

ШИФР РОБОТИ:

«Електронна торгівля»

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ
ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ**

АНОТАЦІЯ

Актуальність теми дослідження. Сучасні умови ведення бізнесу переживають значну та стрімку трансформацію, спричинену прогресивним розвитком електронної комерції. Впровадження карантинних обмежень значно скоротило кількість стаціонарних магазинів та, як наслідок, з одного боку, значно підвищився попит споживачів на послуги електронної комерції, а з іншого – зростає частка суб'єктів підприємницької діяльності, що бажають використовувати мережу Інтернет для реклами та продажу своїх товарів, робіт та послуг, а також залучення нових покупців як основний спосіб здійснення комерційної діяльності. З огляду, на ці тенденції, можна з впевненістю зробити висновок, що значення електронної торгівлі як місця накопичення фінансових ресурсів значно зростає. Саме тому, надзвичайно важливим в умовах сьогодення, своєчасно звернути увагу на особливості регулювання фінансово-господарської діяльності, організації та ведення бухгалтерського обліку, формування методичних основ системи оподаткування на підприємствах, що здійснюють свою діяльність за допомогою мережі Інтернет. Адже несвоєчасне адаптування до таких мінливих умов діяльності призводить до гальмування розвитку електронної комерції в державі та значних втрат податкових надходжень.

Багато зарубіжних та вітчизняних вчених звертають свою увагу на проблемні аспекти, які наразі виникають у сфері електронної комерції, та пов'язані з процесами документування, організацією та методикою бухгалтерського обліку й оподаткування операцій торгівлі через мережу Інтернет. Так, Кужелюк А. В. займається дослідженням загальні характеристики, визначає місце інтернет-магазинів у розвитку електронної комерції в Україні та специфічні особливості оподаткування у даній сфері; Паламаренко Ю. О. зосереджує свою увагу на теоретико-практичних аспектах організації бухгалтерського обліку; Товкун Л. В. присвячує свої роботи особливостям нормативно-правового регулювання

електронного бізнесу, формуванню його ринкової вартості та облікового відображення господарських операцій від створення Інтернет-магазину до реалізації товарів. Проблемні аспекти обліку торгової діяльності через мережу Інтернет, також розкрито у працях Шалевої О. І., Бутенця Ф. Ф., Плескач В. Л. та інших поважних вчених та економістів.

Високо оцінюючи науковий внесок названих учених, слід зазначити, що більшість наукових доробок спрямована на вивчення Інтернет-торгівлі в цілому, досить детально досліджені загальні питання обліку операцій електронної комерції. Проте невирішеними залишаються проблемні питання бухгалтерського та фінансового обліку, оподаткування та внутрішнього контролю електронної комерції, оскільки даний вид бізнесу має ряд специфічних особливостей. Проблемним питанням залишається питання формування облікової політики підприємства в частині операцій Інтернет-торгівлі, відображення і розкриття інформації про реалізацію товарів, робіт, послуг як форми електронної комерції у звітності підприємств. Немає єдиної думки щодо відображення в обліку витрат торгівлі через мережу Інтернет. Потребує детального розгляду методика аналізу операцій електронної комерції з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури товарного ринку. Вимагають вивчення та удосконалення процедури контролю операцій електронної комерції і методичні рекомендації щодо їх документального оформлення, оскільки здебільше комерційні підприємства застосовують типові процедури контролю та не враховують специфічні ознаки електронного бізнесу.

Враховуючи вищезазначене доцільно говорити про актуальність подальшого вивчення даного питання з метою практичного впровадження результатів досліджень в комерційну практику вітчизняних бізнес-структур. Науково-теоретична значимість та практична потреба у вирішенні зазначених проблем стали підґрунтям вибору теми наукового дослідження, її структури, мети та завдань, крім того, перспективним напрямом наукових досліджень є формування рекомендацій

методичного характеру.

Метою наукового дослідження є систематизація теоретичних положень та деталізація практичних рекомендацій щодо удосконалення процесів обліку та оподаткування операцій електронної комерції як умови підвищення ефективності і результативності діяльності суб'єктів господарювання та покращення якості та достовірності звітності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в науковій роботі визначені і вирішувалися такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність електронної комерції та її вплив на зміну організації системи обліку суб'єктів господарювання;
- окреслити ключові проблемні аспекти ведення бізнесу з використанням мережі Інтернет;
- визначити статті витрат, що пов'язані з розробкою та експлуатацією Інтернет-магазину;
- проаналізувати методи та форми здійснення розрахунків з покупцями за операціями реалізації товарів, робіт, послуг з використанням мережі Інтернет;
- удосконалити методику обліку операцій електронної комерції на підприємстві з урахуванням змін в нормативно-правовому полі;
- виокремити проблеми в оподаткуванні операцій Інтернет-торгівлі та надати пропозиції з удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес обліку та оподаткування електронної комерції операцій суб'єктів господарювання.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційних і методичних аспектів обліку та оподаткування операцій електронної комерції як передумови ефективного розвитку комерційного підприємства.

Використані методи дослідження. Основою наукового дослідження є діалектичний метод пізнання. Для досягнення мети було застосовано наукові методи, які використовують при вивченні соціальних та економічних процесів і

явищ, такі як: методи порівняння, теоретичного узагальнення (при дослідженні та уточненні сутності понять «електронна комерція»); методи індукції та дедукції, аналізу і синтезу (при дослідженні теоретичних питань операцій Інтернет-торгівлі товарами роботами, послугами); методи порівняння, наукової абстракції, системності, комплексності (при розробці пропозицій щодо удосконалення методики методик обліку та оподаткування операцій електронної комерції на підприємстві з урахуванням змін в нормативно-правовому) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному та методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з обліком та оподаткування електронної комерції. У процесі дослідження отримано результати, яким притаманна наукова новизна:

- удосконалено термінологічний апарат у сфері електронної комерції шляхом уточнення та розширення поняття «електронна комерція», що всебічно конкретизує об'єкти системи електронної комерції та об'єднує у собі головні особливості такої діяльності на сучасному етапі дії нормативно-правових актів;

- удосконалено методику обліку операцій електронної комерції на підприємстві в частині: деталізації Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з описом змісту запропонованих рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів електронної комерції, щодо визначенням доходів та витрат електронної комерції; виокремлення основних складових частин в обліку електронної комерції; визначенням типізації розрахунків в сфері електронної комерції; розробкою відповідної кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку;

- сформовано пропозиції щодо покращення системи оподаткування операцій Інтернет-торгівлі через впровадження веб-лічильника, що надасть можливість налагодження процедури реєстрації суб'єктів електронної комерції та взаємодії щодо обміну даними між фіскальними контролюючими органами на рівні держави.

Отримані результати наукового дослідження спрямовані на підвищення достовірності відображення в обліку та звітності інформації щодо торгівельної діяльності через мережу Інтернет та можуть застосовуватися в вітчизняній практиці комерційних підприємств.

Загальна характеристика роботи. Результати дослідження опубліковано у 2-х наукових статтях у фахових виданнях України (категорія Б) та обговорювалися на Молодіжному податковому конгресі.

