

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

## **Особливості обліку, контролю і оподаткування діяльності підприємств оптової торгівлі**

Допущено до захисту перед ЕК  
рішенням кафедри обліку та  
аудиту, протокол № 10  
від «15» травня 2023р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_

д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студента 2 курсу магістратури  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
денної форми навчання  
**Чорнобиля Андрія Павловича**

\_\_\_\_\_

(підпис студента(ки))

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

\_\_\_\_\_

(підпис студента (ки))

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук, асистент  
**Цибульник Марія Олексіївна**

\_\_\_\_\_

(підпис)

Київ – 2023 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1 ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ В СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ.....	7
1.1. Економічна сутність оптової торгівлі та її значення для національної економіки.....	7
1.2. Класифікація та характеристика підприємств оптової торгівлі.....	14
1.3. Нормативно – правове регулювання обліку діяльності підприємств оптової торгівлі та його удосконалення. ....	18
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ. ....	22
2.1. Методика бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі .....	22
2.2 Організація бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах оптової торгівлі. ....	28
2.3. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємствах оптової торгівлі шляхом використання інформаційних технологій.....	33
РОЗДІЛ 3 ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ. ....	39
3.1. Особливості механізму оподаткування підприємств оптової торгівлі.....	39
3.2. Відображення оподаткування підприємств оптової торгівлі в обліку та податковій звітності.....	43
3.3. Удосконалення оподаткування діяльності підприємств оптової торгівлі на основі зарубіжного досвіду.....	49
РОЗДІЛ 4 МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	56
4.1. Організаційно-інформаційне забезпечення контролю оптових підприємств. ....	56
4.2. Методика та організація контролю на підприємствах оптової торгівлі.....	58
4.3. Удосконалення системи контролю на підприємствах оптової торгівлі шляхом автоматизації.....	65
ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....	75
ДОДАТКИ.....	87

## ВСТУП

**Актуальність** теми полягає в тому, що динамічні зміни економіки України в сучасних реаліях та невизначеність за умов якої продовжують функціонувати суб'єкти господарювання зумовлюють зміну існуючих та виникнення нових завдань щодо вирішення проблемних питань в бухгалтерському обліку, оподаткування та контролі господарських операцій в оптовій торгівлі.

Добре організована система бухгалтерського обліку на підприємствах оптової торгівлі є базовим елементом, що дозволяє забезпечити ефективне прийняття управлінських рішень. Проте систематичне скорочення підприємств оптової торгівлі та збільшення відсотку збиткових підприємств внаслідок військової агресії з боку російської федерації та підвищення рівня операційних витрат, витрат на перенесення бізнесу, логістичних труднощів, низької результативності підприємств оптової торгівельної діяльності через відсутність належної матеріально - технічної бази повинно стати каталізатором для вирішення та удосконалення питань нормативно-правового регулювання діяльності підприємств оптової торгівлі, методики та організації бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю за підприємствами даної галузі.

Важливий внесок у дослідження теоретичних та практичних засад бухгалтерського обліку на підприємствах оптової торгівлі зробили такі вчені-теоретики: Усач Б. Ф., Петренко С. М., Мазаракі А. А., В. В. Апопій, І. М. Копич, О.Г. Біла, Шерр І.Ф., Г. М. Богославець, О. М. Трубей, Грей С. Дж. тощо.

Важливий вклад у дослідження даної теми вклали викладачі кафедри обліку та аудиту Київського національного університету Тараса Шевченка: Н. О. Гура, І. А. Дерун, В. І. Головка, Н. І. Дорош, Б. А. Засадний, Т. Г. Мельник, Г. В. Мисака, В. Г. Швець та інші вітчизняні вчені, такі як: Л. В. Балабанова, Ю. П. Митрохіна, Б. Є. Грабовецький, О. П. Колумбет, Д. П. Малиневська, Г. В. Кошельок, К. І. Кролевецький, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук тощо.

Серед провідних зарубіжних вчених, які приділяли увагу вивченню обліку та оподаткуванню та контролю на оптових підприємствах, можна відмітити таких

дослідників як: М. Армстронг, А. Акерман, Е. Хендріксен, Б. Лев, С. Сільвейра, Д. Шеннербергер, В. Гаспаретто, Р. Лункес та інші.

Однак, зважаючи на активне використання інноваційних технологій та інтенсивної діджиталізації діяльності підприємств, дослідження даної теми залишається актуальним і потребує більш глибокого дослідження.

Метою роботи є узагальнення та поглиблення теоретичних і методичних положень щодо обліку, оподаткування та контролю на підприємствах оптової торгівлі, а також розробка пропозицій щодо їх удосконалення на основі законодавчо-нормативного регулювання та автоматизації. