

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

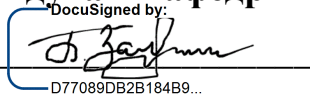
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**Особливості обліку і оподаткування діяльності  
підприємств оптової торгівлі**

Допущено до захисту перед ЕК  
рішенням кафедри обліку та  
аудиту, протокол № \_\_\_\_  
Від « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2022р.

**Завідувач кафедри**

  
D77089DB2B184B9...

д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу магістратури  
спеціальності 071  
«Облік і оподаткування»  
заочної форми навчання  
**Шевченко Анастасії Романівни**

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Засвідчую, що в цій випускній  
кваліфікаційній роботі немає  
запозичень із праць інших авторів без  
відповідних посилань

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Науковий керівник:  
доктор економічних наук, професор  
Гура Надія Олександрівна

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ – 2022 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	6
1.1. Економічна сутність діяльності підприємств оптової торгівлі .....	6
1.2. Класифікація суб'єктів діяльності у сфері оптової торгівлі.....	12
1.3. Законодавчо-нормативне забезпечення діяльності підприємств оптової торгівлі, їх обліку та оподаткування .....	19
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	25
2.1. Methodика бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі.....	25
2.2. Організація бухгалтерського обліку і звітності підприємств оптової торгівлі.....	35
2.3. Удосконалення обліку підприємств оптової торгівлі на основі застосування сучасних комп'ютерних технологій .....	41
РОЗДІЛ 3 СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	46
3.1. Нормативне регулювання оподаткування в Україні.....	46
3.2. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної систем оподаткування .....	50
3.3. Удосконалення оподаткування оптової торгівлі на основі іноземного досвіду .....	52
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	69
ДОДАТКИ.....	81

## ВСТУП

Важлива ланка, що забезпечує необхідну інтенсивність і прискорення процесу руху товарів в умовах переходу до ринкових відносин, — оптова торгівля, основним завданням якої є торгівля товарами з подальшим їх перепродажем або професійним використанням. Організуючи рух товарів каналами розподілу, оптова торгівля сприяє синхронізації виробництва та споживання товарів. Ефективне керівництво діяльністю торгового підприємства неможливе без повної, точної та об'єктивної економічної інформації, що отримується завдяки веденню бухгалтерського обліку. Особливого значення у торгівлі має інформація, пов'язана з товарами, і, отже, собівартістю продукції.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку та оподаткування здійснили такі передові вчені-теоретики як: Базилевич В.Д., Баканов М.І., Бардаш С.В., Верига Ю.А., Голов С.Ф., Головка В.І., Дерун І.А., Допіра І.А., Завгородній В.П., Засадний Б.А., Зоріна О.А., Зубілевич С.Я., Мельник Т.Г., Соколов Я.В., Шарманська В.М., Швець В.Г. та ін.

Облік та оподаткування підприємств оптової торгівлі розглядали такі вчені: Гура Н.О., Даненбург В., Іртищева І.О., Вишневська О.М., Кірдіна О. Г., Ковалев А.Н., Сорокіна А.В., Кожевникова А.Н., Кролевецький К. І., Лазебна І. В., Левкин Г. Г., Медведовська Т. П., Мешечкина Р. П., Лазарев В. В., Мищенко Л.В., Мищенко В.А., Дудко И.Ю., Мірошниченко О. В., Никифорова Н.В., Пархачева І.А., Пешко К., Піонтківська І., Романюта Е., Савченко А.М., Садовенко М. М., Скорнякова Ю. Б., Суфьянов С.А., Чижова Т., Чуб Ю. В., Шот А.П., Юрченко Ю.Ю., Ярема Б. П., Ролько А. В. та ін.

Серед провідних зарубіжних вчених, які приділяли увагу вивченню обліку підприємств торгівлі: Андерсон Х., Антоні Р., Колдуелл Д., Котлер Ф., Муса Г., Нідлз Б..

Вітчизняні та зарубіжні вчені зробили вагомий внесок своїми науковими напрацюваннями, проте варто відзначити, що питання бухгалтерського обліку та

оподаткування підприємств оптової торгівлі потребують подальших наукових досліджень.

**Мета** дослідження полягає в розкритті теоретичних, методичних та практичних аспектів фінансового обліку та оподаткування в оптовій торгівлі, розробці практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких **завдань**:

- розкрити економічну сутність діяльності підприємств оптової торгівлі;
- розглянути класифікацію суб'єктів діяльності у сфері оптової торгівлі;
- вивчити законодавчо-нормативне забезпечення діяльності підприємств оптової торгівлі, їх обліку та оподаткування;
- визначити методику бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку і звітності підприємств оптової торгівлі;
- запропонувати удосконалення обліку підприємств оптової торгівлі на основі застосування сучасних комп'ютерних технологій;
- проаналізувати нормативне регулювання оподаткування в Україні;
- здійснити порівняльний аналіз загальної та спрощеної систем оподаткування;
- визначити шляхи удосконалення оподаткування оптової торгівлі на основі іноземного досвіду.

**Об'єктом** дослідження є діяльність підприємств оптової торгівлі в Україні.

**Предметом** дослідження є особливості бухгалтерського обліку та оподаткування в оптовій торгівлі підприємств.

У роботі використані як загальнонаукові **методи дослідження** (аналіз, синтез, індукція, дедукція, гіпотетичний, порівняння, моделювання, метод системності), так і спеціальні методи дослідження (метод подвійного запису, рахунки, табличний метод, графічний метод).

**Інформаційною базою** дослідження є законодавчо-нормативні документи, що регулюють процес обліку в оптовій торгівлі в цілому та рух товарів зокрема, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наукові публікації

вітчизняних та іноземних вчених, довідники, підручники, інформація з галузевих вісників.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі розглядається економічна сутність діяльності підприємств оптової торгівлі, а також класифікацію суб'єктів діяльності та законодавчо-нормативне забезпечення діяльності підприємств оптової торгівлі.

У другому розділі висвітлюються методика та організація бухгалтерського обліку і звітності підприємств оптової торгівлі, а також удосконалення обліку підприємств оптової торгівлі на основі застосування сучасних комп'ютерних технологій.

У третьому розділі проводиться дослідження нормативного регулювання оподаткування в Україні, здійснюється порівняльний аналіз загальної та спрощеної систем оподаткування та розробляються шляхи удосконалення оподаткування оптової торгівлі на основі іноземного досвіду.

Основний зміст роботи викладений на 68 сторінках друкованого тексту, вона включає 7 рисунків, 15 таблиць, 4 додатки, список використаних джерел із 109 позицій.

## **РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ**

### **1.1. Економічна сутність діяльності підприємств оптової торгівлі**

У порівнянні з торгівлею, комерційна діяльність поняття економічно ширше і є великою сферою діяльності підприємств, що спрямована на організацію процесів купівлі-продажу товарів. В основі торгівлі завжди лежить комерційна діяльність, але не всі види комерційної діяльності зводяться лише до торгівлі. Комерційна діяльність є визначальним чинником функціонування ринку. З одного боку, комерція – це область практичної діяльності, у межах якої вирішуються певні завдання, з іншого боку – комерційна діяльність є самостійною галуззю знань, науковою та навчальною дисципліною, що характеризує організацію комерційних процесів у сфері товарного обороту та шляхи ефективного здійснення торгових угод [73, с. 10].

Торгові процеси і операції реалізуються за допомогою взаємодії суб'єктів ринку. Такими суб'єктами виступають постачальники, посередники, оптові та роздрібні покупці. Вони вступають у взаємовідносини і, таким чином, закладають основу комерційної діяльності, головна мета якої – ефективний товарно-грошовий обмін у формі купівлі-продажу.

«Структура комерційної діяльності – це сукупність взаємопов'язаних елементів, які взаємодіють відповідно до загально визнаних принципів. Елементи комерційної діяльності систематизують залежно від сфери їх взаємодії» [81] (додаток А).

Отже, структурні елементи в кожному блоці мають свої завдання і функції. Оптова торгівля є золотою серединою в комерційному процесі. Вона одразу пересікається з декількома етапами: виробництвом та роздрібною торгівлею.

Торгівля у зарубіжних країнах є однією з найбільш значущих областей як у сфері діяльності, так і за рівнем її організації. У багатьох країнах найбільш усталеними торговими підприємствами є компанії, оптово-роздрібні об'єднання,

повноасортиментні фірми, малі підприємства, кооперативні товариства. Торгові компанії у своєму складі мають кілька однотипних магазинів, що спеціалізуються на оптовій або роздрібній торгівлі та знаходяться під єдиною торговою маркою. Конкурентне суперництво змушує компанії шукати нетрадиційні методи ведення торгівлі, оснащувати торговельну мережу сучасним торгово-технологічним обладнанням, удосконалювати обслуговування покупців. Малі фірми США виробляють 40% валового національного продукту та половину валового продукту приватного сектора, у тому числі на частку роздрібною торгівлі припадає 55%, оптової торгівлі – 86% [67, с. 39].

Найпоширенішими торговими підприємствами є оптово-роздрібні об'єднання. Вони є оптовою (рідше роздрібною) фірмою, яка централізовано закуповує продукцію у товаровиробників за пільговою ціною. На основі контрактних угод товари розподіляються на окремі роздрібні магазини – члени об'єднання. Магазини, одержуючи вигоди за рахунок великих угод об'єднання, закуповують та продають лише його товари. Торгове об'єднання відповідно до встановлених правил здійснює контроль за господарською діяльністю, а також надає різні послуги своїм магазинам.

Одним з ключових етапів комерційної діяльності є оптовий продаж товарів - пошук покупців товарів, робота з укладання договорів, узгодження їх умов. Щоб зрозуміти, що являє собою оптова торгівля, її поняття розглянуто за різними підходами (табл. 1.1).

Із визначень учених можна зробити висновок, що оптова торгівля є початковим етапом товарного обігу, тобто виступає торговим посередником між виробниками товарів і роздрібною торгівлею й іншими виробниками та споживачами товарів. Так, «оптова торгівля – це форма відносин між підприємствами, організаціями, за якої господарські зв'язки з постачання продукції формуються сторонами самостійно»[81]. Оптова торгівля визначає структуру та напрямок товарних потоків. Вона виступає на ринку як посередник між промисловістю та роздрібною торговельною ланкою.

## Трактування оптової торгівлі за різними підходами

№	Автор/джерело	Сутність оптової торгівлі
1	Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і [...]» [47]	«Діяльність по придбанню і відповідному перетворенню товарів для наступної їх реалізації суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через свої зареєстровані постійні представництва) роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через свої зареєстровані постійні представництва)».
2	ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» [24]	«Вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами постачання партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг».
3	Господарський Кодекс України [51]	«Підгалузь, що складається із сукупності підприємств, основним видом діяльності яких є оптово-торговельна та посередницька діяльність, і яка є важливим механізмом здійснення товарообміну між виробниками, виробничими споживачами і роздрібною торгівлею».
4	Мешечкіна Р. П., Лазарев В. В. [75]	«Торгівля, що здійснює реалізацію практично всіх видів продукції виробничо-технічного призначення та індивідуального споживання, знаходиться в центрі господарських зв'язків, що здійснюються оптово-посередницькою ланкою як з виробництвом, так і з споживачами». «Активний провідник товарів вітчизняного виробництва та великої маси зарубіжної продукції на внутрішній ринок, що стимулює вітчизняних виробників підвищувати якість товарів з метою завоювання міцних позицій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках».
5	Даненбург В. [59]	«Підгалузь торгівлі, яка здійснює товарообмін між виробниками та споживачами або роздрібною торгівлею».
6	Апопій В.В., Копич І.М., Біла О.Г. та ін. [92]	«Економічна сутність оптової торгівлі полягає у забезпеченні гуртового руху товарів зі сфери виробництва до сфери споживання, водночас гармонізуючи обсяги і структуру товарів до потреб споживачів».
7	Мазаракі А.А., Богославець Г.М., Трубей О.М., Носуліч А.М. [82]	«Органічна єдність багатоаспектних змістовних характеристик цієї важливої категорії внутрішнього ринку і економіки країни в цілому. Вона є підгалуззю національної економіки, формою організації внутрішнього ринку і в той же час активним учасником товарного обігу».
8	Балджи М.Д., Допіра І.А., Однолько В.О. [47]	«Торгівля товарами, призначеними для подальшого їх продажу або відповідного перетворення з метою продажу та надання пов'язаних з цим послуг».
9	Балджи М. Д., Однолько В. О. [46]	«Перепродаж нових або уживаних товарів роздрібним торговцям, підприємствам й організаціям або іншим оптовикам, діяльність агентів чи посередників з купівлі товарів від імені подібних осіб або продажу товарів подібним особам і компаніям».

Цілями розвитку оптової торгівлі є:

- створення розвиненої структури каналів товароруху;
- підтримання необхідної інтенсивності товаропотоків;
- створення резервів для фінансового забезпечення процесів пов'язаних з рухом товарів.

Необхідність оптової торгівлі пов'язана з деякими факторами:

- нерівномірне розміщення на території країни підприємств промисловості, що випускають окремі групи та найменування товарів народного споживання. Це викликає необхідність широкого товарного обміну між підприємствами, що у різних регіонах країни;
- природні та економіко-географічні умови виробництва, концентрація виробництва в окремих районах країни;
- багато товарів народного споживання випускаються численними підприємствами промисловості;
- спеціалізація промислових підприємств на випуску товарів народного споживання вузького виробничого асортименту. Для роздрібних підприємств обмежується не тільки асортимент, а й обсяг товарів, що поставляються при закупівлі [83];
- виробничі, що включають спеціалізацію організацій-виробників на випуску товарів народного споживання вузького асортименту, що ускладнює збут товарів безпосередньо в роздрібну мережу і вимагає їх накопичення для рівномірного постачання роздрібних торгових організацій;
- транспортні, які у необхідності переміщення товарів народного споживання з пунктів виробництва, у райони споживання;
- торгові, що передбачають формування торгового асортименту для конкретних роздрібних та інших оптових організацій, накопичення та зберігання необхідних товарних запасів, організацію завезення та вивезення товарів [76].

Основною метою розвитку торгівлі є стабільне забезпечення попиту різних категорій населення у високоякісних товарах широкого асортименту переважно вітчизняного виробництва за високого рівня обслуговування. Необхідна глибока та

всебічна модернізація торгівлі, яка має увійти до групи інноваційних видів діяльності та зробити вагомий внесок у динаміку та ефективність національної економіки [76].

Необхідність функціонування оптової торгівлі викликана тим, що безпосередній продаж товарів підприємствами-виробниками населенню практично важко здійснити, тому що вони випускають товари, що реалізуються у різних містах та населених пунктах. Тому торгівля товарами широкого споживання здійснюється на дві стадії (рис. 1.1).

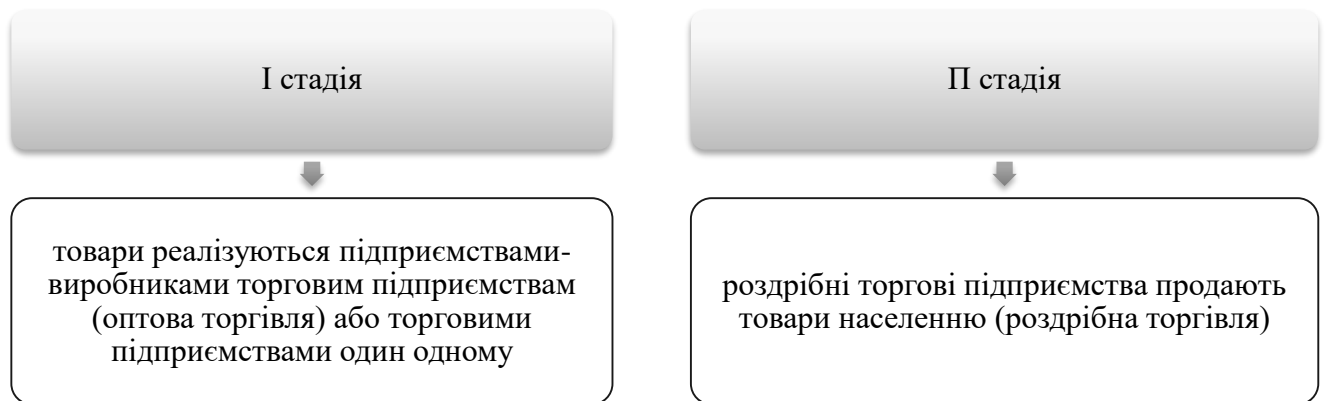


Рис. 1.1. Стадії здійснення торгівлі товарами широкого споживання

*Джерело: проілюстровано автором*

Розглядаючи функції оптової торгівлі на макро- та мікрорівнях, а також в залежності від взаємодії з різними суб'єктами на ринку, варто відмітити, що функції оптової торгівлі на мікрорівні трансформуються у різноманітні функції оптових торгових підприємств.

Основні організаційні форми оптової торгівлі:

1. Оптові ярмарки. Оптові ярмарки є однією з найпоширеніших та найефективніших форм оптової торгівлі.

Оптовий ярмарок — це самостійний ринковий захід, що організується у громадському місці та на встановлений термін, доступний для всіх товаровиробників (продавців) та покупців, на якому між ними укладаються договори купівлі-продажу (постачання) товарів, встановлюються господарські зв'язки. В організаційному плані ярмарок — самостійний елемент системи руху

товару. У правовому відношенні ярмарок може функціонувати як самостійну юридичну особу або без її утворення.

Оптовий ярмарок як елемент ринкової інфраструктури має певні цілі та завдання. Мета проведення оптового ярмарку — створення необхідних умов здійснення багатосторонніх контактів продавців та покупців незалежно від форм власності, що формують регіональні, міжрегіональні та міжнародні зв'язки між ними.

2. Позаярмаркова форма оптової торгівлі. Дана форма оптової торгівлі доцільна у тому випадку, якщо йдеться про загальновідомі товари з постійними характеристиками, простого асортименту, а також про разові угоди. У цьому випадку найчастіше беруть участь місцеві постачальники. З ними ведеться листування, телефонні переговори чи особисті контакти, які забезпечують підготовчу роботу з узгодження умов договору.

Таким чином, можуть бути закуплені деякі продовольчі товари (молоко, хліб, олія тварина тощо), а також деякі загальновідомі непродовольчі товари, коли друкована чи усна інформація дає можливість сформулювати однозначне уявлення про товар.

3. Ринкові форми оптової торгівлі. Перехід до ринкових методів господарювання потребує створення ринкової інфраструктури в оптовій торгівлі. До неї належать: товарні біржі, аукціони, оптовий ринок, торги [74, с. 15-16].

Важливим є розуміння місця оптової торгівлі у суспільному виробництві. Підсумовуючи вищесказане, сформовано схему 1.2.