Результати наукового дослідження впроваджені в навчальний процес кафедри обліку та оподаткування закладу вищої освіти, в якому проводилося наукове дослідження, при викладанні дисципліни «Фінансовий облік» та використовується в діяльності суб'єкта господарювання (що підтверджується відповідними документами, які надані до наукової роботи).

Наукова робота складається із вступу, 3-х розділів, висновків, переліку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 29 сторінках друкованого тексту, 1 рис., 5 табл., 26 посилань, 1 додатку.

ЗМІСТ

ВСПУП.....	8
1. Економічна сутність та нормативно-правове регулювання електронної комерції в Україні	7
2. Особливості бухгалтерського обліку електронної торгівлі та напрями щодо його удосконалення	7
3. Аналіз проблемних аспектів оподаткування електронної торгівлі в Україні та пропозиції з удосконалення	27
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	31
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	34
Додаток А Робочий план рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів електронної комерції в частині обліку доходів та витрат.....	38

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні умови ведення бізнесу переживають значну та стрімку трансформацію, спричинену прогресивним розвитком електронної комерції. Впровадження карантинних обмежень значно скоротило кількість стаціонарних магазинів та, як наслідок, з одного боку, значно підвищився попит споживачів на послуги електронної комерції, а з іншого – зростає частка суб'єктів підприємницької діяльності, що бажають використовувати мережу Інтернет для реклами та продажу своїх товарів, робіт та послуг, а також залучення нових покупців як основний спосіб здійснення комерційної діяльності. З огляду на ці тенденції, можна зробити висновок, що значення електронної комерції як місця накопичення фінансових ресурсів значно зростає. Саме тому, надзвичайно важливим в умовах сьогодення, своєчасно звернути увагу на особливості регулювання фінансово-господарської діяльності, організації та ведення бухгалтерського обліку, формування методичних основ системи оподаткування на підприємствах, діяльність яких здійснюється за допомогою мережі Інтернет. Адже несвоєчасне адаптування до таких мінливих умов діяльності призводить до гальмування розвитку електронної комерції в державі та значних втрат податкових надходжень.

Багато зарубіжних та вітчизняних вчених звертають свою увагу на проблемні аспекти, які наразі виникають у сфері електронної комерції, та пов'язані з процесами документуванням, організацією та методикою бухгалтерського обліку й оподаткуванням операцій торгівлі через мережу Інтернет. Так, Кужелюк А. В. [17] проводить дослідження загальної характеристики, роду та місця онлайн-магазинів у розвитку електронної торгівлі в Україні та особливості нарахування та сплати податків у даній сфері; Паламаренко Ю. О. [21] зосереджує свою увагу на теоретико-практичних аспектах організації бухгалтерського обліку; Товкун Л. В. [26] присвячує свої роботи особливостям нормативно-правового регулювання

електронного бізнесу, формуванню його ринкової вартості та облікового відображення господарських операцій від створення Інтернет-магазину до реалізації товарів. Проблемні аспекти обліку торгової діяльності через мережу Інтернет, також розкрито у працях Шалевої О. І. [2], Бутенця Ф. Ф. [3], Плєскач В. Л. [6] та інших поважних вчених та економістів.

Високо оцінюючи науковий внесок названих учених, слід зазначити, що більшість наукових доробок спрямована на вивчення Інтернет-торгівлі в цілому, досить детально досліджені загальні питання обліку операцій електронної комерції. Проте невирішеними залишаються проблемні питання бухгалтерського та фінансового обліку, оподаткування та внутрішнього контролю електронної комерції, оскільки даний вид бізнесу має ряд специфічних особливостей. Проблемним питанням залишається питання формування облікової політики підприємства в частині операцій Інтернет-торгівлі, відображення і розкриття інформації про реалізацію товарів, робіт, послуг як форми електронної комерції у звітності підприємств. Немає єдиної думки щодо відображення в обліку витрат торгівлі через мережу Інтернет. Потребує детального розгляду методика аналізу операцій електронної комерції з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури товарного ринку. Вимагають вивчення та удосконалення процедури контролю операцій електронної комерції і методичні рекомендації щодо їх документального оформлення, оскільки здебільше комерційні підприємства застосовують типові процедури контролю та не враховують специфічні ознаки електронного бізнесу.

Наукова гіпотеза дослідження полягає у припущенні, що розвиток електронної комерції призводить до змін у системі обліку торгівельної діяльності суб'єктів господарювання та, як наслідок, до трансформації чинного законодавства держави у зазначеній сфері.

Метою наукового дослідження є систематизація теоретичних положень та деталізація практичних рекомендацій щодо удосконалення процесів обліку та

оподаткування операцій електронної комерції як умови підвищення ефективності і результативності діяльності суб'єктів господарювання та покращення якості та достовірності звітності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в науковій роботі визначені і вирішувалися такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність електронної комерції та її вплив на зміну організації системи обліку суб'єктів господарювання;
- окреслити ключові проблемні аспекти ведення бізнесу з використанням мережі Інтернет;
- визначити статті витрат, що пов'язані з розробкою та експлуатацією Інтернет-магазину;
- проаналізувати методи та форми здійснення розрахунків з покупцями за операціями реалізації товарів, робіт, послуг з використанням мережі Інтернет;
- удосконалити методику обліку операцій електронної комерції на підприємстві з урахуванням змін в нормативно-правовому полі;
- виокремити проблеми в оподаткуванні операцій Інтернет-торгівлі та на надати пропозиції з удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес обліку та оподаткування електронної комерції операцій суб'єктів господарювання.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційних і методичних аспектів обліку та оподаткування операцій електронної комерції як передумови ефективного розвитку комерційного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з обліком та оподаткування електронної комерції. У процесі дослідження отримано результати, яким притаманна наукова новизна:

- деталізовано термінологічний апарат у сфері електронної комерції шляхом уточнення та розширення поняття «електронна комерція», що всебічно

конкретизує об'єкти системи електронної комерції та об'єднує у собі головні особливості такої діяльності на сучасному етапі дії нормативно-правових актів;

- удосконалено методiku обліку операцій електронної комерції на підприємстві в частині: деталізації Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з описом змісту запропонованих рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів електронної комерції, щодо визначенням доходів та витрат електронної комерції; виокремлення основних складових частин в обліку електронної комерції; визначенням типізації розрахунків в сфері електронної комерції; розробкою відповідної кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку;

- сформовано пропозиції щодо покращення системи оподаткування операцій Інтернет-торгівлі через впровадження веб-лічильника, що надасть можливість налагодження процедури реєстрації суб'єктів електронної комерції та взаємодії щодо обміну даними між фіскальними контролюючими органами на рівні держави.

Отримані результати наукового дослідження спрямовані на підвищення достовірності відображення в обліку та звітності інформації щодо торгівельної діяльності через мережу Інтернет та можуть застосовуватися в вітчизняній практиці комерційних підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в науковій роботі опубліковано у 2-х наукових статтях у фахових виданнях України категорії Б, а саме у збірнику наукових праць «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки» (2021 р.); Електронному науковому фаховому виданні «Економіка та суспільство» (2021 р.); пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на II Молодіжному податковому конгресі (26 листопада 2021 р., м. Ірпінь); впроваджені в навчальний процес кафедри обліку та оподаткування закладу вищої освіти, в якому проводилося наукове дослідження, при викладанні дисципліни «Фінансовий облік» та використовується в діяльності суб'єкта господарювання (що підтверджується відповідними документами, які надані до наукової роботи).

