку фінансової системи в сучасних умовах: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 15–16 квітня 2021 року). – Полтава : ПУЕТ, 2021. С. 42-45.

44. Пех Ю., Фатенюк-Ткачук А. Особливості використання РРО у системі фінансового обліку. *Економіка та суспільство*. 2021. № 33. С. 1-7.

45. Суб'єкти господарювання з невеликими доходами на особливому контролі ДПС. *Дебет-кредит*. 2020. URL: <https://news.dtki.ua/state/cash-handling/64351> (дата звернення: 12.02.2023).

46. Тіньова економіка. Загальні тенденції. Січень-березень 2021: аналітична записка. *Міністерство економіки України*. Департамент

стратегічного планування та макроекономічного прогнозування. 2021. С. 1-15. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (дата звернення: 26. 02. 2023).

47. Товстоп'ят Ю. Комп'ютерні програми: як усе-таки обліковувати. *Бухгалтер 911*. 2015. № 31. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2015/july/issue-31/article-10384.html> (дата звернення: 12.02.2023).

48. Щомісячне зростання виторгів, проведених через РРО, складає близько 20 відсотків. *Державна податкова служба України*. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/610104.html> (дата звернення: 10.04.2023).

ДОДАТКИ

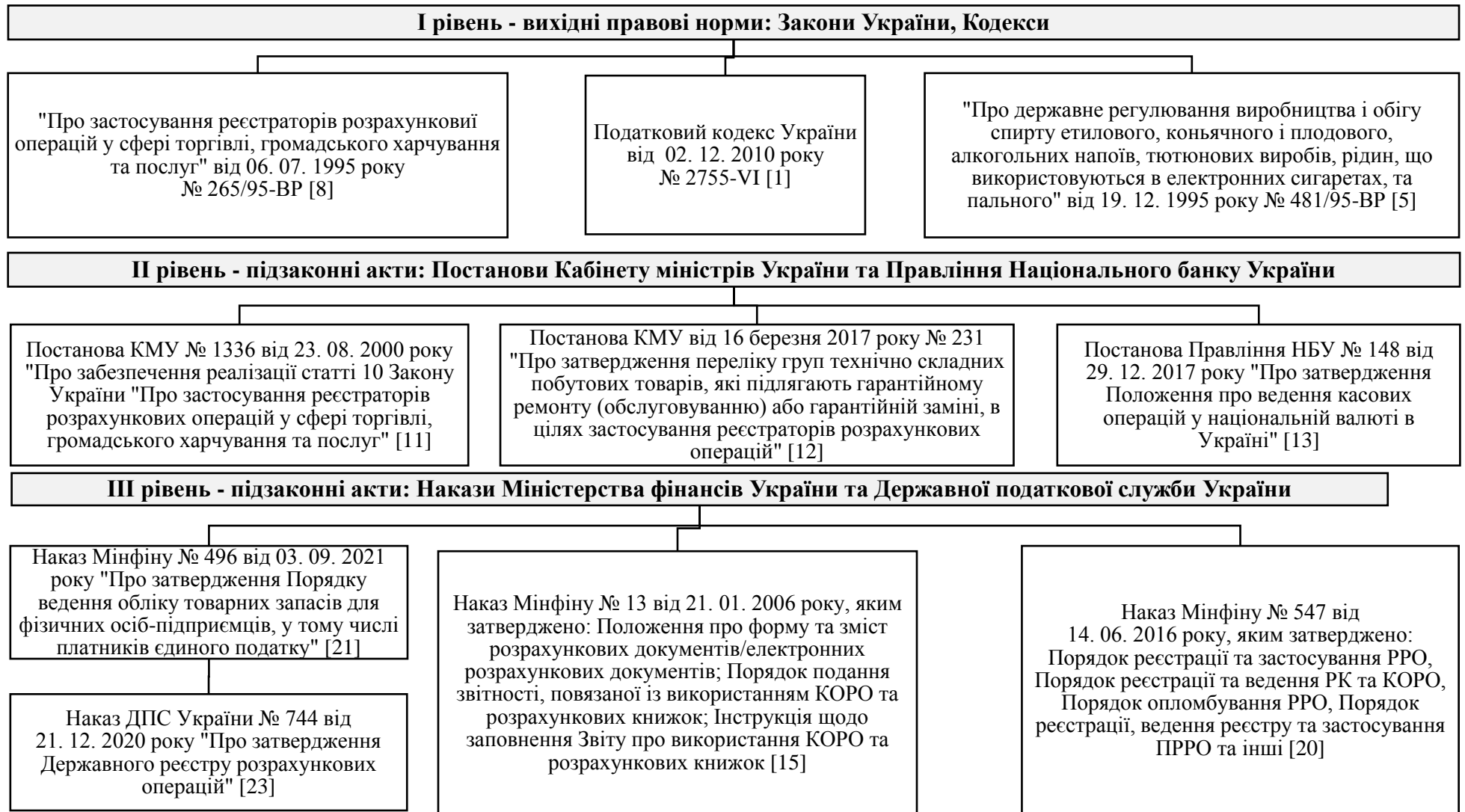


Рис. Рівні нормативно-правового регулювання застосування РРО в Україні

Джерело: складено автором самостійно.

Додаток 2

Історія становлення та розвитку використання касових апаратів в діяльності суб'єктів господарювання на території України

Дата	Визначальні події етапу	Характеристика етапу
I етап (1993 – 2009 рр.) - початковий		
08 квітня 1993 року	прийняття Декрету КМУ «Про застосування контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 32-93 [10].	Формуванням законодавчої бази з питань правового регулювання застосування РРО в Україні
06 липня 1995 року	прийняття Закону України «Про застосування контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 265/95-ВР [7].	
15 серпня 2000 року	зміна назви Закону № 265 на Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [8].	
23 серпня 2000 року	прийняття Постанови КМУ «Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 1336 [11].	