У процесі товарного обігу оптова торгівля обслуговує натуральноречовий обмін, прискорюючи, активізуючи та оптимізуючи процес формування грошових коштів, скорочуючи виробничі і торгові витрати. До того ж цей обмін охоплює не тільки споживчі товари, а й широке коло матеріально-технічних ресурсів: сировину, обладнання та механізми, паливо-енергетичні ресурси, продукцію хімічної промисловості тощо, в цілому, відповідно до державного класифікатора продукції та послуг, близько 20 млн найменувань [87].



Рис. 1.2. Оптова торгівля у суспільному виробництві

*Джерело:* складено автором на основі [82]

Таким чином, оптова торгівля, здійснюючи реалізацію практично всіх видів продукції виробничо-технічного призначення й індивідуального споживання, знаходиться в центрі господарських зв'язків. Вона є надзвичайно важливою, оскільки з'єднує між собою сфери виробництва й споживання в процесі відтворення.

## 1.2. Класифікація суб'єктів діяльності у сфері оптової торгівлі

Оптова торгівля як основний посередник у системі товароруку пов'язана, з одного боку, з виробниками або постачальниками товарів, з іншого боку, з покупцями. Враховуючи те, що велика партія продукції вузької номенклатури є вигідною для виробників, а в роздріб – пропонувати покупцям якомога ширший асортимент товарів, суб'єкти оптової торгівлі виконують посередницькі функції. Вони ж, будучи комерційними посередниками, сприяють встановленню господарських зв'язків між виробниками товарів та роздрібними торговими підприємствами. У більшості виробників відсутні можливості прямого збуту

продукції, оскільки завдання її розподілу наймовірно складне, як непомірно великі та пов'язані зі збутом витрати. Цю функцію повинна виконувати галузь оптової торгівлі, яка є середньою ланкою між виробником та споживачем і здійснює їх обов'язково одночасне обслуговування.

Діяльність суб'єктів оптової торгівлі, що працюють на ринку споживчих товарів, спрямована зокрема на задоволення економічних потреб товаровиробників і торговців шляхом виконання специфічних функцій щодо прискорення обертання товарів та підвищення ефективності функціонування споживчого ринку в цілому. У той же час діяльність оптових посередників на ринку продукції виробничо-технічного призначення спрямована на забезпечення різних підприємств необхідними видами ресурсів, з метою ефективного виконання ними виробничих функцій [82].

На рис. 1.3 наведено структуру оптової торгівлі, у складі якої – її суб'єкти.

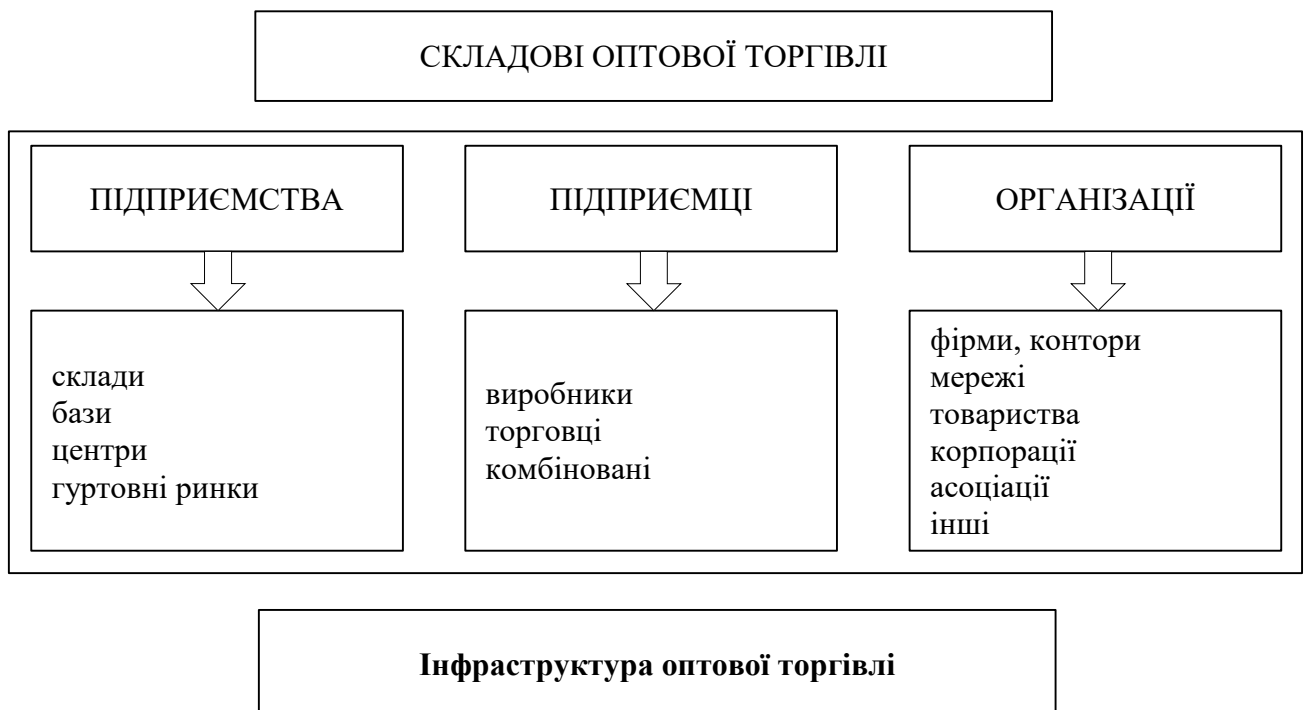


Рис. 1.3. Інфраструктура оптової торгівлі

*Джерело: розроблено автором*

Так, можемо бачити, що в цілому інфраструктуру ринку складають три групи: підприємства, підприємці та окремі організації, які виступають покупцями

оптової продукції чи послуг. Узагальнимо: оптовий ринок – це взаємовідносини між трьома групами суб'єктів: виробника, оптового торговця та покупця.

Вже попередньо з'ясувавши, що таке оптова торгівля в цілому та оптовий продавець зокрема, пропонується розглянути сутність оптового покупця. Так, «оптовий покупець – це юридична особа або індивідуальний підприємець, що має намір замовити або придбати або замовляє, що купує товари для використання їх у підприємницькій діяльності, у тому числі для перепродажу, або в інших цілях, не пов'язаних із особистим, сімейним, домашнім та іншим подібним використанням» [81].

Розглянувши більш узагальнену схему щодо складових оптової торгівлі, слід перейти до детальної класифікації її суб'єктів за різними ознаками (рис. 1.4).

Запропонована класифікація ґрунтується як на раніше виокремлених, загальноприйнятих ознаках, так і на додатково запропонованих, що розкривають економіко-правовий зміст оптового торговельного посередництва, а саме:

- вид торговельно-посередницьких операцій;
- зміна права власності на товар;
- джерело формування доходу;
- характер прав на продаж, що мають посередники при оптовому продажу товарів.

Слід додати, що за видами діяльності оптові посередники поділяються на:

- оптово-роздрібні;
- оптові;
- оптові торговельно-сервісні;
- оптові з власним виробництвом.

За організаційно-правовою формою діяльності:

- товариства не акціонерного типу (ТОВ, ТДВ, повні, командитні);
- акціонерні товариства (ПАТ, ПрАТ);
- державні та комунальні підприємства;
- приватні підприємства.

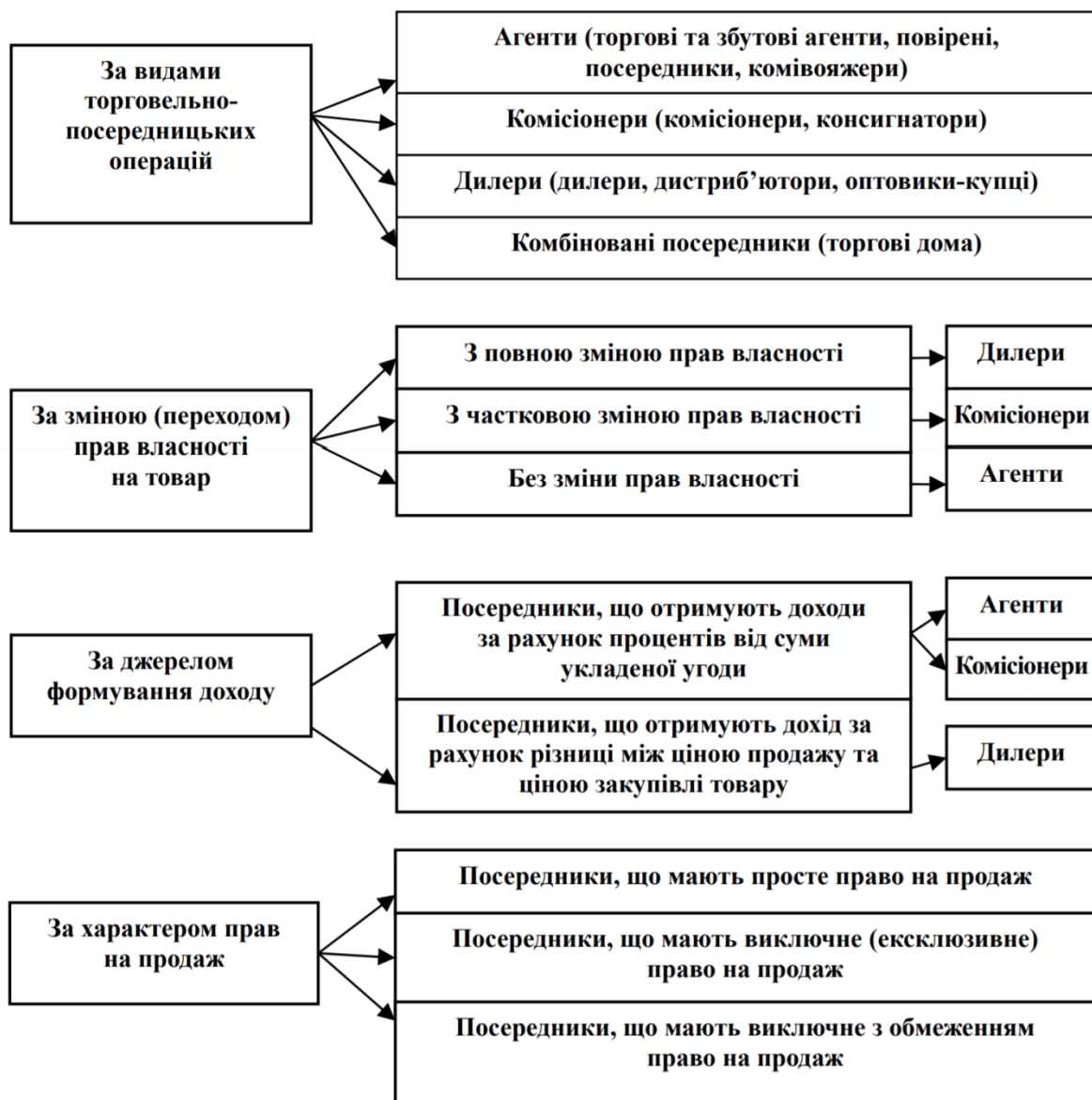


Рис. 1.4. Класифікація суб'єктів оптової торговельної діяльності на товарному ринку

*Джерело:* складено автором на основі [64; 24]

Юрченко Ю. пропонує виділяти такі основні класифікаційні ознаки суб'єктів оптової торгівлі [101]:

- зміну прав власності на товар (організатори оптового товарообороту і самостійні суб'єкти торговельної діяльності);
- функціональну наповненість діяльності – повний і неповний цикл обслуговування (великі оптові торговельні фірми з повним набором функцій, промислові дистриб'ютори, дилери, кінцеві відправники вантажу (з обмеженими посередницькими функціями, який рідко бере на себе функції фізичного володіння товаром);

- залежність (підпорядкованість) стосовно виробника товару (незалежні посередники – оптовики з повним набором торговельно-посередницьких послуг, що здобувають права власності на товар, формально незалежні посередники, що беруть участь у межах договорів;
- призначення (вихідні, торговельні, торговельно-закупівельні, торговельно-постачальницькі, розподільні холодильники, холодокомбінати);
- територіальну ознаку: районні, міжрайонні, міські, федеральні; – торговельний профіль: вузькоспеціалізовані, спеціалізовані, універсальні, комбіновані, змішані;
- форму власності самого підприємства (приватну, змішану, муніципальну, державну, колективну);
- залежно від тривалості встановлення комерційних зв'язків (постійні і разові постачальники).

Кролевецький К.І. [57] пропонує розширити суб'єктний склад учасників господарських правовідносин на ринку оптової торгівлі, крім того, під час виокремлення груп суб'єктів оптової господарсько-торговельної діяльності слід урахувувати повний цикл, специфіку та сферу застосування оптових правовідносин, завдання учасника правовідносин, значення його дій для забезпечення руху товару від виробника до покупця, зважаючи на господарську діяльність із надання оптових торговельних послуг. Крім того, виділяємо суб'єктів, без яких взагалі не можуть існувати оптові правовідносини та господарська діяльність яких створює можливість розвитку оптового ринку та підґрунтя для підприємницької діяльності інших суб'єктів. Господарська діяльність таких осіб носить базовий характер для ринку оптової торгівлі.

Вивчивши різні види оптових торгівців, варто дослідити сутність основних з них, а саме: агентів, дилерів та комісіонерів. Також в ролі торгових посередників можуть виступати консигнатори, брокери та дистриб'ютори.

Щодо останніх, то це продавець, який від імені фірми і виконує дистриб'юторські функції стосовно товаровиробника. Укладаючи договір із виробником на реалізацію товару, дистриб'ютор стає його повноважним

представником. Виробник, користуючись послугами дистриб'ютора, за спільної угоди визначає ціну, ринок, термін реалізації, умови розрахунку за товари.

Слід сказати, що термін «дистриб'ютор» часто використовується як синонім поняття «торговельний посередник». Тут тлумачення даного терміна розширюється, і під ним мають на увазі оптових і роздрібних посередників, які входять у канал дистрибуції між виробником і дилерами.

Дистриб'ютор широкого профілю - компанія, що купує, зберігає та перепродає широкий асортимент товарів споживачам і торговим посередникам. Великий дистриб'ютор купує велику кількість продукції, щоб постачати її дрібними партіями торговим посередникам і дилерам. У В&В дедалі частіше зустрічаються дистриб'ютори, які здійснюють ремонт, технічне обслуговування та модернізацію обладнання

Незалежні оптові посередники бувають двох типів:

- дистриб'ютори, що мають (оренднують) склади;
- дистриб'ютори, що не мають (не оренднують) складів.

В українському законодавстві визначення терміна «дистриб'ютор» можна знайти в Інструкції Національного банку України (НБУ) про організацію виготовлення, випуску в обіг і реалізації пам'ятних монет України та сувенірної продукції [30]. Так, у цій Інструкції визначено конкретно дистриб'ютора Національного банку з продажу пам'ятних монет України, яким є банк України, що на підставі відповідного договору з Національним банком реалізує пам'ятні монети та сувенірну продукцію від свого імені. Як видно з цього визначення, дистриб'ютор обирається виробником, у цьому випадку – особою НБУ, яка виступає від імені держави первинним власником конкретно визначеного майна, у цьому випадку пам'ятні монети та сувенірна продукція. Сторони оформлюють свої відносини договором, за яким дистриб'ютор реалізує обумовленого договором товару від свого імені. Ці умови є характерними для відносин дистрибуції [60].

Серед агентів оптових продажів або оптовиків функціональної категорії виділяються: агент виробника подібно до торгових агентів промислових підприємств діє за дорученням принципала, за його рахунок і від його імені, не

будучи при цьому його службовцем. Агент виробника діє довгостроковою контрактній основі, зазвичай представляючи інтереси у мережах дистрибуції кількох дрібних виробників, отримуючи комісійну винагороду, залежить від обсягів продаж; агент споживача - посередник із закупівель, найнятий спеціально організованим пулом або іншим об'єднанням споживачів; Брокер - торговий посередник, що сприяє здійсненню угод купівлі-продажу, що укладаються між виробниками (власниками) товару та покупцями. Це, як правило, суто інформаційний посередник, що діє на біржах; комісійний продавець діє на постійній контрактній основі, може отримувати від виробника великі партії товару і зберігає їх на своїх базах, не маючи права власності на товар. Угода оформляється договором комісії. Зберігання та зворотне повернення нереалізованого товару оплачуються його власником; Торговий агент здійснює операції збуту товарів за дорученням принципала (зазвичай фірми-виробника продукції), за його рахунок та від його імені, не будучи при цьому його службовцем. Права та обов'язки агента регламентовані агентською угодою. Торговий агент також може сприяти виробнику в оформленні кредиту, в обробці та консолідації замовлень ритейлерів та споживачів.

Консигнатори (різновид комісіонерів) — надають послуги суб'єктам товарного ринку, які займаються зовнішньоторговельною діяльністю. У цьому власник товарів (консигнант) передає їх консигнатору продажу зі складу останнього, тобто. надає товар у розпорядження консигнатора певний час для реалізації [64]. Договором консигнації визначаються асортимент, кількість, якість, мінімальна вартість реалізації продукції, територія, де вона може продаватися. Консигнатор по суті справи є комісіонером із зовнішньоторговельних операцій, з тією різницею, що здійснює продаж товару за ціною, встановленою консигнантом.

### 1.3. Законодавчо-нормативне забезпечення діяльності підприємств оптової торгівлі, їх обліку та оподаткування

Розглянемо в першу чергу етапи розвитку правового регулювання відносин в даній сфері, що наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

#### Історичний розвиток правового регулювання відносин у сфері оптової торгівлі

Етап	Тривалість	Характеристика
I етап	Початок XI ст.- середина XIV ст.	«Кодифікація норм звичаєвого права в «Руській Правді» в 1016–1054 рр. «Руською правдою» визначається, зокрема, особа купця як спеціального суб'єкта правовідносин у сфері оптової торгівлі, регламентуються окремі господарсько-правові зобов'язання, які опосередковують відносини у сфері оптової торгівлі».
II етап	Початок XIV ст.- середина XVII ст.	«Нормативне врегулювання нормами Магдебурзького права та актів Великого Князівства Литовського нових суб'єктів у сфері оптової торгівлі – професійних організацій (артілей, сотень тощо), які об'єднували купців та їх майнові та ділові ресурси з метою досягнення спільних цілей у сфері торгівлі».
III етап	Початок XIV ст.- середина XVII ст.	«Формування спеціального торговельного законодавства. Етап характеризується появою та нормативним регулюванням ярмарків та бірж, які виступали одночасно суб'єктом і місцем здійснення угод у сфері оптової торгівлі, а також вдосконаленням правових механізмів, що були запроваджені в цій сфері».
IV етап	Кінець 1917 р.- початок 1991 р.	«Радянський період, на початку якого регулювання торговельної діяльності здійснювалось дореволюційним законодавством у зв'язку зі значним зменшенням товарообігу. Етап характеризується значним впливом планової економіки на формування суб'єктного складу та змісту відносин у сфері оптової торгівлі».
V етап	Середина 1991 р.- сьогодні	«Початок створення та формування господарського законодавства незалежної України, який характеризується прийняттям низки законів та підзаконних нормативно-правових актів, спрямованих на регламентацію оптово-торгівельної діяльності, у тому числі біржової торгівлі, ліцензування окремих видів оптово-торгівельної діяльності, встановлення порядку їх здійснення».