1. Економічна сутність та нормативно-правове регулювання електронної комерції в Україні

Розвиток інформаційно-телекомунікаційних технологій та поширення мережі Інтернет у сучасному світі характеризуються стрімкістю та безперервністю своїх процесів. Впливаючи на усі сфери людської діяльності, дані явища ґрунтовно змінюють міжнародні та національні економіки, функціонування усіх бізнес-процесів та умови здійснення господарської діяльності. Поширеність та легкість доступу до мережі Інтернет зумовили появу нової форми торгівлі – електронної торгівлі. Наразі господарська діяльність у сфері електронної комерції в Україні в першу чергу пов'язана саме з торгівлею через мережу Інтернет [1].

Роль електронної комерції у формуванні бізнес-процесів неперервно збільшується з кожним роком та об'єднує величезну кількість суб'єктів господарської діяльності та покупців з усього світу за допомогою мережі Інтернет. Не дивлячись на уживаність даного терміну, все ще не існує єдиного трактування поняття «електронна комерція» або «електронної торгівлі». Тож, є доцільним дослідити та проаналізувати зміст вже існуючих визначень (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування поняття «електронна комерція» різними науковцями

№ з/п	ППП автора	Трактування
1	2	3
1.	Шалева О. І.	«Електронна комерція – комерційна взаємодія суб'єктів бізнесу з приводу купівлі та продажу товарів/послуг з використанням інформаційних мереж» [2].
2.	Бутенець Ф. Ф.	«Електронна торгівля – вид дистанційної торгівлі товарами з використанням комп'ютерної та телекомунікаційної техніки» [3].
3.	Chaffey D.	«Електронна комерція – діяльність, що охоплює всі типи електронних транзакцій між організаціями та зацікавленими особами» [4].
4.	Маєвська А. А.	«Електронна комерція – форма ділових операцій, де сторони взаємодіють через електронні технології, а не в процесі фізичного обміну чи контакту» [5].

1	2	3
5.	Плескач В. Л., Затонацька Т. Г.	«Електронна комерція – ведення бізнесу за допомогою застосування засобів електронної торгівлі, які ґрунтуються на використанні електронних комунікацій та технологій оброблення цифрової інформації» [6].

Зарубіжні та вітчизняні вчені у своїх визначеннях звертають увагу на те, що здійснення господарської діяльності у сфері електронної комерції можливе лише з використанням комп'ютерної техніки та за допомогою електронних комунікацій та технологій.

Маєвська А. А. [5] та Шалева О. І. [2] зазначають, що даний вид торгівельної діяльності здійснюється не в процесі фізичного обміну, тобто дистанційно, за межами стаціонарних торгівельних майданчиків.

Бутенець Ф. Ф. [3] досліджує феномен електронної комерції як продаж тільки товарів через Інтернет, а Котлер Ф., Бергер Г. та Шалева О. І. [2] акцентують увагу на тому, що реалізовувати можна не тільки товари, а й послуги. Слід зауважити, що у своїх наукових дослідженнях вчені не виділяють роботи, як окремий вид здійснення господарської діяльності. Тож, вважаємо необхідним акцентувати увагу на тому, що об'єктом здійснення електронної торгівлі є не тільки товари та послуги, а й роботи.

Також особливу увагу слід приділити тому, що велика кількість економістів вважають доцільним ототожнювати поняття «електронна комерція» та «електронна торгівля». Так Макарова М. В. у своїй науковій праці дає наступне визначення: електронна комерція (електронна торгівля) – це форма відвантаження продукції або надання послуг, при якій вибір та замовлення виконуються за допомогою мережі Інтернет та комп'ютерної техніки, а усі розрахунки та документообіг здійснюються з використанням електронних засобів платежу та документів [7].

Спираючись на праці таких вчених як Макарова М. В. [7], Кужелюк А. В. [17], Товкун Л. В. [26], Паламаренко Ю. О. [21], ми вважаємо за доцільне ототожнювати

поняття «електронна комерція» та «електронної торгівлі» в межах цього наукового дослідження.

Дослідивши трактування економічної категорії «електронна комерція» у роботах зарубіжних та вітчизняних вчених, вбачається доцільним під електронною комерцією розуміти відносини, що виникають з приводу купівлі/продажу товарів, послуг та робіт та з метою отримання доходу і здійснюються поза стаціонарними торговельними майданчиками за допомогою мережі Інтернет. Запропоноване визначення більш конкретизує об'єкти системи електронної комерції та об'єднує у собі головні особливості такої діяльності на сучасному етапі дії нормативно-правових актів.

Стрімкий розвиток та розповсюдженість електронної комерції в нашій країні вимагає постійного моніторингу та удосконалення нормативно-правової бази в сфері організації бізнесу, методики обліку та оподаткування. Несвоєчасне адаптування до таких швидких трансформацій у зазначеній сфері призводить до браку та неточності облікової інформації, фінансових втрат суб'єктів електронної торгівлі та, як наслідок, до зниження податкових надходжень в державі.

Результати проведеного дослідження нормативно-правового регулювання різних аспектів діяльності електронної торгівлі в Україні, а також їх призначення, наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Нормативно-правове регулювання електронної торгівлі в Україні

Нормативний документ	Призначення
1	2
Конституція України (розділ II ст. 42; в редакції станом на 01.01.2020)	«Усі мають право здійснювати підприємницьку діяльність згідно з чинним законодавством. Країна гарантує захист конкуренції у такій діяльності» [8].
Господарський кодекс України (в редакції станом на 12.01.2022)	«Регулює механізм взаємодії між суб'єктами підприємницької діяльності та споживачами, включаючи електронну комерцію» [9].
Податковий кодекс України (в редакції станом на 01.01.2022)	«Закріплення вимоги та обмежень стосовно оподаткування підприємств електронної комерції, правила щодо застосування спрощеної системи оподаткування» [10].

1	2
Кримінальний кодекс України (в редакції станом на 05.01.2022)	«Визначення переліку товарів, які є незаконними для реалізації через мережу Інтернет, та кримінальної відповідальності при здійсненні даного правочину» [11].
Закон України «Про електронну комерцію» (в редакції станом на 01.01.2022)	«... визначає організаційно-правові засади діяльності у сфері електронної комерції в Україні, встановлює порядок вчинення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-комунікаційних систем та визначає права і обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції» [12].
Закон України «Про захист прав споживачів» (в редакції станом на 01.08.2021)	«Регулює взаємовідносини між особами, що реалізують та кінцевими споживачами товарів, робіт і послуг різних форм власності, визначає права споживачів та механізм їх захисту згідно з чинним законодавством країни» [13].
Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями (в редакції станом на 02.10.2020)	«Містить основну інформацію стосовно: – відносин між особами, що купують та особами, що займаються продажем товарів за замовленням та поза торговельними приміщеннями за умови наявності договорів купівлі-продажу, укладених дистанційно; – правил належного торговельного обслуговування та реалізації якісних та безпечних товарів» [14].
Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами (в редакції станом на 02.10.2020)	«Окреслює порядок купівлі, зберігання та продажу непродовольчих товарів через мережу роздрібної торгівлі, а також містить вимоги щодо виконання права споживачів на належні, якісні та безпечні товари і прийнятного рівня обслуговування у торговельній мережі» [15].