II етап (2010 – 2021 рр.) - перехідний		
02 грудня 2010 року	прийняття Податкового кодексу України № 2755-VI.	Часткова фіскалізація розрахункових операцій представників малого бізнесу, окрім платників єдиного податку I групи.
з 01 січня 2011 року	РРО не застосовується ФОП, які сплачують єдиний податок [1, п. 296.10 ст. 296].	
з 01 липня 2015 року	РРО не застосовується платниками єдиного податку I групи; II і III груп незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких не перевищує 1 млн. грн. [1, п. 296.10 ст. 296].	
з 01 січня 2017 року	РРО не застосовується платниками єдиного податку I групи; II і III груп незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких не перевищує 1 млн. грн., крім платників єдиного податку, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту [1, п. 296.10 ст. 296].	
з 15 серпня 2018 року	РРО не застосовується платниками єдиного податку I групи; II - IV груп незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких не перевищує 1 млн. грн., крім платників єдиного податку, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту [1, п. 296.10 ст. 296].	
з 01 серпня 2020 року	впровадження програмних РРО [3].	
з 01 січня 2019 року до 01 січня 2021 року	РРО/ПРРО не застосовується платниками єдиного податку I групи; II - IV груп незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких не перевищує 1 млн. грн., крім платників єдиного податку, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту, реалізацію лікарських засобів та виробів медичного призначення [1, п. 296.10 ст. 296].	
з 01 січня 2021 року до 01 січня 2022 року	РРО/ПРРО не застосовується платниками єдиного податку I групи; II - IV груп незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких не перевищує 220 мінімальних заробітних плат (1320000 грн.), крім платників єдиного податку, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту, реалізацію лікарських засобів та виробів медичного призначення, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів [1, п. 296.10 ст. 296].	
III етап (починаючи з 01 січня 2022 року) – теперішній		
Повна фіскалізація розрахункових операцій представників малого бізнесу, окрім платників єдиного податку I групи.		