*Джерело: розроблено на основі [61]*

У цілому, розвиток правового регулювання можна розбити на 5 етапів, найважливішим та фундаментальним з яких став останній: за часів вже незалежної України. Наступним перейдемо вже до вивчення законодавства з питання діяльності підприємств оптової торгівлі саме в даний період.

Враховуючи, що внутрішня торгівля в Україні, а особливо – оптова, слабо врегульована, більшість наукових напрацювань має рекомендаційний характер:

тобто спрямовані на посилення, удосконалення та розвиток державного регулювання в сфері торгівлі [62; 52; 82]. Перш за все, регулювання торговельних відносин здійснюється за допомогою правових норм цивільного господарського законодавства і будується на основі договору купівлі-продажу або договору поставки. Основним документом, що регулює порядок укладання договорів є Господарський Кодекс України [64], який діє з 2004 р.

Чинне законодавство на рівні кодифікованих нормативних актів не містить визначення поняття «торгівля», окрім ДСТУ [24], що, безперечно, є недоліком у правовому регулюванні торговельних відносин. У статті 263 Господарського кодексу України [1] наводиться лише визначення терміна «господарсько-торговельна діяльність» – «діяльність, що провадиться суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг».

Важливе значення для регулювання питань окремих аспектів оптової торгівлі мають Господарський і Цивільний кодекси України. Проте колізія норм ГК України і ЦК України негативно позначається на діяльності господарюючих суб'єктів. Базовою нормою правового регулювання відносин у сфері оптової торгівлі можна визнати ст. 7 ГК України [1], відповідно до якої «відносини у сфері господарювання регулюються Конституцією України, цим Кодексом, законами України, нормативно-правовими актами Президента України і Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами інших органів державної влади й органів місцевого самоврядування, а також іншими нормативними актами».

Оптову торгівлю як різновид господарсько-торговельної діяльності можна визначити з урахуванням положень норм статті 263 ГК України [1].

Істотного значення для розмежування і встановлення сутності торгівлі набувають положення ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять», затвердженого наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання й споживчої політики від 05.07.2004 р. № 130 [64]. Звертаючи увагу на даний стандарт, варто відмітити, що він визначає поняття

«оптова торгівля» як «вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання і надавання пов'язаних із цим послуг» [24].

Спеціальні нормативні акти, серед яких закони України «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» [64], «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» [8], містять тлумачення поняття «оптова торгівля».

Міжнародні документи категорію «оптова торгівля» трактують дуже схоже, зокрема, у Міжнародному стандартній галузевої класифікації всіх видів економічної діяльності [44], затвердженому Організацією Об'єднаних Націй, вона розглядається як перепродаж (комерційним чи професійним користувачам або ж іншим оптовим покупцям, а також особам, які виконують обов'язки агентів чи маклерів при покупці товарів від імені таких осіб чи компаній, або продажу їм товарів.

У наказі Міністерства оборони України «Про затвердження Порядку здійснення контролю за якістю речового майна, що постачається для потреб Збройних Сил України» [66] від 19.07.2017 року № 375 трактується визначення партії товару.

Основні засади господарсько-правового забезпечення відносин у сфері оптової торгівлі закладено міжнародними нормативно-правовими актами і договорами, ратифікованими Верховною Радою України:

- Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.09.1947 р. [68];
- Угода про регулювання взаємовідносин держав Співдружності в галузі торговельно-економічного співробітництва, укладена між державами-членами СНД 12.02.1992 р. [69].

Необхідно додати, що досить важливою міжнародно-правовою угодою в сфері торгівлі є Конвенція ООН про договори міжнародної купівлі-продажу від 11.04.1980 р. [67].

Закони України «Про власність» від 07.02.1991р. [6], «Про товарну біржу» від 10.12.1991р. [13], «Про споживчу кооперацію» від 10.10.1992р. [12], «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» від 19.12.1995 р. [8] та ін. Більшість згаданих законів – загальні для сфери торгівлі, покликані встановити законодавчі межі функціонування ринкової економіки і тим самим створити сприятливі економіко-правові умови для укладання і виконання цивільних договорів, у тому числі договору купівлі-продажу в оптовій торгівлі.

Крім того, сферу оптової торгівлі як форми господарсько-торговельної діяльності врегульовано:

- Податковим кодексом України [73];
- Митним кодексом України [2];
- ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність» [16];
- ЗУ «Про лікарські засоби» [17];
- ЗУ «Про захист прав споживачів» [14];
- ЗУ «Про якість і безпеку харчових продуктів та продовольчої сировини» [4];
- ЗУ «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» [10];
- ЗУ «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру» [9].
- ЗУ «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» [11];

Серед підзаконних нормативних актів, які можуть бути застосовані до господарсько-торговельної діяльності, слід назвати «Порядок зайняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. №108 [77], що визначає загальні умови проведення торговельної діяльності, основні вимоги до торгової мережі, а також до товару, що реалізується за договором оптової купівлі-продажу, Постанову Кабінету Міністрів України «Про оптові продовольчі ринки» [78], яка трактує визначення оптового продовольчого ринку.

«Положення про утворення Міжвідомчого комітету з організації та проведення міжобласних оптово-промислових ярмарків і затвердження Положення

про порядок проведення міжобласних оптово-промислових ярмарків», затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.1995р. №693 [79], де закріплені принципи й умови організації оптових ярмарків, права й обов'язки їх учасників, компетенція органів, що координують їх роботу.

Постановами Кабінету Міністрів України регулюється також оптова купівля-продаж алкогольних напоїв і тютюнових виробів, а саме:

- «Положення про порядок видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним, плодовим, виноградним, алкогольними напоями і тютюновими виробами» [79];
- «Положення про порядок обов'язкової реєстрації місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв і тютюнових виробів» [34].

Наказами МЗЕЗторг України затверджено:

- «Правила торгівлі непродовольчими товарами» [79];
- «Правила торгівлі на ринках» [38];
- «Правила продажу товарів на замовлення й поза торговельними або офісними приміщеннями» [37];
- Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [33].

Щодо питання регулювання обліку та оподаткування на підприємствах оптової торгівлі, то серед ключових нормативних актів, що їх регламентують, є, окрім Кодексів, зазначених попередньо:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], що встановлює основні моменти обліку та звітності, в тому числі – і для підприємств оптової торгівлі;
- Усі НП(С)БО, зокрема: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [22], НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [20] та інші НП(С)БО, що стосуються вже безпосередньо обліку окремих його ділянок, наприклад, запасів (НП(С)БО 9), доходів (НП(С)БО 15) чи витрат (НП(С)БО 16).
- На рівні з попередньо згаданими актами стоїть План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [25] та Інструкція до нього [6], що містять перелік

рахунків для обліку, використовувані підприємствами з метою подальшого групування інформації та складання на базі реєстрів фінансової звітності. Щодо Інструкції, то в ній наводяться допоміжні роз'яснювальні матеріали стосовно кожного рахунку обліку та принципу відображення на ньому операцій.

- Іншим, не менш важливим, нормативним документом є Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [27], що «регламентує порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету».

- Інші нормативні документи: Постанови, Порядки, Накази президента та внутрішні документи підприємства: Облікова політика, що зазначає фундаментальні положення щодо окремих питань обліку на підприємстві, робочий план рахунків компанії та ін.

Таким чином, розгляд нормативно-правових актів щодо регулювання ведення підприємства оптової діяльності, зокрема – торгівлі, а також здійснення обліку та оподаткування в даній сфері свідчить про врегульованість торгівлі в цілому, тому є необхідність удосконалення саме питання нормування оптової торгівлі.

## РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

### 2.1. Методика бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі

Ключовими показниками, які характеризують роботу підприємств оптової торгівлі, є товарообіг, або товарооборот, та прибуток. Суттєве значення в обліку та звітності набувають і певні фінансові показники, а саме прибуток від реалізації товарів, валовий дохід, витрати обігу, рентабельність. Такі показники являються найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку. Облік роздрібного товарообороту ведуть виключно у вартісному вираженні за цінами реалізації, груповий же облік товарів – на основі первинних документів, а також оперативних даних через розрахунки. Інший вид обліку – кількісно-вартісний. Його здійснюють за товарами, що нуждаються в особливому контролі за їх рухом.

Можна зазначити, що до товарообороту не включають:

- зворотну тару та склопосуд, що відпускаються покупцям разом із товаром;
- внутрішню відпустку товарів зі складу на склад, зі складу до магазинів, що обліковуються на тому балансі, що і підприємство;
- повернення товарів постачальнику.

Відмінностями бухгалтерського обліку в торгівлі можна назвати такі, як контроль за збереженням товарів, своєчасне подання керівництву підприємства інформації про товарообіг та валовий дохід, про стан товарних запасів та ефективність їх використання [51]. Необхідно вирішити комплекс бухгалтерських завдань для реалізації цих цілей:

- перевірка правильності документального оформлення товарних операцій, своєчасне та правильне відображення їх в обліку;
- контроль за товарними запасами, виявлення неходових, залежали і недоброякісних товарів;
- контроль за фінансовими показниками (розмір прибутку, джерела надходження коштів і порядок їх витрачання, оборотні кошти, капітальні

вкладення, відрахування від прибутку тощо), за правильністю розрахунків з постачальниками та покупцями, за своєчасним надходженням платежів до бюджету, за правильністю використання банківських кредитів;

- облік витрачання фонду заробітної плати, виявлення співвідношення між зростанням ефективності праці та середньою заробітною платою;

- виявлення можливості для зниження витрат обігу та підвищення рентабельності виробництва (витрати звернення покриваються за рахунок торгових націнок, що включаються в ціну товару, але за рахунок націнки утворюється прибуток; тому, чим нижчий рівень витрат обігу, тим більша частина торгової націнки йде на освіту прибутку);

- контроль за наявністю та рухом матеріальних цінностей та грошових коштів[51].

Для правильного та своєчасного обліку мають бути встановлені чіткі розмежування матеріальної відповідальності посадових осіб за довірені ним цінності, а також своєчасно та якісно необхідно проводити інвентаризації та ревізії. Зазначені особливості бухгалтерського обліку вирішуються як на підприємствах оптової та роздрібною торгівлі, так на підприємствах громадського харчування та заготівельних підприємствах.

Облік товарів здійснюють згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та установ з використанням рахунку 28 «Товари» в розрізі субрахунків [25]:

- 281 «Товари на складі» проводять облік наявності та руху товарних запасів в основному на оптових підприємствах, морозильниках, овочесховищах;

- 282 «Товари в торгівлі» призначений для обліку наявності і руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі, ресторанного бізнесу;

- 283 «Товари на комісії» обліковують товари передані на комісію за договорами комісії, що не передбачають перехід права власності;

- 284 «Тара під товарами» проводять облік тари під товарами порожньої, купленої, власного виробництва;

– 285 «Торгова націнка» є контрактивним рахунком до субрахунку 281 «Товари на складі» та 282 «Товари в торгівлі», використовується для визначення вартості реалізації (продажу) товарів, знаючи їх вартість придбання. «Торгова націнка — це різниця між купівельною та продажною вартістю товарів»[25];

– 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

У торгівлі спостерігаються наявні великі запаси товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), у зв'язку з цим бухгалтерський облік має забезпечити достовірний контроль за їх рухом і збереженням.

У торгівельній діяльності використовується специфічна система обліку витрат. До витрат обігу відносять видатки торгових підприємств. Обігові витрати обліковують за видами, статтями і покривають їх за рахунок доходів підприємства. Так, витратами обігу є витрати торгових підприємств, виражені у вартісній формі. Вони пов'язані з купівлею, транспортуванням, збереженням і реалізацією товарів.

Витрати обігу обліковуються на рахунках дев'ятого класу, а саме:

- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Здійснюючи діяльність із закупівлі, транспортування, зберігання та реалізації товарів, торгова організація несе витрати: витрати на утримання торгових залів, обслуговуючих, адміністративних та складських приміщень, на оплату комунальних послуг, оренди торгових приміщень, заробітну плату персоналу, податки, відрахування, страхові внески, місцеві збори. Витрати по звичайним видам діяльності, які слід відносити до витрат на продаж, групуються за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація, інші витрати. Витрати формуються за місцями їх виникнення у організації торгівлі і потім групуються за їхніми видами (елементами).

Для визначення собівартості проданих товарів необхідно розрахувати суму витрат, що належать до проданих товарів. Суму видатків, що належить до залишку товару на кінець місяця, обчислюють за звітний місяць в такий спосіб: для

визначення суми витрат на продаж, що належать до реалізованих товарів, наприкінці звітної періоду (місяця, кварталу), що припадають на залишок товарів, розраховують таким чином:

- 1) відносять транспортні витрати на залишок товарів на початок місяця та виготовлені у звітному місяці;
- 2) визначають суму товарів, проданих у звітному місяці, та залишку товарів на кінець місяця;
- 3) співвіднесенням суми витрат до суми проданих товарів і тих, що залишилися, встановлюють середній відсоток витрат до загальної вартості товарів;
- 4) знаходять їхню суму, що відноситься до залишку нерелізованих товарів на кінець місяця. Щоб визначити витрати, які відносяться до проданих товарів, слід додати всі витрати протягом місяця до витрат залишку товарів на початок місяця і відняти витрати залишку товарів на кінець місяця.

Отже, враховуючи вищесказане, можемо сформулювати певні особливості обліку галузі торгівлі, зокрема – оптової, зумовлені особливостями діяльності підприємств галузі в цілому [56]:

1. У торгівлі не існує категорії витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, адже це підприємства, що суто реалізують продукцію, але при цьому є витрати, що пов'язані з реалізацією та зберіганням товарів: такі витрати – це витрати обігу, їх обліковують на рахунках 93 «Витрати на збут» та 92 «Адміністративні витрати».

2. Другою особливістю обліку в оптовій торгівлі є те, що закупка товарів здійснюється підприємствами за купівельними цінами, а ціна реалізації вже вища за рахунок торгової націнки (така ціна зветься ціною продажу). Тому в оптовій та роздрібній торгівлі облік товарів, що придбаваються, ведеться вже за цінами продажу [21], якщо інші методи на оцінки на підприємстві використовувати недоцільно.

3. Остання, третя особливість, полягає в тому, що фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ та купівельними цінами реалізованих товарів, що виступають як собівартість придбаного товару, і витратами обігу. Ціни продажу повинні враховувати всі

додаткові витрати підприємства як на зберігання товарів, так і їх реалізацію, що, в свою чергу, і забезпечить компанії отримання прибутку:

$$\text{Фінансовий результат} = \text{Дохід за цінами продажу (без ПДВ)} - \text{купівельна ціна реалізованих товарів} - \text{витрати обігу} \quad (2.1)$$

Так, існує несуттєва різниця між відображенням на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження та реалізації товарів від порядку обліку на промислових підприємствах. Головна відмінність - відсутність рахунка 23 «Виробництво», також немає витрат на виробництво і списання їх на рахунок 26 «Готова продукція».

Порядок обліку торгових операцій у сфері оптової торгівлі такий самий, як і у роздрібній, але має деякі особливості. По-перше, оптові підприємства ведуть облік за первісною вартістю на субрахунку 281 «Товари на складах», а цей фактор визначають відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси».

Визначивши всі організаційні та методичні моменти щодо обліку на торговому підприємстві, пропонуємо перейти безпосередньо до розгляду кореспонденцій рахунків з обліку придбання, зберігання та реалізації товарів оптовим підприємством. Облік придбання товарів підприємством оптової торгівлі представлено в табл. 2.1. Розглянемо два випадки придбання: коли перша подія – це отримання товарів, та інша – спочатку передоплата за ще не відвантажені товари.

Таблиця 2.1

## Облік придбання товарів підприємством оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Перша подія — отримання товарів				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	2 0000
2	Відображено ПДВ (до реєстрації податкової накладної в ЄРПН)	644	631	4 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ ПДВ	644/1	4 000
4	Оплачено придбані товари	631	311	24 000

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
Перша подія — перерахування передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату вартості товарів	371	311	24 000

2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644	644	4 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	6411	644	4 000
4	Оприбутковано придбані товари	281	631	2 0000
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4 000
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24 000

*Джерело: розроблено на основі [100; 25;6]*

Облік реалізації товарів підприємством оптової торгівлі представлено в табл.

2.2.

Таблиця 2.2

### Облік реалізації товарів підприємством оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Варіант 1. Перша подія — відвантаження товарів				
1	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	3 0000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	702	6411	5 000
3	Нараховано податкові зобов'язання на суму перевищення ціни придбання над договірною вартістю	949	6411	100
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	25 500
Віднесено на фінансовий результат:				
5	— дохід від реалізації товарів	702	791	25 000
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	25 500
	— суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінімальної бази над договірною вартістю	791	949	100
6	Отримано грошові кошти в оплату відвантажених товарів	311	361	30 000
Варіант 2. Перша подія — отримання передоплати				
1	Отримано передоплату за товари	311	681	3 0000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	5 000
3	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	3 0000
4	Списано відображену раніше суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	643	5 000
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	3 0000
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	17500
Віднесено на фінансовий результат:				
7	— дохід від реалізації товарів	702	791	25 000
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	17 500

*Джерело: розроблено на основі [100; 25;6]*

Продаж товарів (продукції) за відпускнуою (договірною) ціною, в якій передбачені витрати на доставку товарів (продукції) до пункту відправлення, передбачає, що витрати на доставку товарів (продукції) від пункту відправлення до

пункту призначення оплачуються покупцем. Відповідно витрати, що компенсуються покупцем, у продажні ціни товарів та у виручку у постачальника не включаються. У накладних та рахунках-фактурах, виставлених продавцем, сума транспортних витрат вказується окремо з виділенням окремим рядком податку на додану вартість.