Доречно звернути увагу на той факт, що у 2021 році світ побачила нова редакція Закону України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII [13], яка вводиться в дію з 01.08.2022 р. Даний законодавчий акт, на сьогодні, є єдиним нормативно-правовим документом, який регламентує особливості саме Інтернет-торгівлі в Україні.

Закон України № 675-VIII [11] під електронною комерцією пропонує розуміти «відносини, що спрямовані на отримання прибутку та виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру» [12].

Варто зазначити, Закон України № 675-VIII [13] діє з 2015 року та має низку проблемних аспектів серед яких можна виділити [16]:

- непорівнюваність укладення договорів у письмовій та електронній формах. Дана невідповідність спричинена тим, що електронний договір може бути підписаний за допомогою звичайного електронного підпису або з одноразовим ідентифікатором або аналогом власноручного підпису, але дану процедуру не описано. Тому існує ризик визнання електронного договору недійсним;

- не окреслені основні положення електронних договорів, таких як: реквізити обох сторін договору, порядок складення та накладання електронних підписів, процедура внесення змін до умов договору, порядок ведення електронного документообігу;

- некоректне визначення поняття «Інтернет-магазин», оскільки трактується як засіб, тобто дія для досягнення мети. Більш влучним, на нашу думку, є визначення Інтернет-магазину як результату інтелектуальної діяльності у вигляді не фізичного, а віртуального майданчику для продажу товарів, робіт та послуг;

- невизначеність чіткого переліку об'єктів цивільних прав, які заборонено для реалізації із застосуванням засобів інформаційно-комунікаційних технологій;

- фізичні особи-підприємці випали з регулювання купівлі/продажі товарів, робіт, послуг. Цей факт унеможлиблює захист прав споживачів у цій частині Інтернет торгівлі. Існує невідповідність з Цивільним кодексом України, оскільки купівля та продаж регулюються незалежно від того юридична або фізична особа.

- невизначеність ключових термінів електронної комерції: «електронна торгівля», «електронна послуга», «електронний магазин», «споживач Інтернет-торгівлі», «електронна послуга», що може призвести до складності захисту прав та інтересів споживачів, фізичних та юридичних осіб.

Велика кількість не доопрацювань та невідповідностей у 2021 році призвели до редакції нового Закону України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII [11], яка вводиться в дію з 01.08.2022 р. Серед переваг нової редакції можна виділити [1]:

- законодавче закріплення основних принципів електронної комерції;
- наявність трактування основних понять у даній сфері, які не були зазначені раніше;
- визначення правового статусу всіх учасників електронної комерції;
- розширення дії Закону України «Про захист прав споживачів» на осіб, що купують товари та послуги через мережу Інтернет;
- окреслено права та обов'язки усіх учасників даного виду здійснення торгівельної діяльності;
- наведено детальний опис процедур стосовно укладання електронного договору та захисту персональних даних.

Основними досягненнями можна вважати й те, що електронна угода прирівнюється до паперової, продавці повинні висвітлювати правдиву інформацію про себе (відомості про реєстрацію та ліцензії, найменування та розташування) та товари, послуги (роботи), що реалізують.

Отже, результати даного дослідження доводять, що в Україні наявна значна кількість діючих нормативно-правових актів, які формують вагомий масив інформації та регламентують діяльності підприємств електронної комерції. При цьому, ми звертаємо увагу на тому, що нормативно-правові акти були впроваджені в дію у різні часи, що спричинює недостовірність або відсутність необхідної інформації відповідно до реалій сьогодення, подає застаріле або досить вузьке трактування понять, і навіть наявність випадків неузгодженості між чинними нормативно-правовими документами.

Отже, для успішного функціонування та стимулювання діяльності суб'єктів електронної торгівлі в першу чергу слід усунути зазначені раніше недоліки з боку чинного законодавства, що однозначно призведе до збільшення конкурентних переваг електронної комерції. Більш глобальний розвиток даної сфери можна досягнути завдяки подальшому детальному дослідженні нормативно-правової бази відповідно до вимог європейського законодавства та міжнародних стандартів.

2. Особливості бухгалтерського обліку електронної торгівлі та напрями щодо його удосконалення

Однією з найбільших переваг придбання товарів через мережу Інтернет для покупців є зручність та доступність. Через свій гаджет, скориставшись додатком або Інтернет-магазином продавця, споживач миттєво отримує усю необхідну інформацію про бажаний товар чи послугу; має можливість порівняти ціни; відсортувати товари за ціною, кольором, популярністю, виробниками тощо; одразу отримати відповіді на питання через онлайн-зв'язок з консультантом; замовити та сплатити покупку одразу без черг та мати можливість відстежувати рух свого замовлення [1].

Слід зазначити, що електронна торгівля має багато переваг і для суб'єктів господарської діяльності. Існує велика кількість можливостей у сфері електронної комерції, наприклад, отримання великого масиву інформації про споживачів та інших учасників бізнес-середовища, що дозволяє бути більш конкурентоспроможними на ринку та значно скоротити свої витрати на реалізацію та збут. Але, незважаючи на низку переваг електронної торгівлі порівняно з традиційною, слід розуміти, що такий спосіб ведення бізнесу має свої специфічні особливості. Велике значення має організація роботи Інтернет-магазину, а саме: зручність навігацій та дизайн сайту, наявність відео/фото-матеріалів та ґрунтовної характеристики про товар, існування відгуків від клієнтів та можливість спілкування з консультантом, швидкість оформлення замовлення та його сплати. Усі зазначені вище положення потребують значних фінансових вкладень, побудови якісної системи управління та обліку усіх господарських операцій, налагодженого документування [1].

В своїх працях представники наукової спільноти [2, 3] та практиками [5, 6], які звертають свою увагу на те, що система побудови бухгалтерського обліку суб'єктів електронної комерції майже аналогічна до обліку в звичайних магазинах.

Ми погоджуємося з Кужельок І. В. [17] та виокремлюємо наступні особливості здійснення електронної комерції:

- продаж товарів здійснюється, в переважній своїй більшості не виробничими підприємствами;
- контакт продавця і покупця носить опосередкований характер;
- торгівельна площа є віртуальною;
- організація господарської діяльності відбувається через створення Інтернет-магазину, реєстрацію доменного імені і укладання договору з провайдером.