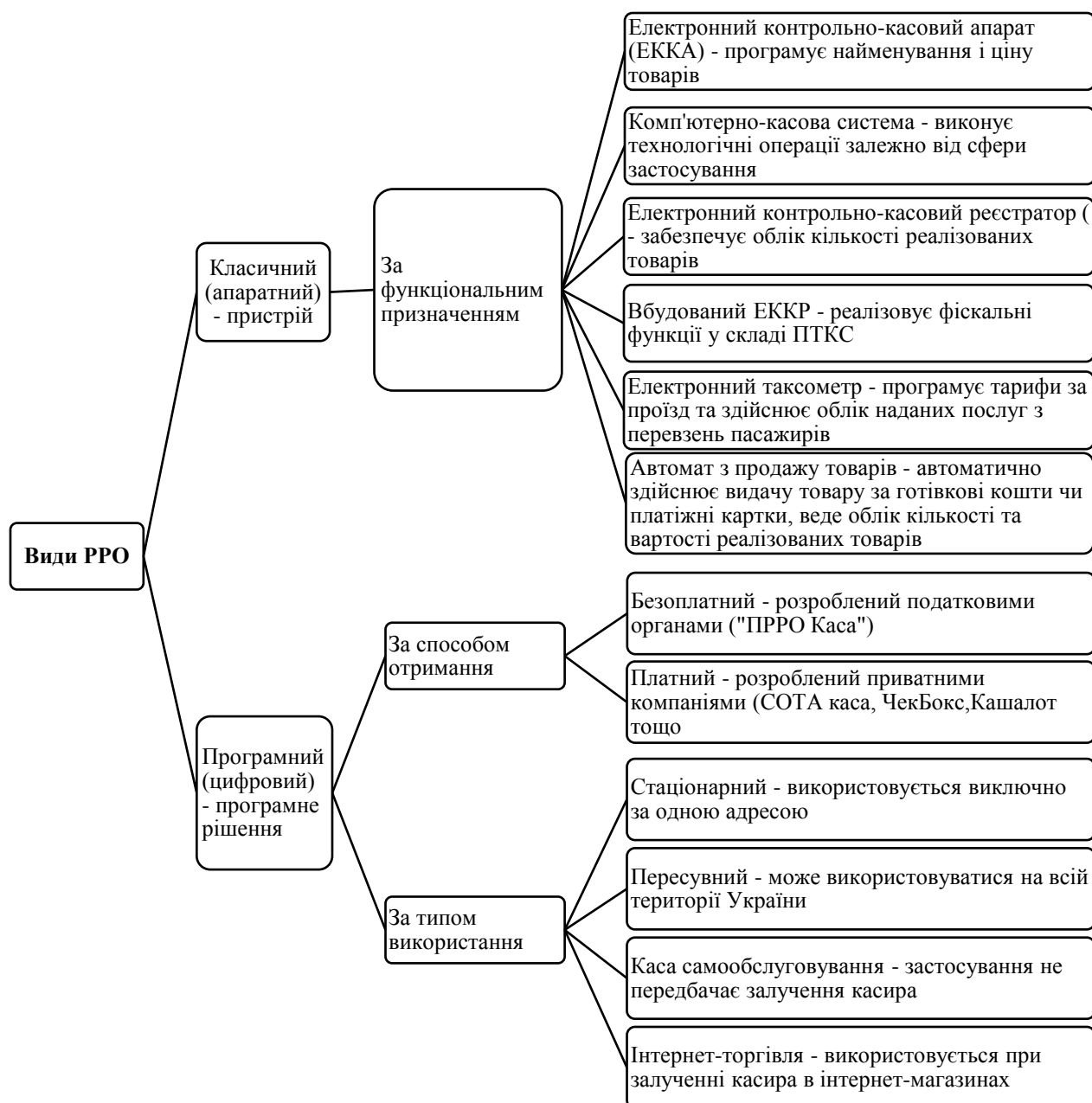


Рис. Класифікація реєстраторів розрахункових операцій

Джерело: складено автором на підставі [8].