В обліку витрати на орендні платежі відносяться до інших витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією. Якщо платежі послуги відносяться до майбутніх облікових періодів, то й витрати повинні ставитися у відповідних облікових періодах. Для відображення таких витрат використовується рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". Аналогічно можуть враховуватися витрати на різні види ремонту основних засобів за відсутності резерву для цих цілей, щоб витрати зі звернення формувалися більш рівномірно; на цьому ж рахунку може враховуватись плата за комунальні послуги, пошту, періодичну передплату, зберігання товарів, сплачену наперед. Підставою для таких операцій є: договір оренди, платіжне доручення, виписка банку з розрахункового рахунку організації торгівлі, бухгалтерська довідка-розрахунок сум, що відносяться на витрати звернення.

Під час реалізації товарів транзитом дуже важливо в процесі укладання угоди правильно оформити договір купівлі-продажу. Найчастіше покупець А спочатку укладає договір із покупцем Б, а потім – із продавцем товару (але можливий і варіант, коли спочатку покупець А укладає договір купівлі-продажу із продавцем товару). Облік реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках та без участі представлено в табл. 2.3 і 2.4 відповідно.

## Облік реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Варіант 1. Перша подія — оплата товарів				
1	Отримана передоплата від покупця за товар	311	681	3 000
2	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	643	6411	500
3	Перерахована постачальникові передоплата за товар	371	311	2 100
4	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	6411	644	350
5	Оприбуткований товар за ціною придбання	289	371	2 100
6	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	644	371	350
7	Відвантажений постачальнику товар транзитом покупцеві	681	702	3 000
8	Відображена сума податкового зобов'язання по ПДВ	702	643	500
9	Списана вартість товару, відвантаженого постачальником транзитом покупцеві	902	289	2 100
10	Віднесена на фінансовий результат собівартість товарів	791	902	2 100
11	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791	2 500
12	Визначено фінансовий результат: прибуток	791	441	400
Перша подія — відвантаження товарів				
1	Оприбуткований товар за ціною придбання	289	631	2 500
2	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	6411	631	500
3	Відвантажений товар постачальником транзитом покупцеві	361	702	3 000
4	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	702	644	500
5	Списана вартість товару, відвантаженого постачальником транзитом покупцеві	902	289	1 800
6	Отримані на поточний рахунок грошові кошти в оплату відвантаженого покупцю товару	311	361	3 000
7	Перераховані грошові кошти постачальникові за отриманий товар	631	311	1 800
8	Віднесена на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	791	902	1 800
9	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791	2 500
10	Визначено фінансовий результат: прибуток	791	441	700

*Джерело: розроблено на основі [65; 25;6]*

Продаж товарів на оптовому ринку оформлюється договором постачання. Згідно з даним документом постачальник, що здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати в обумовлений строк (строки) вироблені або закуплені ним товари покупцю для використання в підприємницькій діяльності чи в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім та іншим подібним

використанням. Договір постачання частіше за все використовують при оформленні угод між виробниками і посередниками [69].

Таблиця 2.4

## Облік реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено винагороду повіреного (підписаний акт виконаних послуг)	361	703	3 000
2	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ (виписана податкова накладна)	703	641	500
3	Надійшла на рахунок повіреного винагорода	311	361	3 000
4	Списаний дохід від надання послуг на фінансовий результат	703	791	2 500
5	Списані витрати підприємства на фінансовий результат	791	92	2 000
6	Відображений прибуток від надання послуг	791	441	500

*Джерело: розроблено на основі [65; 25;6]*

Кореспонденції рахунків з обліку експорту товарів з частковою передоплатою представлено в додатку В. Порядок нарахування і сплати мита та митних зборів визначено МКУ. Відповідно до ст. 276 МКУ [2] «платниками мита є особи, які ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро».

Окремої уваги заслуговує питання повернення товарів – адже це досить розповсюджена процедура у зв'язку з пошкодженням товарів при транспортуванні або їх браку/зіпсованості та по іншим причинам.

Варто зауважити, що повернення товару постачальнику відбувається виключно за цінами поставки. Одночасно, при вибутті собівартість товару оцінюється за одним із методів, відповідно до п. 16 П(С)БО 9 “Запаси” [21]. Не виключається випадок, що в процесі даної операції виникатиме різниця між собівартістю товару і його вартістю без врахування суми ПДВ, за якою товар повертатиметься постачальнику. В бухгалтерському обліку ця різниця списується на собівартість товару, реалізованого у звітному періоді, при цьому зменшуючи або збільшуючи суму. Розглянемо облік процесу повернення товару оптовому підприємству в табл. 2.5.

## Облік повернення товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Облік у продавця</b>				
1	Відображено повернення товару	704	361	2 500
2	Відкориговані податкові зобов'язання по ПДВ методом сторно	704	641	500
3	Відкоригована собівартість реалізованого товару на собівартість повернутого товару методом сторно	902	281	200
4	Списана на фінансовий результат сума інших вирахувань з доходу	791	704	200
5	Відкоригований фінансовий результат на собівартість повернутого товару	902	791	200
<b>Облік у покупця</b>				
1	Відображено повернення товару постачальнику методом сторно: - на вартість товару за цінами придбання без ПДВ	282	631	2 500
	- відкоригований податковий кредит по ПДВ	641	631	500
2	Відкоригована собівартість реалізованого товару на суму різниці між вартістю повернутого товару, обчисленої за цінами придбання товару без ПДВ, і собівартості цього товару, сформованої на момент повернення постачальнику, методом сторно	902	282	200
3	Списана торгова націнка, яка припадає на повернутий товар, методом сторно	282	285	200

*Джерело: розроблено на основі [65; 25;6]*

Так, можемо бачити, що процес формування фінансового результату в оптовій торгівлі не відрізняється від аналогічного процесу в інших торгових підприємствах. Оптове підприємство так само відносить на рахунок 79 доходи та витрати, що дозволяє вивести фінансовий результат до оподаткування – прибуток чи збиток.

Після вирахування податку на прибуток, що проводиться через рахунок 98, підприємство визначає чистий фінансових результат у формі нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку на рахунку 44.

Таким чином, оптове підприємство так чи інакше виступає об'єктом бухгалтерського обліку. Воно може бути у формі Оптової бази або ж оптового магазину. Оптова ціна є ціною товару при продажу його великими партіями

підприємствам, фірмам, збутовим, комерційним і посередницьким організаціям, оптовим компаніям. Оптова ціна складається з ціни підприємства-виробника, знижок на користь збутової організації покриття витрат і отримання прибутку, податків. «Під організацією ж бухгалтерського обліку на оптовому підприємстві розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність організації та здійснення контролю за раціональним використанням товарно-матеріальних запасів» [96]. Основними складовими системи організації бухгалтерського обліку є первинний облік та документообіг, інвентаризація, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг та зміст звітності, більшість з яких розглядатиметься детально в наступному пункті.

## **2.2. Організація бухгалтерського обліку і звітності підприємств оптової торгівлі**

Для того, щоб визначити собівартість реалізованих товарів підприємства оптової торгівлі можуть використовувати різні методи, які радять НП(С)БО 9 «Запаси». Придбані товари оприбутковують матеріально відповідальним особам.

У підприємствах, що займаються оптовими закупівлями є два способи зберігання й обліку товарів. Один з них – партійний, коли ті особи, що несуть матеріальну відповідальність періодично, можливо й щодня, подають у бухгалтерію звіти про зворот та залишки товарів. При цьому, ці особи зазначають партію або вид товару. Після цього бухгалтерія використовує ці звіти для аналітики та розрахунків обліку і в кінці місяця складають сальдові відомості кількісно-сумового обліку, дані яких звіряють з картками складського обліку [57].

Ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтерською службою оптового підприємства, очолюваним головним бухгалтером. На сучасних підприємствах бухгалтерський облік здійснюється автоматизовано з

використанням робочого Плану рахунків, при цьому також більшість компаній та корпорацій з радянських та пострадянських часів також автоматизували облікову систему для зручності ведення обліку.

Реєстри бухгалтерського обліку підприємства складаються у форматі, передбаченому програмним забезпеченням, як приклад – 1С:Бухгалтерія, 1С:Підприємство. Також можливе використання інших сучасних програм, таких як: BAS Управління торгівлею, BAS Роздрібна торгівля, BAS Комплексне управління підприємством, ЕКАМ, SUBTOTAL, LiteBox та ін. Слід зауважити, що не всі з перелічених програм доступні в Україні, серед наявних – група програм BAS та 1С. Процес формування та обліку фінансових результатів основної діяльності у торговому підприємстві представлено на рис. 2.1.

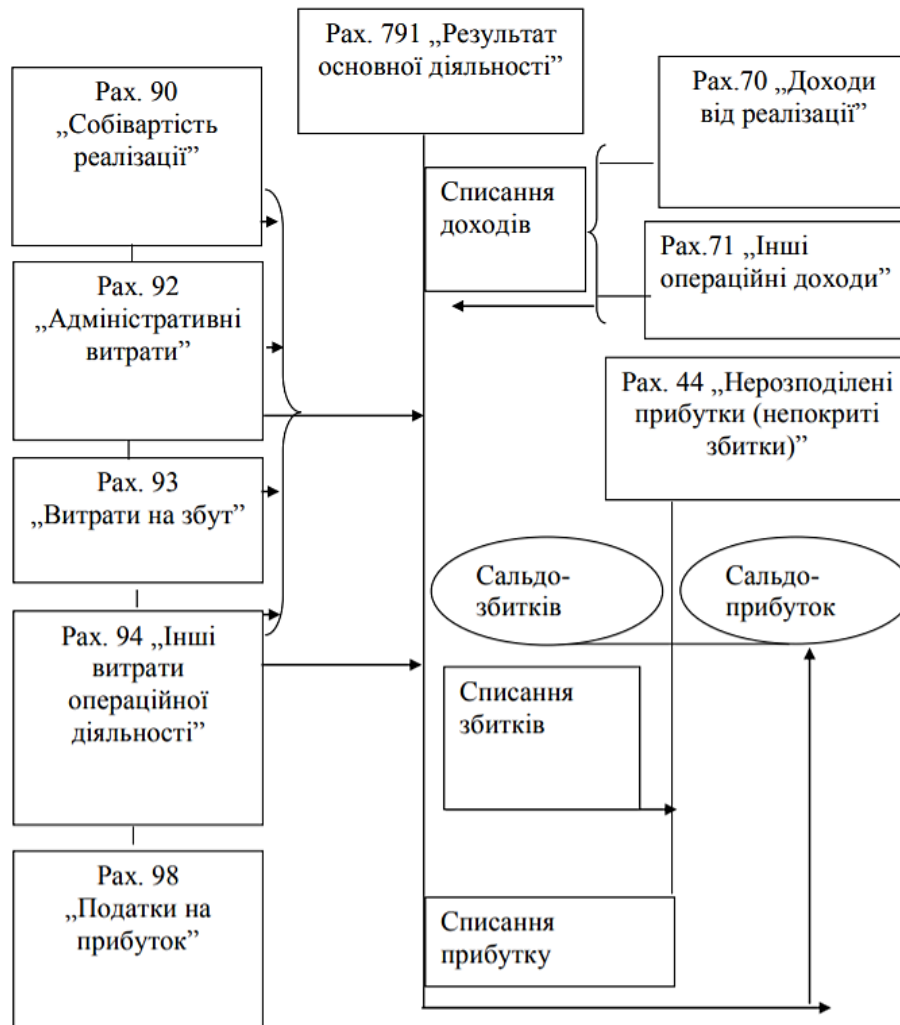


Рис. 2.1. Облік формування фінансових результатів основної діяльності у торговому підприємстві

*Джерело: проілюстровано автором на основі [25]*

Перелік та наявність обов'язкових реквізитів первинних документів щодо оформлення операцій оптової торгівлі відповідно до різних нормативних актів – Положення [27] та Закон [2] подано в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

## Обов'язкові реквізити первинних документів

№	Обґрунтовано теорією обліку	Вказано нормативними документами	
		Положення (п. 2.4) [2]	Закон (п. 2 ст. 9) [27]
1	Назва, а в деяких випадках адреса та поточний рахунок в банку сторін, які беруть участь в господарській операції	найменування підприємства, від імені якого складено документ	назва підприємства, від імені якого складено документ
2	Назва документу	назва документу (форми)	назва документу (форми)
3	Дата складання	дата складання	дата складання
4	Місце складання документу	місце складання	місце складання
5	Зміст господарської операції	зміст господарської операції	зміст господарської операції
6	Одиниця виміру господарської операції	одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)	одиниця виміру господарської операції
7	Обсяг господарської операції	обсяг господарської операції	обсяг господарської операції
8	—	посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення
9	—	прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність оформлення	—
10	Підписи відповідальних осіб	особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Джерело: [89;2;27]

Підтверджувальними документами в оптовій торгівлі є такі, як:

- Рахунок-фактура;
- Накладна;
- ТТН;

- Сертифікат відповідності (якості);
- Податкова накладна;
- Платіжне доручення;
- Господарський договір;
- Заява;
- Акт інвентаризації;
- Доручення та деякі інші (наприклад, власно розроблені підприємством форми первинних документів).

Аналіз фігурування перелічених документів при здійсненні відповідних господарських операцій представлено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

## Супровідні документи з обліку товарів в оптовій торгівлі

Зміст господарської операції	Рахунок-фактура	Накладна	ТТН	Сертифікат відповідності (якості)	Податкова накладна	Платіжне доручення	Господарський договір	Заява	Акт інвентаризації	Доручення
Придбання товарів на умовах розрахунку та обміну	+	+	+	+	+	+	+			+
Безкоштовне отримання товарів		+	+		+		+			+
Надходження товарів в результаті їх внеску до статутного капіталу		+	+	+	+	+		+		
Оприбуткування лишків									+	
Вибуття товарів на умовах розрахунку чи обміну	+	+	+	+	+	+	+			
Безоплатна передача		+	+	+	+		+			
Вибуття внаслідок крадіжок, псування									+	

Джерело: [4]

Можемо бачити, що майже вся первинна документація задіяна в процесі такої операції, як придбання товарів на умовах розрахунку та обміну, окрім Заяви та Акту інвентаризації. Що стосується інших операцій, то в більшості операцій фігурують такі документи, як накладна, товарно-транспортна та податкова накладні. Даний

аналіз дозволяє побачити важливість всіх первинних документів та необхідність їх складання за тих чи інших обставин.

Так, рахунки-фактури, журнали реєстрації отриманих та виставлених рахунків-фактур, книги покупок та книги продажів зберігаються у фінансовому відділі підприємства. Рахунки-фактури, пред'явлені постачальниками товарів (робіт, послуг), приймаються до обліку. У разі відсутності будь-яких обов'язкових реквізитів, рахунки-фактури повертаються особам, які їх виписали, для внесення змін та доповнень. Суми авансових платежів, отримані рахунок майбутньої поставки товарів (послуг, продукції) оподатковуються ПДВ. Відрахування ПДВ, нарахованого з авансів, провадиться після дати реалізації товарів (робіт, послуг).

Рахунок-фактура може бути складений та виставлений як на паперовому носії, так і в електронному вигляді. Рахунки-фактури складаються в електронному вигляді за взаємною згодою сторін угоди та за наявності у них сумісних технічних засобів та можливостей для приймання та обробки цих рахунків-фактур відповідно до встановлених форматів та порядку. Підприємство застосовує систему організації, методи і форми ведення податкового обліку з податку на прибуток на підставі положень ПКУ і реальної облікової політики з метою оподаткування. Підприємство обчислює податкову базу за підсумками кожного звітного (податкового) періоду на основі даних податкового обліку. Податковим періодом є місяць, квартал, півріччя або рік.

Що стосується фінансової звітності підприємств оптової торгівлі, ними подаються періодичні (річні, квартальні, піврічні) звіти, а також загальний обов'язковий звіт за результатами річної діяльності. Для складання проміжної та річної бухгалтерської звітності використовуються форми звітності, рекомендовані наказами МФУ № 73 від 07.02.2013 р. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [22] та № 39 від 25.02.2000 р. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [23]. Бухгалтерська звітність складається у тис. грн., у випадку складання звітності за спрощеною формою Звіту – у тис. грн. з одним десятковим знаком.

Річна бухгалтерська звітність розглядається та затверджується директором підприємства, подається у строки та адреси, встановлені установчими документами, законодавством України. Для ведення бухгалтерського обліку використовується Робочий план рахунків організації, що включає синтетичні та аналітичні рахунки. Податковий облік підприємство організує та веде відповідно до Податкового кодексу України (з урахуванням змін та доповнень), актами законодавства про податки та збори, що не суперечать Податковому кодексу, а також актуальною обліковою політикою. Облік розрахунків з податків, платежів і зборів, які сплачуються до бюджету, ведеться безперервно наростаючим підсумком окремо по кожному податку, платежу та збору в розрізі рівня бюджетів та позабюджетних фондів, а також у розрізі типу заборгованості.

Що стосується облікової політики оптової компанії, то вона затверджується відповідним наказом керівника. Торгова організація вказує в обліковій політиці для цілей оподаткування альтернативні методи ведення податкового обліку, серед яких зазначаються методи списання матеріалів та сировини на витрати.

Розробка облікової політики торговельної організації для цілей оподаткування є важливим завданням, покликаним не тільки впорядкувати працю бухгалтерії в частині ведення податкового обліку, але й задіяти можливі резерви зниження податкового тягаря.

Таким чином, основою організації первинного обліку у організаціях є затверджений головним бухгалтером графік документообігу. Під документообігом розуміють шлях, який проходять документи від моменту їх виписки до здачі на зберігання архіву. У графіку документообігу визначається коло осіб, відповідальних за оформлення документів, та вказується порядок, місце, час проходження документа з моменту складання до здачі до архіву. Усі форми первинних облікових документів, як типових, і розроблених самостійно, складаються з дотриманням вимог, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]. Складові фінансових звітів взаємопов'язані, оскільки вони відбивають різні аспекти одним і тією ж фактів господарську діяльність суб'єкта. Кожен звіт надає інформацію, яка не міститься в

інших звітах, і жоден з них не є лише однією метою і не містить усю інформацію, необхідну для потреб користувачів.

### **2.3. Удосконалення обліку підприємств оптової торгівлі на основі застосування сучасних комп'ютерних технологій**

Для вирішення завдань організації обліку торгівельної діяльності пропонується використовувати відповідні методичні рекомендації, які дозволять автоматизувати процес обліку товарів як на складах оптових підрозділів, так і в роздрібній мережі. Для мінімізації витрат на оплату праці при обліку торгівлі варто розробляти програмні продукти, які зменшать кількість працівників та, відповідно, витрати на оплату праці, а також максимізують автоматизацію бухгалтерського обліку. Незважаючи на те, що національні стандарти обліку створені на основі Міжнародних стандартів, проте існують відмінності обліку в Україні та зарубіжних країнах у зв'язку із специфікою національної системи [78].