Дані особливості здійснення електронної комерції, звичайно впливають і на процес організації бухгалтерського обліку та вимагають від системи обліку більш конкретної деталізації бухгалтерських рахунків. Ми пропонуємо деталізувати рахунки бухгалтерського обліку, пов'язані з визначенням доходу та витрат в частині виокремлення електронної комерції (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Деталізація Плану рахунків бухгалтерського обліку
для суб'єктів електронної торгівлі

Синтетичні рахунки за Планом рахунків № 291 [19]		Запропонована автором деталізація синтетичних рахунків	
		Субрахунки	
Код	Назва	Код	Назва
Клас 7. Доходи і результати діяльності			
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
		702	Дохід від реалізації товарів
		703	Дохід від реалізації робіт та послуг
		704	Вирахування з доходу
		705	Перестраховання
		706	Дохід від реалізації товарів через мережу Інтернет
		707	Дохід від реалізації робіт та послуг через мережу Інтернет
Клас 9. Витрати діяльності			
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції
		902	Собівартість реалізованих товарів
		903	Собівартість реалізованих робіт та послуг
		904	Страхові виплати
		905	Собівартість реалізованих товарів через мережу Інтернет
		906	Собівартість реалізованих робіт та послуг через мережу Інтернет
93	Витрати на збут	931	Витрати на збут: стаціонарна торгівля
		932	Витрати на збут: електронна торгівля

Джерело: складено автором

Враховуючи вимоги Інструкції № 291 [18] з метою удосконалення організації бухгалтерського обліку, а саме формування облікової політики підприємства в частині такого її елемента як робочий план рахунків, нами розроблено опис змісту запропонованих рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів електронної комерції, який наведено у Додатку А.

Ведення бухгалтерського обліку у сфері електронної торгівлі пропонуємо поділити на дві складові частини із застосуванням відповідної кореспонденцією рахунків:

- 1) облік витрат на створення та обслуговування Інтернет-магазину (табл. 2.2);
- 2) облік розрахункових операцій з покупцями (табл. 2.3).

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на створення та обслуговування
Інтернет-магазину

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Для підприємств, що не є платниками ПДВ			
1	Авансова оплата за створення Інтернет-магазину	371	311
	Витрати, понесені за розробку сайту	154	631
2	Сплачено рахунок за реєстрацію доменного імені	371	311
	Отримання послуг за реєстрації доменного імені	932	631
3	Оплата хостінгу на рік	371	311
	Отримання послуг хостінгу на суму рахунку	39	631
	Визнання витрат послуг хостінгу щомісячно (1/12)	932	631
4	Введення Інтернет-магазину в експлуатацію	125	154
5	Взаємозалік заборгованостей	631	371
6	Нарахування амортизації за перший рік користування	932	133
Для підприємств платників ПДВ			
1	Авансова оплата за створення Інтернет-магазину	371	311
		641	644
	Відображено витрати за розробку сайту	154	631
		644	631
2	Сплачено рахунок за реєстрацію доменного імені на рік	371	311
		641	644
	Визнання витрат за реєстрацію та доменного імені	932	631
		644	631
3	Сплачено рахунок за послуги хостінгу за рік	371	311
		641	644
	Отримання послуг хостінгу на суму рахунку за рік	39	631
		644	631
	Визнання витрат послуг хостінгу щомісячно (1/12)	932	631
4	Введення Інтернет-магазину в експлуатацію	125	154
5	Взаємозалік заборгованостей за усіма платежами	631	371
6	Нарахування амортизації за перший рік користування	932	133

Джерело: складено автором

Зазначені кореспонденції рахунків в першому блоку табл. 2.1 стосуються обліку витрат на розробку Інтернет-магазину, які можуть використовувати юридичні особи. Таблиця розроблена і для суб'єктів господарської діяльності, що не сплачують ПДВ, та для тих, хто робить відрахування по бюджету за зазначеним податком.

Якщо підприємства ведуть облік за МСФЗ, то витрати, що пов'язані зі створенням Інтернет-магазину доцільно відображати в обліку як капітальні витрати, тобто визнавати Інтернет-магазин нематеріальним активом підприємства згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» [19]. Також важливо розуміти, що розробка магазину у мережі Інтернет є об'єктом авторського права, яке належить підприємству [20].

Слід звернути увагу й на те, що за умови реєстрації суб'єкта господарської діяльності як платника податку, при укладанні договору на створення електронного магазину, власник авторських/інтелектуальних прав на цей об'єкт повинен витрати за цим договором амортизувати. Витрати, що пов'язані з розробкою Інтернет-магазину обліковуються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а при експлуатації використовується субрахунок 125 «Авторське право і суміжні з ним права» [21]. Аналітичний облік введення сайту в експлуатацію здійснюється за допомогою «Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів» типової форми № НА-1, затвердженої наказом МФУ № 732 [22].

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання, але не більше 20 років, а метод нарахування обирається самостійно підприємством. Витрати, що пов'язані з обслуговуванням Інтернет-магазину (оренда сервера, сплата рахунків провайдеру та інше), слід відносити на рахунок 932 «Витрати на збут: електронна торгівля».

Досліджуючи, запропонований нами, другий етап бухгалтерського обліку у сфері електронної торгівлі – облік розрахунків з покупцями, варто виокремити не тільки види розрахунків, але й способи здійснення доставки замовлень.

Закон України № 675-VIII визначає, що «розрахункові операції у сфері електронної комерції можуть здійснюватися за допомогою платіжних інструментів, електронних грошей, шляхом переказу коштів з карткового рахунку покупця на картковий рахунок продавця або сплата готівковими коштами з дотриманням вимог чинного законодавства щодо оформлення готівкових та безготівкових розрахунків, а також в іншим шляхом, передбаченим законодавством України» [11].

Враховуючи вимоги законодавства [11] та існуючу практику, ми здійснили поділ розрахункових операцій в електронній торгівлі на три типи (рис. 2.1).



Рисунок 2.1 – Типи розрахункових операцій в сфері електронної торгівлі

Джерело: складено автором.

Спираючись на виділену типізацію розрахунків в сфері електронної торгівлі, та розроблену нами деталізацію рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2.1),

пропонуємо типову кореспонденцію рахунків з відображення в обліку розрахункових операцій з покупцями залежно від типу оплати замовлення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів через мережу Інтернет

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Оплата готівкою через кур'єрську службу продавця			
1	Передано замовлення кур'єру підприємства	287	281
2	Оприбутковано готівку в касу підприємства	301	706
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	706	641
4	Списано собівартість реалізованих товарів	905	287
5	Відображено витрати на кур'єрську доставку	932	372
6	Нараховано заробітну плату кур'єру	932	661
7	Нараховано ЄСВ на заробітну плату кур'єра	932	651
8	Визначено фінансовий результат	706	791
		791	905
		791	932
Оплата замовлення через сторонню кур'єрську організацію			
1	Передано замовлення кур'єрській службі	287	281
2	Визнані витрати за користування послугами кур'єра	932	631
3	Відображено податковий кредит з ПДВ за послуги кур'єра	641	631
4	Отримано звіт за кур'єрську доставку товару	361	706
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	706	641
6	Відображено оплату за реалізований товар	311	361
Готівковий або безготівковий (через термінал) розрахунок з покупцем в офісі підприємства			
1	Перераховано оплату за товар в касу або на поточних рахунок підприємства	301	706
		311	
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	706	641
3	Списано собівартість реалізованих товарів	905	281
Оплата замовлення електронними грошима			
1	Отримано оплату за товар електронними грошима	377	706
2	Списано собівартість реалізованих товарів	905	281
3	Визнано дохід від реалізації товарів	361	706
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	706	641
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	361

Джерело: складено автором.