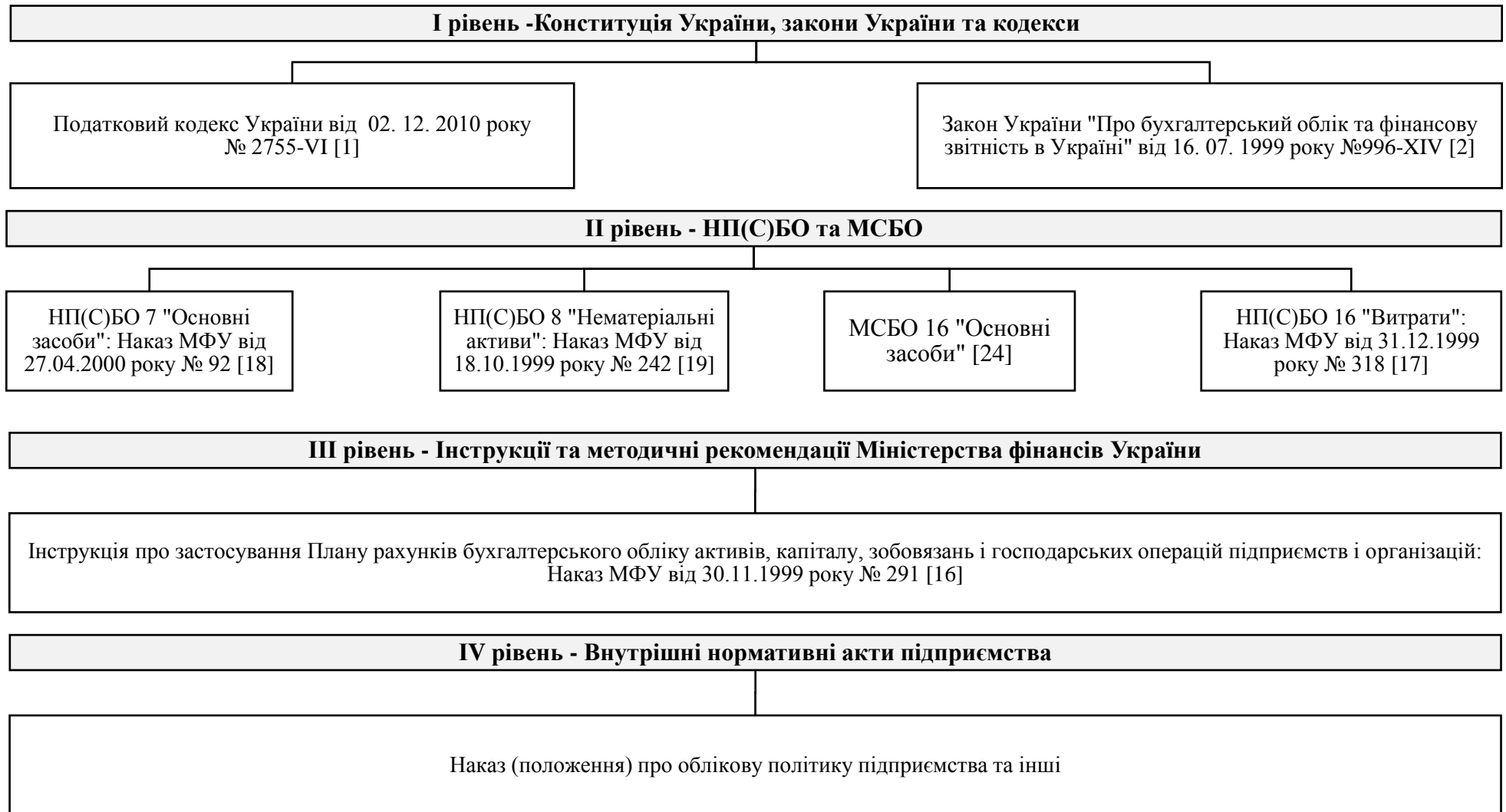


Рис. Рівні нормативного регулювання методології обліку РРО та ПРРО в Україні

Джерело: складено автором самостійно.

Перелік рахунків для обліку апаратних РРО

РРО як об'єкт ОЗ (вартість більше 20000 грн)	РРО як об'єкт МНМА (вартість менше 20000 грн)
<i>Рахунок 110 "Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі ОЗ"</i>	<i>Рахунок 1121 "Апаратні реєстратори розрахункових операцій у складі МНМА"</i>
1101 "Електронний контрольно-касовий апарат"	11211 "Електронний контрольно-касовий апарат"
1102 "Комп'ютерно-касова система"	11212 "Комп'ютерно-касова система"
1103 "Електронний контрольно-касовий реєстратор"	11213 "Електронний контрольно-касовий реєстратор"
1104 "Вбудований електронний контрольно- касовий реєстратор"	11214 "Вбудований електронний контрольно- касовий реєстратор"
1105 "Електронний таксометр"	11215 "Електронний таксометр"
1106 "Автомат з продажу товарів"	11216 "Автомат з продажу товарів"

Джерело: складено автором самостійно.