Вивчаючи питання автоматизації обліку на підприємствах оптової торгівлі, актуальним є визначення сучасних програмних розробок для цілей обліку. Так, доцільним є визначення провідних програм, призначених для обліку торгової діяльності, а також проведення аналізу реквізитів в електронних формах різних пакетів програм для автоматизації праці персоналу облікової служби, що представлено в табл. 2.8.

Автоматизація обліку операцій надходження та реалізації товарів та послуг є наразі невід'ємною складовою прогресивного розвитку будь-якого оптового підприємства. При цьому, програма дозволяє під час продажу товарів сформувати: Рахунок на оплату; Товарну накладну; Транспортну накладну; Рахунок-фактуру та ін. документи. При цьому, усі операції з оптової торгівлі враховуються у межах договорів із покупцями і постачальниками.

Аналіз обов'язкових реквізитів в електронних формах різних пакетів програм для автоматизації праці персоналу облікової служби

Програма	Обов'язкові реквізити								
	Назва документу (форми)	Дата	Місце складання	Назва підприємства, що складає документ	Зміст господарської операції	Обсяг господарської операції	Одиниця вимірювання	Посадові особи, що відповідають за здійснення та оформлення документу	Підпис
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1С: Бухгалтерія	-	+	+	+	+	+	-	+	+
Галактика	+	+	+	+	+	+	-	+	+
Парус	+	+	+	+	+	+	+	+	+
БОС	-	-	+	+	+	+	-	+	+
Акорд	-	-	+	+	+	+	+	+	+
Турбо-бухгалтер	-	+	+	+	+	+	-	+	+
Акцент 6.0	-	-	+	+	+	+	-	+	+
БЕСТ	+	+	+	+	+	+	-	+	+
Расіолі	-	-	+	-	+	+	-	-	+
Інтегратор	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Іпотека-Бухгалтер	-	-	+	+	+	+	-	+	+
Нова бухгалтерія 3.0	-	-	+	+	+	+	-	+	+
РПЧ	+	+	+	+	+	+	-	+	+
СВОД-Старт	-	+	+	+	+	+	-	+	+
Янус 6.5	-	-	+	+	+	+	-	+	+
ДЕБЕТ плюс 2000	+	-	+	+	+	+	+	+	+
Модуль бухгалтерського обліку Х-ІХХЖ	-	+	+	+	+	+	-	-	+

*Джерело: розроблено автором на основі [58;62;45;98;1]*

Програма «1С:Бухгалтерія» допомагає вести облік руху готівкових та безготівкових коштів, а також підтримується введення та друк платіжних доручень, прибуткових та видаткових касових ордерів. З касових документів формується касова книга встановленого зразка. Реалізовано механізм обміну інформацією із програмами типу «Клієнт банку». Автоматизовано регламентні операції, які необхідно виконувати після закінчення місяця, також переоцінка валюти, списання витрат майбутніх періодів, визначення фінансових результатів та інші. У конфігурацію "Бухгалтерія підприємства" включений набір стандартних звітів,

призначених для аналізу даних щодо залишків та оборотів рахунків та проводок у найрізноманітніших розрізах. У тому числі оборотно-сальдова відомість, шахівниця, оборотно-сальдова відомість за рахунком, обороти рахунки, картка рахунку, аналіз рахунку, аналіз субконто [89].

«1С:Бухгалтерія» на підприємствах оптової торгівлі дуже зручна у використанні, тому що автоматизовано можна вести бухгалтерський облік, тобто автоматичне заповнення необхідних документів на основі даних та розрахунок податків. У плані освоєння бухгалтерами відноситься до складних систем у зв'язку з появою нових програмних забезпечень «1С» та його перевантаженістю різними елементами. Про це свідчить існування численних курсів, навчальних центрів, на яких бухгалтери-практики та потенційні користувачі освоюють програми «1С».

Галактика та Моноліт SQL користуються популярністю серед розробок країн СНД через те, що використання та впровадження є дешевшим у порівнянні з західними технологіями. Окрім того, вартість можна знизити ще й за рахунок версії з обмеженою функціональністю, що може бути в нагоді для роздрібних підприємств середнього розміру. Програми рідко дають збої та обмежують доступ до конфіденційних даних, мають простий дебагер і саме тому їх легко відрегулювати та оновити. Українські розробки можна класифікувати на дві підгрупи залежно від того, скільки коштуватиме запуск та обслуговування. Ще одним важливим фактором є надійність. (табл. 2.9).

«1С: Управління торгівлею 8» – це сучасний інструмент підвищення ефективності діяльності торгових підприємств. Програмний продукт широко автоматизує задачі оперативного та управлінського обліку, аналізу та планування, забезпечуючи цим ефективне управління сучасним торговим підприємством.

## Класифікація вітчизняних програм ведення обліку на підприємствах торгівлі

Програми	СВІТ, РАДЖА, Триплан, ІС-ПРО, SIReD Підприємство	«Найбільше підходять для невеликих торговельних підприємств. Вартість їх впровадження є низькою, проте недоліками є можливість збоїв та помилок при роботі, обмежена функціональність та відсутність можливостей до переналагодження».
Характеристика	BS Integrator, DeloPro, GrossBee XXI, КУБ4, СФЕРА- 5, Віртуоз, КУБ-4, КАІ	«У цій групі є програмні аналоги з достатньо високою функціональністю, гнучкістю модулів (що надає можливості до їх швидкого переналагодження та швидкої модернізації), надійністю при експлуатації та помірною вартістю впровадження. Такі програмні розробки можуть підійти для роздрібних підприємств великого та середнього розміру».

*Джерело: розроблено автором на основі [89]*

«1С: управління торгівлею 8» дозволяє автоматизувати наступні напрямки діяльності торговельного підприємства:

- управління відносинами з клієнтами;
- управління процесами продажу;
- керування запасами;
- управління закупівлями;
- керування складом;
- управління фінансами;
- контроль та аналіз цільових показників діяльності підприємства.

У програмі можлива реєстрація як уже скоєних, так і ще планованих господарських операцій. «1С: Управління торгівлею 8» автоматизує оформлення майже всіх первинних документів торгового та складського обліку, а також документів руху коштів. Функціональні можливості програмного продукту можуть бути підлаштовані під потреби конкретної організації шляхом увімкнення/вимкнення різних функціональних опцій. "1С: Управління торгівлею 8" розрахована на різні види торгових операцій. Реалізовано функції обліку – від ведення довідників та введення первинних документів до отримання різноманітних аналітичних звітів. Рішення допускає вести управлінський облік з

організації торгівлі загалом. Для організації холдингової структури документи можуть оформлятися від імені кількох підприємств, що входять до холдингу [89].

З метою здійснення дієвого контролю за результатами діяльності центрів відповідальності підприємства розроблені форми внутрішньої звітності, які можливо запровадити на підприємстві оптової торгівлі в автоматизованій системі обліку (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Форми внутрішньої звітності про результати функціонування центрів відповідальності підприємств оптової торгівлі

Назва звіту	Коротка характеристика та призначення	Забезпечення інформаційних потреб управління
Звіт про виконання операційного бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Дозволяє одержувати інформацію про рівень виконання бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Оцінка рівня відхилень за кожною статтею бюджету, здійснення контролю за виконанням бюджету
Звіт про результати оцінки ефективності функціонування центру відповідальності	Надання інформації про ефективність роботи центру відповідальності, визначення стратегії подальшого розвитку	Оцінка ефективності управління доходами і витратами за центрами відповідальності
Звіт про результати аналізу відхилень та причин їх виникнення	Дозволяє одержувати інформацію про рівень відхилень діяльності центру відповідальності від запланованих показників, виявлення причин їх виникнення та пошук альтернативних варіантів їх усунення	Управління відхиленнями, встановлення ключових факторів, що зумовили відхилення

*Джерело: [89]*

Тож, оцінку ефективності функціонування центрів відповідальності на підприємствах оптової торгівлі можна проводити за допомогою таких напрямів: оцінка ефективності діяльності центру відповідальності та оцінка ефективності реалізації окремих бізнес-процесів. Застосування готової розробки внутрішньої звітності та показників оцінки ефективності функціонування центрів відповідальності сприяє формуванню цільових інформаційних потоків для цілей планування та управління доходами і витратами у процесі продажу товарів за різними каналами збуту.

## РОЗДІЛ 3 СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

### 3.1. Нормативне регулювання оподаткування в Україні

Основою оподаткування в Україні є правове регламентування порядку встановлення і справляння податків і зборів. Вищі органи державної влади відповідальні за прийняття законодавчих актів у податковій сфері. Міністерство фінансів України і Фіскальна служба України займаються підготовкою законопроектів щодо оподаткування, Верховна Рада України - приймає закони .

«Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України відповідно до положення Кабінету міністрів України «Про Державну податкову службу України» № 227 від 6 березня 2019 р., через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [60]. Склад апарату ДПС представлена на рис. 3.1.



Рисунок 3.1. Склад апарату Державної податкової служби України станом на 01.01.2022 р.

*Джерело: проілюстровано автором на основі [60]*

Правовою базою оподаткування є законодавчі акти загальної і спеціальної дії (рис. 3.2).

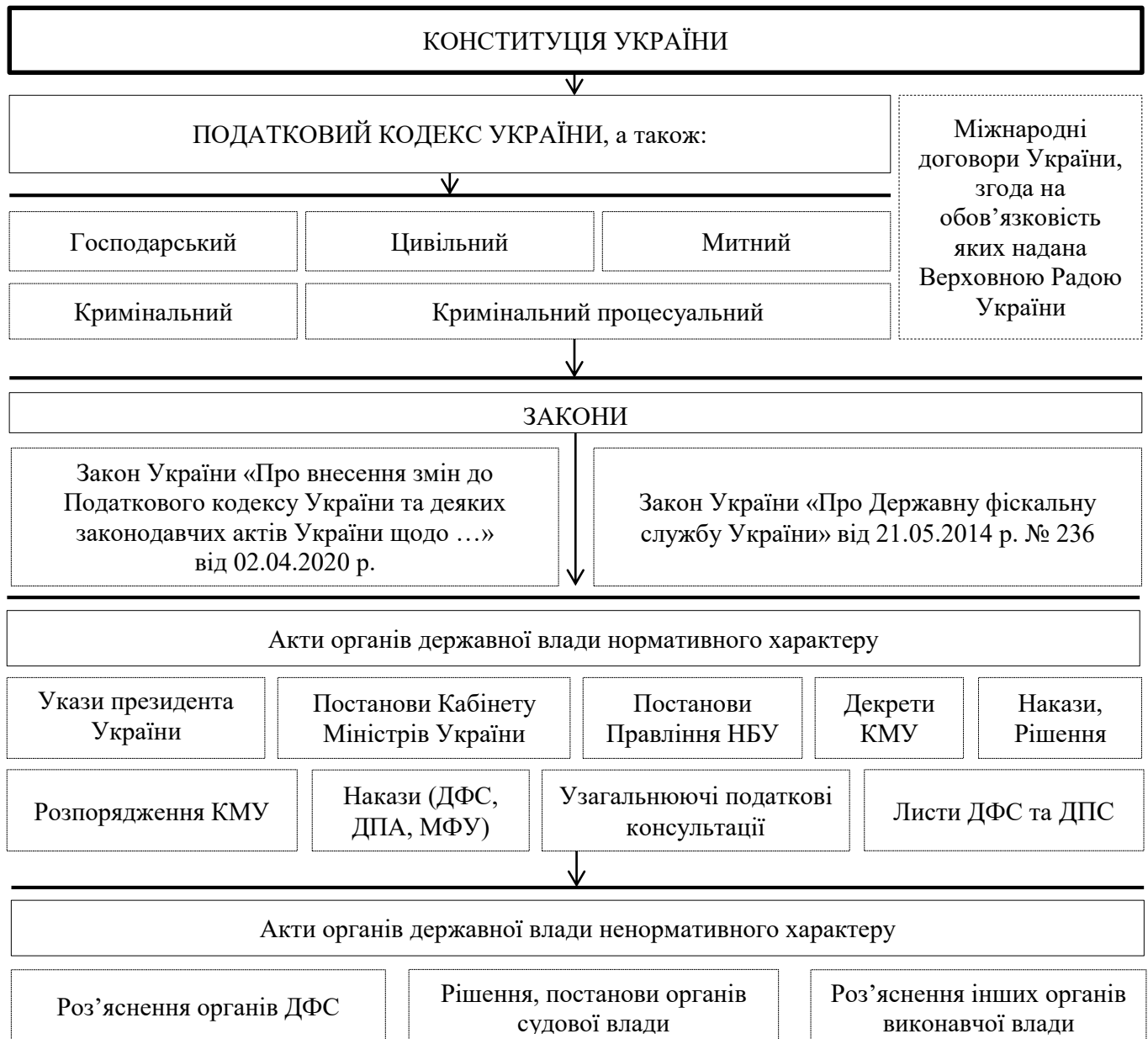


Рисунок 3.2. Законодавче й інформаційне забезпечення оподаткування в Україні

*Джерело: проілюстровано автором*

Податковий кодекс України [3] – «основний нормативний акт національного рівня щодо регулювання сутності, складу, порядку сплати податків та інших питань оподаткування в цілому. ПКУ містить положення як стосовно загальної системи оподаткування, так і спрощеної. Він регулює наступні обмеження та аспекти діяльності юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування: встановлення

ставок податків та правил їх стягнення, охоплення видів діяльності юридичних осіб, що можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування, склад доходу юридичної особи – платника єдиного податку, в ПКУ також визначено, які суб'єкти не можуть бути платниками єдиного податку та інші питання».

Господарський кодекс України – створює правову основу для ведення бізнесу та здійснення господарських операцій, які виступають об'єктами оподаткування [1].

Митний кодекс України встановлює норми та обмеження щодо операцій, пов'язаних з переміщенням товарів та транспортних засобів через кордон України. Також даним нормативно-правовим актом регулюється процедура митного контролю та оформлення таких операцій, що, звісно, пов'язані з податками (митом та акцизний податок) [2].

Закони щодо внесення змін до Податкового кодексу України, є важливою складовою податкової системи, адже податкові відносини та політика постійно змінюються та удосконалюється, виникає необхідність в постійних коректувань в основному документі. У квітні 2020 р. прийняли Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо ...» від 02.04.2020 р. [6]. Він регулює питання та зміни у переліку штрафних санкцій, накладених за недотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання. Ще в Законі встановлено зміну строків подачі річної декларації про стан майна і доходи за 2019 рік, особливо можливість їх перенесення на пізніше. У Законі прописані зміни щодо плати за землю в 2020 р. в період карантину.

Наступною категорією є нормативні акти, що включають Укази президента, Постанови Кабінету, Постанови Правління НБУ, Декрети та Розпорядження КМУ, Рішення, Накази (ДФС, ДПА, МФУ), Узагальнюючі податкові консультації та Листи ДФС та ДПС.

Постанова, яка затверджує «Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» від 27 грудня 2010 р. № 1233 [28] є важливою серед Постанов

КМУ. У Порядку наведено інформацію про дані сум податкових пільг, які необхідні в податковій звітності.

Положення «Про Державну податкову службу України» та Положення «Про Державну митну службу України» затверджені Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 6 березня 2019 р. № 227 [26].

У першому визначено поняття Державної податкової служби України, встановлено основні завдання, обов'язки та повноваження відповідно до поставлених завдань. Структура другого Положення аналогічна - положення відносяться до визначення Державної митної служби України, її завдань, повноважень та обов'язків.

Такий Указ Президента України, як «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» від 08 листопада 2019 р. [40] «вміщує в себе положення стосовно розроблення, внесення на розгляд Верховної Ради України та супроводження законопроектів щодо деяких питань, які стосуються оподаткування. Наприклад, таких, як забезпечення здійснення Державною податковою службою України і Державною митною службою України передбачених законодавством функцій і повноважень у повному обсязі».

Серед наказів ДПСУ можна виділити Наказ «Про затвердження Переліку кодів товарів згідно з УКТЗЕД, які застосовуються для визначення відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям ризиковості здійснення операції» від 03.02.2020 р. № 67 [86].

Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів» від 21.12.2019 р. № 550 [29], що набрав чинності 13.03.2020 р. Даним Наказом затверджено оновлену форму Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів, що необхідно використовувати, починаючи з 2020 р. До Наказу прив'язано додаток декларації.

Листи ДПС України призначені для інформування суб'єктів господарювання про зміни в податковій звітності, особливості та правила адміністрування податку.

Так, наприклад, в Листі ДПС України від 16.01.2020 №757/7/99-00-07-02-01-07 [19] відображено положення для відповідного адміністрування податку на прибуток підприємств та здійснення податкового контролю. Зміни у Податковій декларації з податку на прибуток теж висвітлюються.

Що стосується вибору КВЕДів для оптової торгівлі, то для неї відведено дві групи: 45 та 46 (додаток Г), відповідно по Національний класифікатора України КВЕД:2010 [89].

Отже, нормативно-правове забезпечення оподаткування суб'єктів господарювання є розгалужене, проте ключовою перевагою є кодифікація, яка полегшує роботу платникам податків і перевіряючим. В наступному підпункті розглянемо існуючі системи оподаткування для оптової торгівлі, а саме загальну та спрощену.

### **3.2. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної систем оподаткування**

Оподаткування ФОП платників єдиного податку (ЄП) за спрощеною та загальною системою оподаткування у 2022 р. потрібно враховувати, що оптовики не можуть працювати на 1 групі єдиного податку, адже таким ФОП дозволено торгувати тільки з місць на ринку, а покупцями можуть бути лише фізичні особи, тож дану групу не включатимемо до порівняльної таблиці (табл. 3.1).

Можна зробити висновок, що спрощена система є вигідною для оптовиків-посередників (посередники-комісіонери), які включають до доходу тільки комісійну винагороду. Такими оптовиками, наприклад, є дистриб'ютори, доходом яких є відсоток від продажів.

Порівняльна таблиця оподаткування на загальній та спрощеній системах  
оподаткування у 2022 р.

<b>2 група ФОП</b>	
Обсяг доходу	834 розміри мінімальної заробітної плати
Кількість працівників	До 10 чол.
Єдиний податок	20% МЗП
ЄСВ «за себе»	22% від МЗП
<b>3 група ФОП</b>	
Обсяг доходу	1167 розміри мінімальної заробітної плати
Кількість працівників	необмежено
Єдиний податок	5% (3%+ПДВ) від доходу
ЄСВ «за себе»	22% від МЗП
<b>ФОП загальна система</b>	
Військовий збір	1,5% від чистого прибутку
ПДФО	18% від чистого прибутку
ЄСВ «за себе»	22% від чистого прибутку але не менше МЗП
Податок на прибуток	18% від чистого прибутку
<i>За найманих працівників</i>	
Військовий збір	1,5% від окладу
ПДФО	18% від окладу
ПДВ	якщо зареєструється добровільно платником ПДВ або в обов'язковому порядку, коли обсяг доходу за останні 12 місяців сукупно перевищить 1 млн грн
<i>Податки з одного працівника</i>	
Нарахування на зарплату одного працівника	ЄСВ 22% від окладу

*Джерело: розроблено автором на основі [95; 15]*

РРО оптовий торгівець може не використовувати, якщо має справу виключно з безготівковими розрахунками:

- коли гроші з поточного рахунку покупця надходять на рахунок оптовика через установу банку;
- контрагент вносить гроші у касі банку, через платіжний термінал та/або ПТКС, що належить банку.