Усі розрахункові операції повинні відповідати чинним нормативно-правовим актам, так, наприклад, платники єдиного податку можуть здійснювати розрахункові операції тільки у грошовій формі. Якщо платник єдиного податку відвантажує товари чи надає послуги, оплата за які здійснюється за допомогою електронних

платіжних систем, тоді суб'єкт господарювання повинен з першого числа місяця перейти на звичайну систему оподаткування згідно з п. 298.2.3 ПКУ [1].

Найбільш розповсюдженим є безготівковий розрахунок шляхом переказу грошових коштів з картки покупця на картку продавця. Ймовірно, оплата готівкою шляхом передачі коштів кур'єром або напрямку до каси підприємства, здійснюється меншими потоками, оскільки існує необхідність застосування РРО.

Закон України № 265/95-ВР [23] стосується усіх суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють свої розрахунки як в готівковій так і безготівковій формах. Згідно зі ст. 2 Закон України № 265/95-ВР [23] «розрахункова операція – це операція з оприбуткування від споживача готівки, платіжних карток чи чеків, жетонів тощо за місцем продажу товарів/послуг, видача готівкових коштів за ненадану/повернену послугу, а у разі застосування платіжної картки банку – складання відповідного розрахункового документа щодо сплати в безготівковій формі товару/послуги банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги)» [22].

Проведений нами аналіз Закону України Закон України № 265/95-ВР [23] та Постанови НБУ № 705 [24], надав можливість з впевненістю стверджувати, що:

- розрахункові операції суб'єктів електронної торгівлі можуть відбуватися за допомогою електронних безготівкових платіжних засобів, але тільки за умови складання та доставки покупцю відповідного розрахункового документа;

- здійснення усіх розрахунків повинно проводитися із застосуванням РРО, навіть безготівкових через мережу Інтернет. Але у той самий час, відповідно до ст. 296 ПКУ [9] не застосовувати РРО можуть фізичні особи-платники єдиного податку першої, другої та третьої груп обсяг доходу яких менший 1 млн. грн. на рік.

Проблемним аспектом є той факт, що згідно з Закону України № 265/95-ВР [23] електронна квитанція про здійснення оплати замовлення через Інтернет-магазин, яка формується та надається безпосередньо банком, не є правомірним розрахунковим документом.

Провівши дослідження, ми дійшли до висновку, що стрімкий розвиток електронної торгівлі призводить до виникнення низки суперечливих та проблемних питань в організації та методиці бухгалтерського обліку, оподаткуванні та процесі документування. Існуючі особливості ведення господарської діяльності у сфері електронної комерції вимагають наявності ґрунтовних роз'яснень та більш детального відображення у державних нормативно-законодавчих актах та формування відповідної науково-практичної бази.

Суб'єкти господарської діяльності, що здійснюють реалізації товарів, робіт та послуг через мережу Інтернет, мають бути зареєстровані як платник податку на додану вартість та на загальній системі оподаткування, згідно з п. 298.2.3 ПКУ [9]. Витрати, що пов'язані з розробкою Інтернет-магазину доцільно відображати в обліку як капітальні витрати, тобто визнавати Інтернет-магазин нематеріальним активом підприємства, а витрати, що пов'язані з обслуговуванням Інтернет-магазину відносити на рахунок 932 «Витрати на збут електронної торгівлі» [1].

Таким чином, торгівля через мережу Інтернет має свої особливості, порівняно з торгівлею через стаціонарні майданчики для продажів. Сучасні зміни, що виникають у сфері електронної торгівлі, потребують від системи бухгалтерського обліку адаптування до мінливих умов.

Саме тому, було нами здійснено деталізацію Робочого плану рахунків та розроблено опис змісту запропонованих рахунків бухгалтерського обліку пов'язаних з визначенням доходу та витрат в електронній комерції; удосконалено кореспонденцію рахунків на підставі виділення основних складових ведення бухгалтерського обліку у сфері електронної торгівлі та визначення типізації розрахунків в сфері електронної комерції.

Електронна комерція постійно розвивається та трансформується, що вимагає від усіх учасників цього процесу постійного моніторингу та вдосконалення, для побудови дохідного та конкурентоспроможного підприємства.

3. Аналіз проблемних аспектів оподаткування електронної торгівлі в Україні та пропозиції з удосконалення

Податки є однією з найважливіших та складних категорій в економіці, незважаючи на систему державно-політичного устрою та ступеня розвитку країни. Функціонування держави неможливе без податкових надходжень та призводить до недієздатності всієї фінансової системи, оскільки є головним джерелом бюджетних коштів. Саме тому, система оподаткування є дуже складною та регулює питання стосовно: видів та справляння податків всередині країни, встановлення розміру та ставок, визначення об'єктів та суб'єктів для оподаткування.

На нашу думку, на сучасному етапі розвитку економіки, одним з найважливіших та складних питань є проблема оподаткування електронної торгівлі. Адже існуюче податкове законодавство регулює нарахування та сплату податків в умовах ведення «звичайного» бізнесу та зовсім не націлене на електронний, що спричинене складністю відстеження грошових потоків. Слід зазначити, що ситуація ускладнюється і тим, що продавцями в мережі Інтернет виступають не тільки юридичні або фізичні особи, але й незареєстровані «підприємці». Саме тому практично неможливо оцінити обсяг доходів отриманих через електронний бізнес та, як наслідок, незареєстровані «підприємці» не сплачують податки та збори до державного бюджету. Дана проблема є досить вагомим, оскільки податки, базою обчислення яких є обсяги продажу товарів, робіт, послуг є одними з найважливіших інструментів для формування доходів бюджету.

Варто звернути увагу на те, що здійснення продажів через мережу Інтернет можливе лише при внесенні даного виду діяльності до Єдиного державного реєстру юридичних та/або фізичних осіб. Згідно ст. 1 та ст. 7 Закону України № 675-VIII [12] даний вид господарської діяльності відноситься до класу КВЕД 47.91 «Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет» [9].

Незважаючи на те, що ПКУ [8] не містить спеціальних норм, які регулюють торгівлю в Інтернеті, він встановлює правові засади застосування загальної та спрощеної системи оподаткування. З огляду на те, що саме від моменту державної реєстрації фізична особа набуває дієздатності у сфері підприємницької діяльності, відповідного статусу та має право проводити господарські операції, вона повинна стати на облік до органів Державної податкової служби і сплачувати податки. Відповідно до ПКУ такі особи можуть самостійно обрати систему оподаткування. Якщо загальна сума здійснених операцій з реалізації товарів (послуг), що оподатковуються відповідно до розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ [10], перевищує 1 млн. грн. та постачається через мережу Інтернет, то така особа повинна зареєструватися платником ПДВ. Винятком є платники єдиного податку I-III груп (п. 181.1 ПКУ [10]) [1].