Статтею 291.5 ПКУ [3] визначено види діяльності, які повністю або частково заборонені на єдиному податку чи заборонені тільки для 1 групи, але дозволені для 2 та 3 груп єдиного податку. У Податковому кодексі не зазначено конкретні КВЕДи, тому для простоти використання складено перелік заборонених видів діяльності для 1-3 груп платників єдиного податку у сфері торгівлі згідно КВЕД: 2010 [66]. До таких відносяться: 46.34, 46.35, 46.39, 46.71, 46.72, 46.76.

Але слід додати, що відповідно до законопроекту №6348 [42], з першої та другої групи єдиного податку можуть виключити оптових продавців.

Отже, оптовий торговець обирає для себе систему оподаткування, в залежності від напрямків його діяльності, а також інших факторів – таких, як кількість працівників, обсяг доходу – якщо мова йде про спрощену систему оподаткування, а також перспективи його діяльності.

### **3.3. Удосконалення оподаткування оптової торгівлі на основі іноземного досвіду**

В першу чергу, слід акцентувати увагу на тому, що Україна стала єдиною країною в регіоні Східної Європи і Центральної Азії, яка в 2016 році знижувала ставки податків. Так, зниження ставки ЄСВ дозволило знизити податкове навантаження на бізнес. Відмінність між рівнями податкового навантаження в країнах ЄС суттєва: найнижчий показник в Ірландії (23,6%), а найвищий показник майже вдвічі більший — в Ісландії (51,6%). Такі відмінності зумовлені різницею в підходах щодо встановлення виду і розміру податкових ставок, об'єктів і баз оподаткування, а також рівнем економічного розвитку і обсягом ВВП. Проте, незважаючи на високий відсоток податкового навантаження, більшість країн Європейського союзу мають високорозвинену економіку. Середній рівень податкового навантаження в Європі становить 40% [90, с. 94].

Варто зазначити, що збільшення рівня заробітної плати для власника бізнесу збільшує рівень податкового навантаження на бізнес, адже, як вже зазначалось, рівень оподаткування трудових доходів є більшим, ніж рівень оподаткування дивідендів, незважаючи на те, що витрати на оплату праці долучаються до витрат, а виплата дивідендів здійснюється з чистого прибутку.

Фактом є те, що дивіденди на відміну від трудових доходів не оподатковуються єдиним соціальним внеском, а також те, що податок на доходи фізичних осіб з трудових доходів стягується за ставкою 18 %, а із дивідендів, що

виплачуються юридичними особами — платниками податку на прибуток фізичним особам, — за ставкою 5 % [93, с. 48].

Таким чином, на базі проведеного дослідження, можемо сформувати переваги та недоліки прямого оподаткування в Україні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Переваги та недоліки прямого оподаткування в Україні

	Переваги	Вади
Прямі податки	перерозподіл доходу на користь бідних платників податків у разі прогресивної податкової системи (збільшується рівність доходів)	зменшують купівельну спроможність та сукупне споживання
	допомагають контролювати інфляцію (у випадку інфляції, викликаній збільшенням попиту, більший податок на дохід безпосередньо знижує споживання)	високі адміністративні витрати (у випадку інформаційних обмежень та складної прогресивної податкової системи)
	підвищують обізнаність платників податків з функціями держави	створюють стимули до ухилення від сплати (якщо податкові ставки високі)
	стабільне джерело доходів держави	стримують інвестиції та заощадження знижують стимули до праці

*Джерело: [91]*

Як відомо, «прямі податки майже не впливають на ціни, не змінюють структуру попиту, але зменшують доходи платників і тим самим впливають на обсяги інвестиційного та споживацького попиту. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей держави в регулюванні економічних процесів та вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування. Поряд із цим прямі податки з фіскального погляду поступаються непрямим податкам у стабільності надходжень, у рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати» [102].

Основною проблемою сучасної системи прямого оподаткування є неналагоджений механізм стягнення податків, що викликано рядом чинників. По-перше, моральний чинник. Платник податку не сприймає податок як плату за послуги, які він отримує від держави. По-друге, політичний чинник. Він проявляється коли платник бачить несправедливість розрахунку податків, які він

сплачує. По-третє, економічний чинник. Незважаючи на активну політику, пов'язану зі зниженням податкових ставок, все ж деякі ставки залишаються завищеними. Збільшення податкової ставки призводить до зниження доходу платників, і, як наслідок, зростає вірогідність ухилення від сплати податку. Результатом цього є те, що держава недоотримує кошти, і активно розвивається тіньова економіка.

Неможливо не погодитися з думкою науковців [97], що усі проблеми, що стосуються справляння податку на прибуток підприємств, можна ділять на такі частини: надмірне податкове навантаження, неефективні пільги з оподаткування та тінізація доходів суб'єктами господарювання. Такі проблеми мають суттєвий вплив на надходження від даного податку. Податкове навантаження на різні сектори економіки є нерівномірним, і причиною тому є податкові пільги, які в більшості випадків не є економічно обґрунтованими. «Посилення стимулюючої ролі прямих податків шляхом застосування обґрунтованої диференціації податкових ставок та податкових пільг як одних з основних способів податкового регулювання діяльності підприємств реального сектору стало б ефективним способом оптимізації податкової системи України» [97].

Досліджуючи проблеми оподаткування прибутку організацій має сенс звернутися до закордонного досвіду. Вивчаючи цю проблему можна відзначити те, що абсолютно у всіх розвинених країнах використовується податок на доходи корпорацій, або корпоративний податок. Об'єктом оподаткування корпоративного податку є спеціально встановлений для цих цілей показник оподатковуваного прибутку. В даний час в розвинених країнах сформувалися приблизно однакові принципи і етапи у визначенні величини цього прибутку. Як правило, оподатковуваний прибуток розраховується за допомогою вилучення з валового доходу (за мінусом непрямих податків) витрат підприємства, пільг і вирахувань. Після чого відбувається відрахування на дивіденди прибутку, в разі, коли це встановлено прийнятою методикою. Розрізняють декілька підходів при оподаткуванні розподіленого і нерозподіленого прибутку.

Класична система, що не передбачає послаблення економічного подвійного оподаткування, полягає в тому, що розподілений прибуток компанії обкладається корпоративним і особистим прибутковими податками. Таким чином, і розподілений, і нерозподілений прибуток підлягає оподаткуванню за ставками корпоративного податку, в подальшому отримані дивіденди обкладаються податком на доходи від капіталу, що призводить до подвійного оподаткування. Пізніше дана несправедливість була частково усунена використанням інших систем. Дана система в якомусь варіанті функціонує в Сполучених Штатах Америки, Швейцарії, Швеції, а також у Бельгії, Люксембурзі, Нідерландах.

Концепція зниження оподаткування прибутку підприємств може відбуватися наступним чином:

- на основі різних ставок, розподілений прибуток за таким умов оподатковується за нижчою ставкою. Дана система використовується в Німеччині, Австрії, Португалії, Японії;

- на основі часткового звільнення від оподаткування розподіленого прибутку. Система діє в Іспанії, Швеції, Ісландії, Фінляндії.

Система зменшення оподаткування прибутку на рівні акціонерів передбачає виділення двох способів зниження оподаткування доходів у вигляді дивідендів:

- податковий кредит або система заліку. В даному випадку корпоративний податок сплачується цілком, однак та його частка, яка відноситься до розподіленої на дивіденди частини, далі зараховується при стягненні з акціонерів податку з дивідендів. Ця система використовується у Франції, Англії, Ірландії;

- часткове звільнення від податку з дивідендів, незалежно від того, чи був утриманий корпоративний податок з розподіленого прибутку чи ні. Така система діє в Канаді, Австрії, Японії та Данії.

Система абсолютного звільнення від податку розподіленого прибутку може бути організована на рівні компанії (Греція і Норвегія) або на рівні акціонерів (Німеччина, Італія, Австрія, Данія, Фінляндія) [84, с. 86].

Незважаючи на схожий характер формування податкової бази по податку на прибуток (доходи) корпорацій в різних країнах, є конкретні характерні риси при

формуванні витрат корпорацій, резервів, обліку збитків минулих періодів і т.д. Так само, при побудові податку на прибуток необхідно не забувати про важливість ставки і податкових пільг.

Слід підкреслити, що протягом майже двох минулих десятиліть, між розвиненими країнами світу протікає своєрідна конкурентна боротьба за зниження ставок податку на доходи підприємств і корпорацій. Багато авторів вважають, що в області корпоративного оподаткування простежується тенденція зниження ставки податку при одночасному розширенні бази оподаткування. Велика частина країн здійснюють зниження ставки податку на доходи корпорацій в цілях розвитку привабливості для бізнесу національної податкової системи, дотримання принципу справедливості при оподаткуванні різних форм економічної активності.

Деякі автори зазначають, що починаючи з 80-х років, в розвинених країнах встановлений раніше курс оподаткування прибутку був замінений на поєднання знижених податкових ставок з помірною системою податкових пільг. Зменшення пільг в економіці визначалося наступними причинами: по-перше, відповідно до посилення ролі ліберально-монетаристської концепції зниження пільг означало обмеження державного впливу на економіку за допомогою податків; по-друге, зниження пільг було викликано потребою частково відшкодувати збитки бюджету від зменшення ставок податку на прибуток.

Ці ставки пов'язують загальнонаціональні податки на прибуток з урахуванням розподілу даного податку в різні рівні бюджетної системи (за винятком спеціальних податків в окремих галузях, наприклад у видобутку нафти). Таким чином, в Сполучених Штатах Америки ставка корпоративного податку розподіляється на трьох рівнях - на федеральному, штатному і місцевому (з урахуванням попереднього вирахування штатних і місцевих податків з валового доходу для визначення федерального податку). У Німеччині - сумарна величина федерального податку на доходи корпорацій, додаткового податку (введений з 1 липня 1995 р.) і промислового податку (з урахуванням попереднього вирахування останнього з доходу для встановлення федерального податку).

## Ставки податку на прибуток в різних державах

Країна	Ставка податку на прибуток, %
Канада	15
США	28
Франція	33
Німеччина	30,2
Іспанія	30
Болгарія	10
Кіпр	12,5
Білорусь	18
Польща	19
Англія	21

*Джерело: складено автором на основі [79]*

У ряді країн використовуються прогресивні ставки податку на прибуток. Наприклад, в Сполучених Штатах Америки податок на прибуток стягується згідно трьохрозрядовій шкалі ставок: 8% - на перші 50 тисяч доларів прибутку, 18% - на наступні 25 тисяч доларів прибутку і 28% - на прибуток понад цієї суми. Податок на прибуток корпорацій у США передбачає собою форму вилучення грошових коштів в основному у заможних підприємств. Використання прогресивної шкали, де передбачені знижені ставки, є найбільш сприятливою системою для середніх і малих фірм, які є найбільш динамічним елементом приватного підприємництва і грають важливу роль в утворенні великих інновацій, збільшенні виробництва і зайнятості.

Застосування диференційованих ставок для організацій різного розміру можна приймати за одну з форм надання преференцій. В окремих країнах при встановленні ставок в окрему категорію виділяються невеликі підприємства. Наприклад, в Англії, в якості критерію малого підприємства встановлюється розмір отриманого прибутку: при досягненні підприємством прибутку в межах 250 тисяч фунтів стерлінгів використовується ставка 17%. В інших випадках встановлена більш висока ставка в 28%.

Відзначимо, що розвиток малого бізнесу в Японії супроводжується наявністю різноманітності пільг, в разі, наприклад, якщо прибуток фірми становить

менше 8 мільйонів ієн, то вона оподатковується за ставкою 23% (проти звичайної ставки близько 35%)

У Німеччині для невеликих підприємств, дохід яких менше 10 тисяч євро, встановлений мінімум, який не підлягає оподаткуванню податком, в кількості 5 тисяч євро. Якщо дохід перевищує 10 тисяч євро, неоподатковуваний мінімум знижується, тому для фірм, доходи яких становлять 10 тис. євро, фактична ставка податку на прибуток становить менше 12,5%, якщо ж доходи вище, то застосовується ставка в 25%

Така країна, як Канада, велику кількість часу і сил присвячує стимулюванню малого підприємництва, в зв'язку з тим, що частка дрібних організацій становить 97% від числа всіх. Ставка на доходи дрібних підприємств є єдиною в розмірі і становить 10%, незалежно від області, в якій існує діяльність фірми. Зовсім недавно порогове значення виручки підприємства для віднесення його до числа малих і надання йому умов для застосування пільгової ставки 12%, збільшено з 225 тис. до 250 тис. дол. [54, с. 741].

Крім введення знижених ставок для підприємств малого бізнесу, податкові ставки можуть змінюватися відповідно до сфери діяльності окремих фірм, що може бути направлено як на підвищення, так і на зниження основної ставки податку, звертаючи увагу на цілі встановлення диференціації. Бельгія, наприклад, відрізняється тим, що ставка податку на прибуток може бути знижена до 5%, за умови що прибуток ввезений з-за кордону, а також оподатковується в країні її одержувача. Прибуток організацій, які не здійснюють свою діяльність в Бельгії через постійне представництво, оподатковується за ставкою 33%.

Звернемо увагу на Іспанію, де нафтопереробні і нафтовидобувні компанії обкладаються за ставкою 40% (замість стандартної ставки 35%), але поряд з високою ставкою платникам податків надається ряд пільг, в числі яких вільне визначення норм амортизаційних відрахувань, а також знижки на виснаження надр. Фірми страхування, а також кредитні кооперативи сплачують податок на прибуток за ставкою 26%, виробничими кооперативами сплачується ж 20%.

У Сінгапурі для цілей розвитку підприємництва перші 100 тисяч доларів доходів новостворених компаній звільняються від обкладення податком на перші три роки діяльності.

Поряд з розглянутими, існує велика кількість країн, прибуток фірм яких підлягає оподаткуванню за єдиною ставкою. Прикладом таких країн є Данія, Італія, Греція, Швеція та інші. Підводячи невеликий висновок з розгляду країн, неможливо не відзначити, що переконання частини фахівців в тому, що світова практика йде по шляху єдиної податкової ставки на прибуток, так як більшість країн використовує в дійсності диференціацію ставок по різних видах діяльності або ж галузям, що є найбільш оптимальним для виконання регулюючої функції податку на прибуток.

Торкаючись питання про регулюючу функції, відзначимо, що до чинників, що її підсилюють, відносяться податкові пільги, найважливішим призначенням яких виступає зменшення оподатковуваного прибутку на суму інвестиційних витрат і витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки. Подібні податкові пільги в різних термінах сплати і суми активно використовуються в США, Канаді, Італії, Бельгії, а також ряді інших держав. Пільги надаються як виняток з прибутку витрат на придбання патентів, ліцензій, а також витрат, пов'язаних з науково-технічним прогресом, таких, як списання в амортизацію вартості деяких видів науково-дослідного устаткування. Таким прикладом є США, де з початку 2006 року фірми можуть скорочувати податкові виплати, прискорювати амортизацію техніки, списуючи при цьому 30% вартості комп'ютерів та іншої електроніки після їх придбання, що впливає на процес стимулювання інвестицій в сучасні технології.

Італія, наприклад, використовувала інвестиційні пільгові умови з метою стимулювання національних інвестицій. Підприємці різних сфер тоді могли знижувати прибуток, що підлягає оподаткуванню до 50% від суми витрат, спрямованих на інвестиції. До теперішнього часу пільга збереглася лише для депресивних регіонів у південній частині Італії і малого бізнесу.

Бельгія дозволяє дрібним і середнім фірмам знижувати суму оподаткованого прибутку на 13,5% від витрат на інвестиції, і в 100-відсотковому розмірі інвестиційних витрат, пов'язаних з нововведеннями і впровадженням ресурсозберігаючих технологій. Відсутність або малі розміри прибутку, що перешкоджають використанню пільги, дають можливість переносити її використання або на майбутнє, або віднесення на прибутку минулих років.

Згадаймо про Голландію, де від 1 січня 1990 року через оподатковуваний прибуток стало можливим віднімання частини інвестиційних витрат за певними нормативами, з урахуванням величини інвестицій, приблизно 20-25% для невеликих розмірів інвестицій. З 1 січня ж 1994 року з'явився варіант виключення з оподаткованого прибутку частини витрат на НДДКР.

Важливою формою податкових пільг є зменшення суми безпосередньо податку на прибуток. Найбільш поширеним в минулому часі був податковий інвестиційний кредит (відрахування з податку на прибуток частини інвестиційних витрат компанії), скасований в США в 1986 році, а також майже одночасно в Німеччині та Норвегії, проте в інших розвинених країнах податковий інвестиційний кредит використовується і зараз. Прикладом є Англія, де фірмам дозволено використовувати в районі 10% податку на доходи корпорацій для інвестицій, заздалегідь обумовлених законом, а у Франції інвестиційний кредит використовується для стимулювання створення нових фірм, включення прискорення розвитку економічно відсталих регіонів. Таким чином, фірми, створені після 1 жовтня 1988 року 24 місяці існували у звільненні від сплати податку, а наступні три роки - відповідно мали пільгу на 75%, 50% і 25% його величини. Податковий інвестиційний кредит донині використовується в південних регіонах Італії для стимулювання їх розвитку.

Відзначимо, що особливим видом податкового інвестиційного кредиту є знижки на виснаження надр, що пристойно знижують оподаткування прибутку конкретних галузей добувної промисловості. Вставимо ремарку про те, що французькі фірми-добувачі нафти і природного газу користуються знижкою на виснаження надр в розмірі 23,5% продажів, або 50% чистого доходу, тоді як фірми-

добувачі твердих мінералів - 15% продажів або 50% чистого доходу. Знижка такого роду обумовлена вимогами інвестувати отримані кошти в ті ж галузі протягом двох років для нафти і газу, а п'яти років щодо твердих мінералів.

Крім того, низкою країн використовується така форма податкового кредиту, при якій податок зменшується на частину витрат на НДДКР. Франція, наприклад, в період 1992 - 1998 років дозволяла платникам зменшувати податок на половину різниці витрат на НДДКР поточного року і середніх витрат двох попередніх років, враховуючи коригування зростання цін. Іспанія, до слова, і зараз застосовує постійний податковий кредит в розмірі 20% витрат на НДДКР.

Однією з найбільш економічно розвинених держав є Франція. Велика частина ринку в сегменті косметичних засобів зародилася у Франції. До сих пір ця країна є лідером у виробництві косметики. В даний час, Франція один з лідерів в агропромисловому комплексі, а також помітний швидкий темп розвитку ІТ технологій. Розглянемо законодавство Франції в сфері оподаткування, а саме щодо податку на прибуток.

Податок на прибуток у Франції був встановлений в 1948 році. На сьогоднішній день загальноприйнято вважати ставку податку на прибуток у Франції як 33,3%. На перший погляд, податкова ставка здається значно вище, ніж встановлена в Україні. Однак, брати до уваги тільки розмір податкової ставки не справедливо, оскільки податкова ставка прикладається безпосередньо до податкової бази, на формування якої впливають податкові пільги, джерела формування оподатковуваних доходів і витрат господарюючих суб'єктів.

У 2018 році податок на прибуток у Франції склав 25,7 мільярдів євро. При цьому, загальна сума податкових надходжень до бюджету Франції склала 306,3 млрд євро [63]. Надходження до бюджету від податку на прибуток склали 8,3%.

Бюджет Франції в значній мірі складається з податкових надходжень. Так, 95% надходжень до бюджету - податкові надходження. З яких податок на прибуток лише 8,3%. Що також в значній мірі менше, ніж частка надходжень від податку на прибуток організацій в Україні.

Чи можна, виходячи з цього, зробити висновок, що податок на прибуток у Франції нижче, ніж в Україні. Можливо, чималу роль відіграє прогресивна податкова система Франції, в основі якої покладено принцип – чим вище оподатковуваний дохід, тим по більш високій ставці він обкладається. Загальна ставка податку на прибуток у Франції в 2018 році становила 33,3%.

Таким чином, з метою досягнення конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи в рамках оподаткування прибутку організацій необхідно її реформування відповідно до загальносвітових тенденцій реалізації податкової політики.

Так чи інакше, всі розвинені економічно країни використовують найбільш поширений вид пільг – прискорену амортизацію, за допомогою якої фірма має можливість списати вартість основного засобу швидше, формуючи більшу величину амортизаційних відрахувань, ніж економічно обґрунтована амортизація.

За вищевикладеними доводами можемо зробити висновок про те, що фірми мають можливість зменшувати величину податкової бази по податку на прибуток в перші роки придбання та експлуатації об'єктів основних засобів. Підтвердженням чого є методи і норми амортизації в економічно розвиненій Німеччині, де федеральне міністерство фінансів і міністерство фінансів земель публікують щорічно офіційно встановлені таблиці, що визначають методи і норми амортизації різних видів основних активів, поряд з чим містять детальну інформацію про користування. Найбільш часто використовується метод допущення для перших років служби, різко завищених, незрівнянно лінійним методам норм амортизації і різко занижених норм для наступних років, при незмінних термінах служби. Найбільш пільгові норми амортизації основних активів конкретних секторів економіки, таких як суди і літаки, житловий фонд, основні фонди малого бізнесу, а також основних фондів у східній Німеччині.

Способи прискореної амортизації застосовуються більшістю розвинених країн і розглядаються як вирішальна пільга при оподаткуванні прибутку, а інтенсивне використання цих методів, в основному, для стимулювання інвестицій, які пов'язані з використанням техніки екологічного спрямування. Підводячи

невелике резюме, можемо відзначити, що пільги з податку використовуються активно, при сформованій світовій тенденції зниження пільг, завдяки введенню яких надається державна підтримка.

Розглянутий зарубіжний досвід оподаткування прибутку визначив деякі тенденції. Так, в західних податкових системах, при оподаткуванні прибутку дозволено виключення з валового прибутку майже всіх витрат, маючи в наявності невеликі обмеження. Рішення проблеми поєднання фіскальної та регулюючої функцій податку на прибуток в різних країнах варіюється від встановлення високих ставок податку і збереження пільг для підприємств до прийняття знижених ставок і скорочення основної маси пільг. Перша ситуація характерна для найбільш розвинених країн (США, Франція, Німеччина та інших), друга - переважно для країн Центральної та Східної Європи (Польща, Болгарія, Угорщина та інші). Другі в цілях підвищення інвестиційної привабливості для фірм здійснюють політику встановлення низьких ставок, при одночасному скасуванні пільг, спрямованому на збільшення податкової бази, що покликане не допускати зниження податкових надходжень до бюджетів.

Світова практика, як і українська, стикається з низкою проблем, так в частині європейських країн існують прогалини в законодавстві, що дозволяють фірмам уникати сплати податку, як наприклад уявлення акцій у вигляді боргу, штучне скорочення вартості акцій і використання різних можливостей розподілу її між узгодженими сторонами. До країн зі схожими проблемами можемо зарахувати Великобританію, де урядові органи планують внести в законодавство поправки, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати корпоративного податку, для чого був розроблений законопроект, що містить пропозиції, а також способи боротьби з тими, хто не відраховує платежі в бюджет країни.

З введенням зазначеного законопроекту банківські та фінансові торговці не можуть використовувати інвестиційні фонди для поводження правил, що вимагають сплати іноземного податку на операційний прибуток.

Країни, що розвиваються стикаються з іншими труднощами, наприклад, Китай, Південна Корея, використовують ряд податкових заходів, які спрямовані на

залучення зарубіжних інвестицій, що опинилися успішними і які відіграли важливу роль в економічному розвитку цих країн. Фірми за кордоном продовжують в цих країнах відкривати все нові представництва, і на думку вчених, при подальшому здійсненні податкової політики по відношенню до національних і іноземних фірм, перші виявляться в невігідному конкурентному становищі, що буде порушувати умови чесної конкуренції.

Китай впорався з проблемою таким чином, що через погрози чесної конкуренції на ринку, законодавці Китаю вирішили використовувати в подальшому єдину ставку податку в розмірі 25%.

Проаналізований аспект застосування системи оподаткування прибутку податком, підтверджує наявність труднощів навіть в розвинених країнах, але зарубіжну практику можна використовувати в українських реаліях, з огляду на національні особливості.

## ВИСНОВКИ

Проведені в дипломній роботі дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку та оподаткування в оптовій торгівлі дозволяють зробити наступні висновки та надати пропозиції:

1. Одним з ключових етапів комерційної діяльності є оптовий продаж товарів - пошук покупців товарів, робота з укладання договорів, узгодження їх умов. Встановлено, що цілями розвитку оптової торгівлі є: створення розвиненої структури каналів товароруку; підтримання необхідної інтенсивності товаропотоків; формування резервних джерел фінансового забезпечення процесу руху товару. Оптова торгівля, здійснюючи реалізацію практично всіх видів продукції виробничо-технічного призначення й індивідуального споживання, знаходиться в центрі господарських зв'язків. Вона є надзвичайно важливою, оскільки з'єднує між собою сфери виробництва й споживання в процесі відтворення.

2. Діяльність суб'єктів оптової торгівлі, що працюють на ринку споживчих товарів, спрямована зокрема на задоволення економічних потреб товаровиробників і торговців шляхом виконання специфічних функцій щодо прискорення обертання товарів та підвищення ефективності функціонування споживчого ринку в цілому. Інфраструктуру ринку складають три групи: підприємства, підприємці та окремі організації, які виступають покупцями оптової продукції чи послуг. Отже, оптовий ринок – це взаємовідносини між трьома групами суб'єктів: виробника, оптового торговця та покупця.

Вивчивши різні види оптових торговців, досліджено сутність основних з них, а саме: агентів, дилерів та комісіонерів. Також в ролі торгових посередників можуть виступати консигнатори, брокери та дистриб'ютори. Незалежні оптові посередники бувають двох типів: дистриб'ютори, що мають (орендують) склади; дистриб'ютори, що не мають (не орендують) складів.

3. Встановлено, що регулювання торговельних відносин здійснюється за допомогою правових норм цивільного господарського законодавства і будується

на основі договору купівлі-продажу або договору поставки. Основним документом, що регулює порядок укладання договорів є Господарський Кодекс України. Чинне законодавство на рівні кодифікованих нормативних актів не містить визначення поняття «торгівля», виключенням є ДСТУ.

Важливе значення для регулювання питань окремих аспектів оптової торгівлі має Цивільний кодекс України. Оптову торгівлю як різновид господарсько-торговельної діяльності можна визначити з урахуванням положень норм статті 263 ГКУ. Спеціальні нормативні акти, серед яких закони України «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції», «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами», містять тлумачення поняття «оптова торгівля».

4. Належно організований бухгалтерський облік підприємств оптової торгівлі має важливе значення для підвищення ефективності роботи підприємств. Методика обліку підприємств включає використання рахунків бухгалтерського обліку та відображення на них господарських операцій. Розкрито порядок обліку торгових операцій, а саме надходження товарів, продаж та зберігання, повернення, формування оптової ціни та фінансового результату.

Облік товарів здійснюють згідно з рахунком 28 «Товари» в розрізі ряду окремих субрахунків. Оптове підприємство відносить на рахунок 79 доходи та витрати, що дозволяє вивести фінансовий результат до оподаткування – прибуток чи збиток.

Так як у торгівлі спостерігаються наявні великі запаси товарно-матеріальних цінностей, запропоновано забезпечити достовірний контроль за їх рухом і збереженням .

5. Організація бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі включає елементи облікової політики, форму ведення, форму організації обліку, документування. Розкрито види документів пов'язаних з різними операціями на підприємствах та порядок їх оформлення. Щодо облікової політики оптової компанії, то вона затверджується відповідним наказом керівника. Встановлено, що торгова організація вказує в обліковій політиці для цілей оподаткування

альтернативні методи ведення податкового обліку, серед яких зазначаються методи списання матеріалів та сировини на витрати.

Оптовий продаж товарів оформлюється договором постачання, він має найбільше розповсюдження при оформленні угод між виробниками і посередниками.

6. Розглянуто сучасні програмні продукти для автоматизації обліку торговельної діяльності та особливості їх застосування, такі як «1С: Роздріб 8 для України», «Галактика», «Парус» та інші. Програмні продукти дозволяють комплексно автоматизувати завдання оперативного та управлінського обліку, аналізу та планування торгових операцій, забезпечуючи цим ефективне управління сучасним торговим підприємством. З метою здійснення дієвого контролю за результатами діяльності центрів відповідальності підприємства розроблено форми внутрішньої звітності, які можливо запровадити на підприємстві оптової торгівлі в автоматизованій системі обліку.

7. Виявлено, що правовою базою оподаткування є законодавчі акти загальної і спеціальної дії. В ході дослідження було розроблено схему законодавчого й інформаційного забезпечення оподаткування в Україні. Встановлено, що нормативно-правове забезпечення оподаткування суб'єктів господарювання є розгалужене, проте ключовою перевагою є кодифікація, яка полегшує роботу платникам податків і перевіряючим.

8. Розроблено порівняльну таблицю оподаткування на загальній та спрощеній системах оподаткування у 2022 р., яка дозволила дійти висновку, що спрощена система є вигідною для оптовиків-посередників, які включають до доходу тільки комісійну винагороду. Такими оптовиками, наприклад, є дистриб'ютори, доходом яких є відсоток від продажів.

9. Розглянуто переваги та недоліки прямого оподаткування в Україні, також встановлено, що основною проблемою сучасної системи прямого оподаткування є неналагоджений механізм стягнення податків, що викликано рядом чинників.

Здійснено дослідження зарубіжного досвіду оподаткування, яке показало, що крім введення знижених ставок для підприємств малого бізнесу, податкові ставки

можуть змінюватися відповідно до сфери діяльності окремих фірм, що може бути направлено як на підвищення, так і на зниження основної ставки податку, звертаючи увагу на цілі встановлення диференціації. Проаналізований аспект застосування системи оподаткування прибутку податком, підтверджує наявність труднощів навіть в розвинених країнах, але зарубіжну практику можна використовувати в українських реаліях, з огляду на національні особливості.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Верховна Рада України. 2003. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/> (дата звернення: 03.03.2022).
2. Митний кодекс України від 13 лют. 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 02.03.2022).
3. Податковий кодекс України: Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.04.2022).
4. Про безпечність та якість харчових продуктів : Закон України від 23 груд. 1997 р. № 771/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12> (дата звернення: 02.04.2022).
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 03.04.2022).
6. Про власність : Закон України від 07 лют. 1991 р. № 697-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/697-12> (дата звернення: 02.04.2022).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 02.04.2020 р. № № 540-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20> (дата звернення: 02.04.2022).
8. 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 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.04.2022).
9. Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру : Закон України від 17 черв. 1999 р. № 758-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/758-14> (дата звернення: 03.04.2022).

10. Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення : Закон України від 24 лют. 1994 р. № 4004-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4004-12> (дата звернення: 04.04.2022).

11. Про оптові ринки сільськогосподарської продукції : Закон України від 25 черв. 2009 р. №1561-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1561-17> (дата звернення: 04.04.2022).

12. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10 жовт. 1992 р. № 2265XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2265-12> (дата звернення: 06.04.2022).

13. Про товарну біржу : Закон України від 10 груд. 1991 р. № 1956-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1956-12> (дата звернення: 02.04.2022).

14. Про захист прав споживачів : Закон України від 12 трав. 1991 р. № 1023-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12> (дата звернення: 05.04.2022).

15. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 05.04.2022).

16. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квіт. 1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12/sp> (дата звернення: 05.04.2022).

17. Про лікарські засоби : Закон України від 04 квіт. 1996 р. № 123/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 05.04.2022).

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 05.04.2022).

19. Лист ДПС України №757/7/99-00-07-02-01-07 : затв. Головним управлінням ДПС в областях та м. Києві від 16.01.2020. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/74252.html> (дата звернення: 05.04.2022).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт від 27.06.2013 № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 06.04.2022).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Мінфін України; Наказ, Положення від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 11.04.2022).

22. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Мінфін України; Наказ, Положення, Стандарт [...] від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 03.04.2022).

23. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Мінфін України; Наказ, Положення, Форма від 25.02.2000 № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 12.04.2022).

24. Національний стандарт України ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять». Електронная библиотека стандартов и нормативов стандартов и нормативов. 2011. URL: [www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html](http://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html) (дата звернення: 02.04.2022).

25. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Мінфін України; Наказ, План від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 13.04.2022).

26. Положення «Про Державну податкову службу України» та Положення «Про Державну митну службу України» : затв. Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 6.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF> (дата звернення: 11.04.2022).

27. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Мінфін України; Наказ, Положення від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 22.04.2022).

28. Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг : затв. Постановою КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF> (дата звернення: 18.04.2022).

29. Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2019 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0213-20> (дата звернення: 02.04.2022).

30. Про затвердження Інструкції про порядок виготовлення, випуску в обіг пам'ятних монет та сувенірної продукції від 30.05.2012 №213: постанова Нац. банку України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1044-12/page> (дата звернення: 02.03.2022).

31. Про затвердження Положення про порядок видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним, плодовим, виноградним, алкогольними напоями і тютюновими виробами: постанова Кабінету Міністрів України від 31 берез. 1999 р. № 500. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/500-99-%D0%BF> (дата звернення: 08.04.2022).

32. Про затвердження Положення про утворення Міжвідомчого комітету з організації та проведення міжобласних оптово-промислових ярмарків і затвердження Положення про порядок проведення міжобласних оптово-промислових ярмарків: постанова Кабінету Міністрів України від 30 серп. 1995 р. № 693. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/693-95-%D0%BF> (дата звернення: 02.03.2022).

33. Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів): наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції

України від 06 верес. 2001 р. № 201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text> (дата звернення: 02.04.2022).

34. Про затвердження Положенням про порядок обов'язкової реєстрації місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв і тютюнових виробів: постанова Кабінету Міністрів України 30 січня 1997 р. № 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-97-%D0%BF> (дата звернення: 11.03.2022).

35. Про затвердження Порядку зайняття торгівельною діяльністю і Правил торгівельного обслуговування населення: постанова Кабінету Міністрів України від 8 лют. 1995 р. № 108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0489-95> (дата звернення: 14.02.2022).

36. Про затвердження Порядку здійснення контролю за якістю речового майна, що постачається для потреб Збройних Сил України: наказ Міністерства Оборони України від 19 лип. 2017 р. № 375 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1461-17> (дата звернення: 02.03.2022).

37. Про затвердження Правил продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями: наказ Міністерства економіки України від 19 квіт. 2007 р. № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1181-07#Text> (дата звернення: 02.02.2022).

38. Про затвердження Правил торгівлі на ринках: наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26 лют. 2002 р. № 57/188/84/105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-02> (дата звернення: 02.04.2022).

39. Про затвердження Правил торгівлі непродовольчими товарами: наказ Міністерства економіки України від 19 квіт. 2007 р. № 104. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1257-07> (дата звернення: 02.04.2022).

40. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави : затв. Указом Президента України № 837/2019 від 08.11.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/837/2019> (дата звернення: 02.02.2022).

41. Про оптові продовольчі ринки : постанова Кабінету Міністрів України від 09 черв. 1999 р. № 997. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997-99-%D0%BF>

42. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо застосування спрощеної системи оподаткування № 6348 від 25.11.2021. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=73271](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73271) (дата звернення: 02.03.2022).

43. 1С: Управление торговлей 8. Официальный сайт компании «1С». URL: <http://v8.1c.ru/trade/> (дата звернення: 16.04.2022).

44. International Standard Industrial Classification of All Economic Activities Revision 4. United Nations. Department of Economic and Social Affairs Statistics Division. 2008. URL: [https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm\\_4rev4e.pdf](https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm_4rev4e.pdf) (дата звернення: 02.04.2022).

45. Автоматизация оптовой торговли // Форум по программному обеспечению и оборудованию. URL: <https://olegon.ru/showthread.php?t=13923> (дата звернення: 09.04.2022).

46. Балджи М. Д., Однолько В. О. Економіка та організація торгівлі: навчальний посібник. К. : ФОП Гуляєва В.М., 2021. 344 с.

47. Балджи М.Д., Допіра І.А., Однолько В.О. Економіка та організація торгівлі : навчальний посібник. Київ : Кондор-видавництво, 2017. 368 с.

48. Білоусова Я. О. Поняття «дистриб'юція» та її види (проблеми теорії та практики). *Право та інновації*. 2018. №1(21). С. 92-98.

49. Боднарчук О. Г., Боднарчук О. І. Визначення поняття й змісту оптової та дрібної торгівлі як однієї з форм господарсько-торговельної діяльності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 1. С. 52–54.

50. Бозуленко О. Я. Організація торгівлі : навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.]. Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2021. 240 с.