Досліджуючи правову складову оподаткування електронної комерції ПДВ, то слід звернути увагу на те, що ПКУ [10] не містять жодної інформації про електронні товари, роботи, послуги та торгівлю ними. Дана інформація зазначена в Законі України № 675-VIII [13], про те відсутні відомості з приводу оподаткування цього виду господарської діяльності, а також немає трактування поняттю «товари, роботи, послуги в електронній формі». Зважаючи на вище зазначене, пропонуємо зробити посилання в ПКУ [10] на регулюючий Закон України 675-VIII [13], а зміст розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ [10] розширити інформацією щодо методики оподаткування операцій в Інтернет-торгівлі.

Спираючись на власні спостереження під час практики в аудиторській фірмі, можна зазначити, що переважна більшість суб'єктів малого підприємництва віддають перевагу спрощеній системі оподаткування. Це дає можливість працювати легально в правовому полі із зменшенням податкового навантаження, що значно спрощує облік податків, складання звітності підприємства та зменшення витрат на оплату праці облікового персоналу. Але дана система оподаткування, також має

значну кількість недоліків [25] та є недостатньо дієвою для сфери електронної торгівлі з точки зору того, що значно підвищує розвиток тіньової економіки в країні.

Ми підтримуємо позицію Товкун Л. В., що з метою полегшення негативного впливу кризи, спричиненої пандемією, а також пошуку шляхів розширення бази оподаткування та детінізації господарської діяльності у сфері електронної комерції потрібно розглянути варіант впровадження податкових канікул або пільгового кредитування галузі, а також державної підтримки фінансування ІТ-індустрії (зокрема, шляхом державного замовлення на розроблення та надання цифрових послуг). Також дієвим засобом підтримки може стати запровадження податкових канікул для новостворених суб'єктів електронної торгівлі, що стимулюватиме створення нових робочих місць, а отже, сприятиме зменшенню кількості безробітних в Україні, надалі позитивно відобразиться на наповненні бюджету держави [26].

Звичайно, процедура оподаткування електронної комерції є досить новою для бізнес-середовища України, тому вимагає уваги з боку держави в особі Державної податкової служби.

Не можна обійти увагою й проблемне питання стосовно регулювання припинення діяльності Інтернет-магазину, бо у відкритому доступі існують не тільки активні, а й недієздатні сторінки для реалізації товарів, робіт та послуг. Як результат, наявність зазначеного проблемного аспекту не дає можливості фіскальним контролюючим органам отримати своєчасну, об'єктивну та неупереджену інформацію навіть про кількості суб'єктів господарювання та їх реєстрацію у сфері електронної комерції.

Для зменшення впливу цих явищ та з метою налагодження процедури реєстрації суб'єктів електронної комерції, плідної взаємодії щодо обміну даними між фіскальними контролюючими органами, як на державному так і на міжнародному рівнях можлива розробка та впровадження спеціалізованого програмного продукту, наприклад, веб-лічильника:

1) для суб'єктів які здійснюють свою діяльність через мережу Інтернет – документування комерційної діяльності, що обов'язково висвітлюється на сервері суб'єкта господарювання після проведення процедури реєстрації у органах Державної податкової служби;

2) для органів Державної податкової служби – контроль та постійний доступу до інформації стосовно господарської діяльності суб'єктів електронної торгівлі.

У такий спосіб здійснюватиметься розвиток електронної комерції, що призведе до збільшення чисельності Інтернет-магазинів та маркетплейсів в Україні, оборотів від операцій у даній сфері та обсягів продажу товарів через мережу Інтернет, збільшенню кількості платників податків і податкових надходжень від електронної торгівлі, а також, за умов інноватизації контрольно-моніторингових заходів – зменшенню обсягів приховування доходів від здійснюваних операцій.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Розвиток інформаційно-телекомунікаційних технологій та поширення мережі Інтернет у сучасному світі характеризуються стрімкістю та безперервністю своїх процесів. Впливаючи на усі сфери людської діяльності, дані явища ґрунтовно змінюють міжнародні та національні економіки, функціонування усіх бізнес-процесів та умови здійснення господарської діяльності. Поширеність та легкість доступу до мережі Інтернет зумовили появу нової форми торгівлі – електронної торгівлі [1].

Впровадження карантинних обмежень та широкомасштабне вторгнення Росії в Україну з 24 лютого 2022 року, значно скоротило кількість стаціонарних магазинів та, як наслідок, з одного боку, значно підвищився попит споживачів на послуги електронної комерції, а з іншого – зросла частка суб'єктів підприємницької діяльності, що бажають використовувати мережу Інтернет для реклами та продажу своїх товарів, робіт та послуг, а також залучення нових покупців як основний спосіб здійснення комерційної діяльності. Саме тому, було зосереджено увагу на особливостях регулювання фінансово-господарської діяльності, організації та ведення бухгалтерського обліку, формування методичних основ системи оподаткування на підприємствах, що здійснюють свою діяльність за допомогою мережі Інтернет. Адже несвоєчасне адаптування до таких мінливих умов діяльності може призвести до гальмування розвитку електронної комерції в державі та значних втрат податкових надходжень.

У роботі розкрита економічна сутність поняття «електронної комерції» та її вплив на зміну організації системи обліку суб'єктів господарювання. На основі теоретичного узагальнення ми удосконалили термінологічний апарат у сфері електронної комерції шляхом уточнення та розширення поняття «електронна комерція», що всебічно конкретизує об'єкти системи електронної комерції та об'єднує у собі головні особливості такої діяльності. Детально проведене

теоретичне дослідження дозволило обґрунтувати ототожнення таких економічних категорій як «електронна комерція» та «електронна торгівля». На сучасному етапі дії нормативно-правових актів ми зазначаємо, що електронна комерція (електронна торгівля) – це відносини, що виникають з приводу купівлі/продажу товарів, послуг та робіт та з метою отримання доходу і здійснюються поза стаціонарними торгівельними майданчиками за допомогою мережі Інтернет.

Ми виявили та дослідили ключові статті витрат, що пов'язані з розробкою та експлуатацією Інтернет-магазину та запропонували типові кореспонденції рахунків. Зазначені кореспонденції стосуються обліку витрат на розробку Інтернет-магазину, які можуть використовувати юридичні особи. Таблиця розроблена і для суб'єктів господарської діяльності, що не сплачують ПДВ, та для тих, хто робить відрахування по бюджету за зазначеним податком.

Запропоновано деталізацію Робочого плану рахунків та розроблено опис змісту запропонованих рахунків бухгалтерського обліку пов'язаних з визначенням доходу та витрат в електронній торгівлі; удосконалено кореспонденцію рахунків на підставі виділення основних складових ведення бухгалтерського обліку у сфері електронної торгівлі та визначення типізації розрахунків в сфері електронної комерції.

Проаналізували методи та форми здійснення розрахункових операцій з покупцями з приводу реалізації товарів, робіт та послуг через мережу Інтернет. Зазначили, що облік розрахунків зі споживачами, варто виокремлювати не тільки за видами розрахунків, але й за способами здійснення доставки замовлень. Врахували вимоги законодавства та існуючу практику при поділі розрахункових операцій в електронній комерції на три типи.