51. Бочкарева И.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина; под ред. Я.В. Соколова. Москва: Магистр, 2015. 416 с.

52. Височин І. В. Пріоритетні напрями державного регулювання внутрішньої торгівлі в Україні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. Вип. 1 (11). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2014\\_1\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_22) (дата звернення: 03.02.2022).

53. Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947). Бельгія, Канада, Австралія [...]; Угода, Міжнародний документ від 30.10.1947. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_264#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text) (дата звернення: 28.03.2022).

54. Гідирим В.А. Основи міжнародного корпоративного оподаткування. М.: Людина слова, 2016. 741 с.

55. Головка В.І. Економічний аналіз: лабораторний практикум для студентів економічних спеціальностей. Харків. 2014.

56. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник 2-ге вид / Н. О. Гура. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2022. 282 с.

57. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2010.

58. Гура Н.О., Дерун І.А. Інформаційні системи і технології в обліку (на прикладі «1С: Бухгалтерія 8 для України»): навчальний комп'ютерний практикум. Харків. 2015.

59. Даненбург В. Основы оптовой торговли : практический курс / В. Даненбург, Р. Монкриф, В. Тейлор. М. : Сирин, 2003. 248 с.

60. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-zbori/> (дата звернення: 17.04.2022).

61. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016:2010 (Загальні положення. Секція А). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v457a609-10#Text>

62. Дерун І.А. Розробка конфігурації у системі «1С: Бухгалтерія для України»: навчальний комп'ютерний практикум. Харків : Видавець Савчук О.О., 2015.

63. Економічний розвиток Франції. URL: [https://www.economie.gouv.fr/files/files/Actus2018/dp\\_plf2019.pdf,p.26](https://www.economie.gouv.fr/files/files/Actus2018/dp_plf2019.pdf,p.26) (дата звернення: 18.04.2022).

64. Іртищева І.О., Вишнеvsька О.М. Інфраструктура ринку конспект лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «Бакалавр» спеціальності 073 «Менеджмент», 281

«Публічне управління та адміністрування» денної та заочної форми навчання. МНАУ. 2020. 79 с.

65. Кірдіна О. Г. Облік у торгівлі: Конспект лекцій. Харків: УкрДУЗТ, 2017. 113 с.

66. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010. Держспоживстандарт України; Наказ, Класифікатор від 11.10.2010 № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення: 22.04.2022).

67. Ковалев А.Н., Сорокіна А.В., Кожевнікова А.Н. Курс лекцій по дисципліне Коммерческая деятельность для студентов специальности 080111 «Маркетинг» организация коммерческой деятельности. Часть 1. 2011. 159 с.

68. Конвенція ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11 квіт. 1980 р. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_003](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_003) (дата звернення: 14.03.2022).

69. Кролевецький К. І. Господарсько-правове регулювання ринку оптової торгівлі в Україні. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право». Науково-дослідний інститут правового забезпечення інноваційного розвитку Національної академії правових наук України. Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021.

70. Кролевецький К. І. Історія розвитку правового регулювання відносин у сфері оптової торгівлі. *Право та інновації*. 2017. № 4. С. 49-54.

71. Кролевецький К.І. До питання суб'єктного складу правовідносин на ринку оптової торгівлі. *Право та державне управління* : зб. наук. праць. 2019. № 1. [http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1\\_2019/tom\\_1/4.pdf](http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2019/tom_1/4.pdf) (дата звернення: 05.04.2022).

72. Лазебна І. В. Основні напрями вдосконалення державного регулювання оптової та роздрібною торгівлі. *Sworld*. 2013. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer31/799.pdf> (дата звернення: 09.04.2022).

73. Левкин Г. Г. ЛЗ7 Основы коммерции : конспект лекций. М.-Берлин: Директ-Медиа, 2016. 109 с.
74. Медведовская Т. П. Опорный конспект по дисциплине «Управление коммерческой деятельностью предприятия». Днепропетровск. Национальный горный университет. 2012. 80 с.
75. Мешечкина Р. П., Лазарев В. В. Функциональные особенности и перспективы развития оптовой торговли системы потребительской кооперации. *Научные ведомости*. Белгород. 2009. № 15(70) 2. С. 64-69.
76. Мищенко Л.В., Мищенко В.А., Дудко И.Ю. Современное состояние и тенденции развития оптовой торговли в Республике Беларусь. *Electronic library of Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives*. 2020. С. 104-107.
77. Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.com.ua/ua/> (дата звернення: 02.05.2022).
78. Мірошниченко О. В. Проблеми та перспективи обліку торгівельної діяльності // *Молодий вчений*. 2018. № 10(1). С. 360-364.
79. Никифорова Н.В. Податок на прибуток: арбітражна практика // *Податок на прибуток: облік доходів і витрат*. 2014. № 10.
80. Облік у галузях економіки (частина 1). Конспект лекцій для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»/ Укладач А.В. Хмелюк. Кам'янське: ДДТУ, 2020. 124 с.
81. Опорный конспект лекцій з дисципліни «Управління комерційною діяльністю» для студентів денної та заочної форм навчання. Галузь знань 0306 «Менеджмент і адміністрування» Напрямок підготовки 6.030601 «Менеджмент». ТНЕУ. 2016. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52749/lek.PDF> (дата звернення: 11.04.2022).
82. Оптова торгівля в Україні : монографія / А.А. Мазаракі, Г.М. Богославец, О.М. Трубей, А.М. Носуліч ; за ред. А.А. Мазаракі. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 208 с.

83. Оптово-посередницькі операції. URL: <https://www.rea.ru/ru/org/cathedries/Pages/torgpolkaf.aspx> (дата звернення: 02.02.2022).
84. Пархачева І.А. Торгова діяльність: бухгалтерський та податковий облік. М.: «Статус-Кво», 2013. 276 с.
85. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі: монографія // Т. О. Тарасова, А. В. Янчев, І. Г. Волошан. Х. : ХДУХТ, 2015. 240 с.
86. Перелік кодів товарів згідно з УКТЗЕД, які застосовуються для визначення відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям ризиковості здійснення операції : затв. Наказом ДПСУ України від 03.02.2020 р. № 67.
87. Пешко К. Податки в Україні платити так легко, як і у Німеччині? (дослідження): URL: <https://glavcom.ua/economics/finances/podatki-v-ukrajini-platiti-tak-legkoyak-i-u-nimechchini-doslidzhennya--453396.html> (дата звернення: 16.04.2022).
88. Піонтківська І. Податки у світі: навіщо нам потрібні податки та як створити ефективну систему оподаткування? URL: <https://voxukraine.org/podatki-u-sviti-navishho-nam-potribni-podatki-ta-yak-stvoriti-efektivnu-sistemu-opodatkuvannya/> (дата звернення: 02.04.2022).
89. Романюта Е. Моніторинг рівня податкового навантаження в Україні та країнах ЄС // *Світ фінансів*. 2017. № 2 (51). С.128-138. URL: <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/viewFile/1003/1011> (дата звернення: 02.04.2022).
90. Савченко А.М., Блищик Л.В. Аналіз рівня податкового навантаження в контексті імплементації європейських стандартів у національну економіку України // *Економічна наука*. Економіка та держава. № 5. 2018. С.93-96.
91. Садовенко М. М., Арієнчук А. М. Проблеми та шляхи вдосконалення системи прямого оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2019. №12. С. 325–331.

92. Система регулювання внутрішньої торгівлі України : монографія / [В.В. Апопій, І.М. Копич, О.Г. Біла та ін.] ; за ред. В.В. Апопія, І.М. Копича. Київ : Академвидав, 2012. 424 с.

93. Скорнякова Ю. Б. Порівняльний аналіз рівня податкового навантаження на юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців // *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 43-49. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd\\_2016\\_7\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_7_8) (дата звернення: 02.03.2022).

94. СОТА. URL: <https://sota-buh.com.ua/> (дата звернення: 07.04.2022).

95. Угода про регулювання взаємовідносин держав Співдружності в галузі торговельно-економічного співробітництва в 1992 році (укр/рос). СНД, Азербайджан, Білорусь [...]; Угода, Міжнародний документ від 14.02.1992. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997\\_138#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_138#Text) (дата звернення: 03.02.2022).

96. Чернін О.Я. Бухгалтерський облік і контроль товарів підприємства. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомирський державний технологічний університет, Житомир, 2017.

97. Чижова Т. Сучасні реалії прямого оподаткування в Україні та перспективи розвитку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 904–907.

98. Чуб Ю. В. Організація обліку в торгівлі в умовах автоматизації. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2014. № 2. С. 131-135.

99. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. 4-те вид. Київ: Знання, 2015. 535 с.

100. Шот А.П. Облік і оподаткування за видами економічної діяльності. Опорний конспект лекцій. Львів. 2018. 117 с.

101. Юрченко Ю.Ю. Трансформація інституту оптової торгівлі в Україні: дисер... докт. економ. наук. Донецьк, 2013. 397 с.

102. Ярема Б. П., Ролько А. В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. Вип. 34. С. 171-175.

103. Capterra. A. Top Inventory Management Software. Reviews of the Best Systems. № 10. 2014.
104. Joseph, C. Advantages & Disadvantages to a Manual Inventory Control System. Small Business Chron. № 10/21. 2014. P. 12-16.
105. Lev B. Intangibles: management, measurement, and reporting. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 216 p.
106. Peter Nash. Effective Product Control. Wiley. December 2017.
107. Rusler M. Accounting and analytical support of the marketing of the commission operation of the trade enterprises. Economics of enterprises. № 3/4 (47). 2019. P. 55-57.
108. Secchi, D., & Seri, R. Controlling for false negatives in agent-based models: a review of power analysis in organizational research. Computational and Mathematical Organization Theory. № 23(1). 2017. P. 94-121.
109. Tehrani, R., Mehragan, M. R., & Golkani, M. R. A Model for Evaluating Financial Performance of Companies by Data Envelopment Analysis. Business and Management Review. № 5. 2014. P. 8–16.

# ДОДАТКИ

## Структура комерційної діяльності

№ 3/п	<b>I блок</b> Виробництво – оптова торгівля	№ 3/п	<b>II блок</b> Оптова торгівля – роздрібна торгівля	№ 3/п	<b>III блок</b> Роздрібна торгівля – сфера споживання
1.	Визначення потреб у товарах і послугах	7.	Розробка асортиментної політики і формування асортименту на оптових підприємствах	12.	Формування асортименту в роздрібній торгівлі
2.	Пошук і вибір конкурентоспроможних постачальників	8.	Оперативне маневрування запасами і ресурсами	13.	Використання ефек- тивних методів оптового продажу товарів
3.	Організація системи зв'язків і формування товарних ресурсів	9.	Вибір каналів і форм оптового продажу товарів	14.	Надання комплексу торговельних послуг покупцям
4.	Визначення ефективних форм і організація оптових закупівель товарів	10.	Організація товаро- постачання роздрібної мережі	15.	Комбінування торговельної та неторговельної діяльності
5.	Оптимізація товаропросування	11.	Організація системи послуг і надання їх оптовим покупцям	х	х
6.	Облік і контроль за надходженням товарів	х	х	х	х
16.	Виконання комерційно-посередницьких операцій				
17.	Проведення рекламних заходів				
18.	Здійснення допоміжних операцій				

*Джерело: розроблено автором на основі [81]*

## Функції оптової торгівлі за різними ознаками

№	Ознака поділу функцій	Функції
1	За рівнем:	
	На макрорівні	<b>інтегруюча</b> – забезпечення взаємозв'язку між партнерами з постачання продукції, знаходження каналів збуту <b>оцінювальна</b> – визначення рівня суспільно необхідних витрат праці через ціноутворення <b>організуюча та регулююча</b> – забезпечення раціональної побудови та гармонійного функціонування економічних систем за допомогою імпульсів, що стимулюють структурні зміни
	На мікрорівні	розподіл транспортування накопичення та зберігання організація товароруку контроль регулювання ринку кредитна маркетингова
2	Залежно від суб'єктів:	
	по відношенню до оптових покупців	оцінка потреб та попиту перетворення промислового асортименту на торговий подолання просторового розриву та економічна інтеграція території накопичення та зберігання товарних запасів фасування, упаковка доопрацювання, доведення товарів до необхідної якості доставка товарів кредитування інформаційне та консалтингове обслуговування.
	стосовно постачальників	концентрація комерційної діяльності підтримка процесу переходу прав власності на товар інвестиційне забезпечення процесу товароруку мінімізація комерційного ризику маркетингове дослідження ринку
3	За новизною:	
	Традиційні	організаційно-технічні (організація оптової купівлі-продажу, складування та зберігання запасів, перетворення асортименту товарів, їх транспортування)
	Нові	що виникають під впливом розвитку ринку

*Джерело: розроблено автором на основі [83;59;46;47]*

## Облік експорту товарів з частковою передоплатою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн.
		Дебет	Кредит	
<b>Отримання 50 % авансу за товар від нерезидента (курс НБУ на 16.09.2017 р. - 25,14 грн/Л)</b>				
1	Надійшла часткова передоплата за товар від нерезидента (\$4000 x 25,14 грн./\$)	316*	681	\$4000 100560
<i>* Надалі 65 % інвалюти, що надійшла на розподільчий рахунок, в обов'язковому порядку продають, а решту 35 % зараховують на поточний рахунок підприємства (п. 2 постанови № 386).</i>				
<b>Відвантаження товару на експорт (курс НБУ на 22.09.2017 р. - 25,17 грн./\$)</b>				
2	Надано послуги з декларування товару митним брокером	93	685	1500
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	685	300
4	Оплачені послуги митного брокера	685	311	1800
5	Відвантажено товар на експорт (\$4000 x 25,14 грн./\$* + \$4000 x 25,17 грн./\$)	362	702	\$8000 201240
<i>* Дохід від реалізації товарів, оплачених наперед, визначають за курсом НБУ, що діяв на момент отримання передоплати (абзац другий п. 6 П(С)Б( ) 21).</i>				
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	0
7	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	170000
8	Здійснено залік заборгованостей (на суму раніше отриманого авансу)	681	362	\$4000 #####
9	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	201240
	- собівартість реалізованого товару	791	902	170000
	- вартість послуг митного брокера	791	93	1500
<b>Відображення курсової різниці на дату балансу (курс ІБУ на 30.09.2017 р. - 25,21 іри./\$)</b>				
10	Відображено на дату балансу курсову різницю за монетарною заборгованістю нерезидента (\$4000 x (25,21 грн./\$ - 25,17 грн./\$))	362	714	160
11	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	160
<b>Надходження коштів в оплату частини товару, що залишилася (курс НБУ на 07.10.2017 р. - 25,15 грн./\$)</b>				
12	Отримано кошти від нерезидента в оплату за товар (\$4000 x 25,15 грн./\$)	316	362	\$4000 100600
13	Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні монетарної заборгованості нерезидента (\$4000 x (25,15 грн./\$ - 25,21 грн./\$))	945	362	240
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	240

## Секція G КВЕД:2010: Оптова та роздрібна торгівля

Код	Назва
45	Оптова та роздрібна торгівля автотранспортними засобами та мотоциклами, їх ремонт
45.1	Торгівля автотранспортними засобами
45.11	Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами
45.19	Торгівля іншими автотранспортними засобами
45.2	Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів
45.20	Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів
45.3	Торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів
45.31	Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів
45.32	Роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів
45.4	Торгівля мотоциклами, деталями та приладдям до них, технічне обслуговування і ремонт мотоциклів
45.40	Торгівля мотоциклами, деталями та приладдям до них, технічне обслуговування і ремонт мотоциклів
46	Оптова торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами
46.1	Оптова торгівля за винагороду чи на основі контракту
46.11	Діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами
46.12	Діяльність посередників у торгівлі паливом, рудами, металами та промисловими хімічними речовинами
46.13	Діяльність посередників у торгівлі деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами
46.14	Діяльність посередників у торгівлі машинами, промисловим устаткуванням, суднами та літаками
46.15	Діяльність посередників у торгівлі меблями, господарськими товарами, залізними та іншими металевими виробами
46.16	Діяльність посередників у торгівлі текстильними виробами, одягом, хутром, взуттям і шкіряними виробами
46.17	Діяльність посередників у торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами
46.18	Діяльність посередників, що спеціалізуються в торгівлі іншими товарами
46.19	Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту
46.2	Оптова торгівля сільськогосподарською сировиною та живими тваринами
46.21	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин
46.22	Оптова торгівля квітами та рослинами
46.23	Оптова торгівля живими тваринами
46.24	Оптова торгівля шкірсиловиною, шкурами та шкірою
46.3	Оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами
46.31	Оптова торгівля фруктами й овочами
46.32	Оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами
46.33	Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами
46.34	Оптова торгівля напоями
46.35	Оптова торгівля тютюновими виробами
46.36	Оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами
46.37	Оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами
46.38	Оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними та молюсками

Код	Назва
46.39	Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами
46.4	Оптова торгівля товарами господарського призначення
46.41	Оптова торгівля текстильними товарами
46.42	Оптова торгівля одягом і взуттям
46.43	Оптова торгівля побутовими електротоварами й електронною апаратурою побутового призначення для приймання, записування, відтворення звуку й зображення
46.44	Оптова торгівля фарфором, скляним посудом і засобами для чищення
46.45	Оптова торгівля парфумними та косметичними товарами
46.46	Оптова торгівля фармацевтичними товарами
46.47	Оптова торгівля меблями, килимами й освітлювальним приладдям
46.48	Оптова торгівля годинниками та ювелірними виробами
46.49	Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення
46.5	Оптова торгівля інформаційним і комунікаційним устаткуванням
46.51	Оптова торгівля комп'ютерами, периферійним устаткуванням і програмним забезпеченням
46.52	Оптова торгівля електронним і телекомунікаційним устаткуванням, деталями до нього
46.6	Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням
46.61	Оптова торгівля сільськогосподарськими машинами й устаткуванням
46.62	Оптова торгівля верстатами
46.63	Оптова торгівля машинами й устаткуванням для добувної промисловості та будівництва
46.64	Оптова торгівля машинами й устаткуванням для текстильного, швейного та трикотажного виробництва
46.65	Оптова торгівля офісними меблями
46.66	Оптова торгівля іншими офісними машинами й устаткуванням
46.69	Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням
46.7	Інші види спеціалізованої оптової торгівлі
46.71	Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами
46.72	Оптова торгівля металами та металевими рудами
46.73	Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням
46.74	Оптова торгівля залізними виробами, водопровідним і опалювальним устаткуванням і приладдям до нього
46.75	Оптова торгівля хімічними продуктами
46.76	Оптова торгівля іншими проміжними продуктами
46.77	Оптова торгівля відходами та брухтом
46.9	Неспеціалізована оптова торгівля
46.90	Неспеціалізована оптова торгівля