На основі проведеного аналізу нормативно-правового забезпечення були визначені проблемні аспекти в оподаткуванні операцій електронної торгівлі в Україні. Провівши ґрунтовне дослідження, ми дійшли до висновку, що стрімкий розвиток електронної торгівлі призводить до виникнення низки суперечливих та

проблемних питань в організації та методиці бухгалтерського обліку, оподаткуванні та процесі документування. Існуючі особливості ведення господарської діяльності у сфері електронної комерції вимагають наявності ґрунтовних роз'яснень та більш детального відображення у державних нормативно-законодавчих актах та формування відповідної науково-практичної бази. Сформовано пропозиції щодо покращення системи оподаткування операцій електронної торгівлі через впровадження веб-лічильника, що надасть можливість налагодження процедури реєстрації суб'єктів електронної комерції та взаємодії щодо обміну даними між фіскальними контролюючими органами на рівні держави.

Виявили, що торгівля через мережу Інтернет має свої особливості, порівняно з торгівлею через стаціонарні майданчики для продажів. Сучасні зміни, що виникають у сфері електронної торгівлі, потребують від системи бухгалтерського обліку адаптування до мінливих умов.

Отримані результати наукового дослідження спрямовані на підвищення достовірності відображення в обліку та звітності інформації щодо торгівельної діяльності через мережу Інтернет та можуть застосовуватися в вітчизняній практиці комерційних підприємств.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Проскуріна Н. М., Конєва А. В. Електронна комерція: особливості системи бухгалтерського обліку. *Економіка та суспільство*. № 4, 2021. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/34> (дата звернення: 25.02.2023).
2. Шалева О. І. Електронна комерція: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 216 с.
3. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник / Ф. Ф. Бутенець та інші. Житомир: ПП Рута, 2002. 576 с.
4. Chaffey D. E-business and E-commerce Management. Strategy, Implementation and Practice. *Prentice Hall*. Italy, 2009. P. 103-105. <https://eclass.emt.i.hu.gr/modules/document/file.php/AD183/e-books/dave-chaffey-e-business-and-e-commerce-management-strategies-4th-ed-qwerty80.pdf> (дата звернення 26.02.2023)
5. Маєвська А. Електронна комерція і право: навч.-метод. посібник. Харків, 2010. 256 с.
6. Плєскач В., Затонацька Т. Електронна комерція: підручник. Київ: Знання, 2007. 535 с.
7. Макарова М. Ефективність застосування мережних технологій в компаніях: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 186 с.
8. Конституція України. Поточна редакція від 01.01.2020. Дата оновлення: 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 28.02.2023).
9. Господарський кодекс України. Поточна редакція від 12.01.2022. Дата оновлення: 12.01.2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 08.03.2023).

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.01.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.03.2023).

11. Кримінальний кодекс України. Дата оновлення: 05.01.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 08.03.2023).

12. Про електронну комерцію: Закон України від 03.09.2015 р. № 675-VIII. Дата оновлення: 01.01.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 08.03.2023).

13. Закон України «Про захист прав споживачів» поточна редакція від 01.08.2021 № 1023-XII. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> (дата звернення: 07.03.2023).

14. Про затвердження Правил продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями»: Наказ Міністерства економіки України № 103 від 19.04.2007. Дата оновлення: 02.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1181-07#Text> (дата звернення: 09.03.2023).

15. Про затвердження Правил роздрібної торгівлі непродовольчими товарами: Наказ Міністерства економіки України № 104 від 19.04.2007. Дата оновлення: 02.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1257-07#Text> (дата звернення: 07.03.2023).

16. Плєскач В., Бородачова Н. Аналітичний документ: Як уряду України розбудувати державну політику у сфері е-торгівлі. 2018. С. 37-41. URL: https://www.civic-synergy.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/web_E-commercecivicsynergyua2018.pdf (дата звернення: 12.03.2023).

17. Кужелюк А.В. Інтернет-торгівля: здійснення та облік. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. № 9. С. 797-801. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/163.pdf> (дата звернення: 10.03.2023).

18. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.03.2023).

19. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 16.03.2023).

20. Власна справа: інтернет – торгівля. *Вісник Державної фіскальної служби*. 10 листопада 2018 року, № 42 (946). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006259-vlasna-sprava-internet-torgivlya> (дата звернення: 11.03.2023).

21. Паламаренко Ю. О. Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет - торгівлі. Облік та фінанси. 2012, №1. С. 63-66. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti - buhgalterskogo - obliku - i - opodatkovannya-v-internet-torgivli.html> (дата звернення: 12.03.2023).

22. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 22.03.2023).

23. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.95 № 265/95- ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95 - %D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.03.2023).

24. Про здійснення операцій з використанням електронних платіжних засобів: Постанова Правління національного банку України від 05.11.2014 № 705. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14#Text> (дата звернення: 13.03.2023).

25. Proskurina N., Koneva A. Analysis of problematic aspects of internet trade in the field of taxation in Ukraine. *Financial Strategies of Innovative Economic Development*. № 4 (52), 2021. С. 57-61.

26. Товкун Л. В. Актуальні питання правового регулювання електронної комерції в Україні. Юридичний науковий електронний журнал. 2020. С. 282-285. URL: http://www.lsej.org.ua/9_2020/71.pdf (дата звернення: 23.03.2023).

**Робочий план рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів електронної
комерції в частині обліку доходів та витрат**

Запропонована деталізація субрахунків		Завдання в системі обліку	Відображення в обліку
1	2	3	4
Рахунок 70 «Доходи від реалізації»			
1	706 «Дохід від реалізації товарів через мережу Інтернет»	Групування інформації про доходи отримані шляхом реалізації товарів через мережу Інтернет.	Отримання (збільшення) доходу відображається за кредитом субрахунків, а за дебетом – відображення списання та закриття рахунку 79 «Фінансові результати», нарахування необхідної суми непрямих податків.
2	707 «Дохід від реалізації робіт та послуг через мережу Інтернет»	Узагальнення інформації про доходи, що отримані після реалізації робіт та послуг за допомогою мережі Інтернет.	
Рахунок 90 «Собівартість реалізації»			
1	905 «Собівартість реалізованих товарів через мережу Інтернет»	Відображення собівартості реалізованих товарів за допомогою мережі Інтернет відповідно до П(с)БО 9 «Запаси».	Собівартість товарів, робіт та послуг (без націнок) реалізованих за допомогою мережі Інтернет відображається за дебетом субрахунків 905 та 906, а за кредитом субрахунків – закриття за звітний період оборотів на рахунку 79 «Фінансові результати».
2	906 «Собівартість реалізованих робіт та послуг через мережу Інтернет»	Відображення собівартості реалізованих робіт та послуг через мережу Інтернет.	
Рахунок 93 «Витрати на збут»			
1	931 «Витрати на збут стаціонарна торгівля»	Узагальнення інформації про витрати, які були понесені підприємством під час реалізації товарів, робіт та послуг через стаціонарні майданчики для продажів.	Загальна сума витрат на збут формується за дебетом субрахунків, а за кредитом – відбувається списання сформованих сум на рахунок 79 «Фінансові результати».
2	932 «Витрати на збут електронна торгівля»	Відображення усіх витрат, що виникли у зв'язку з реалізацією товарів, робіт та послуг в електронних (не фізичних) магазинах.	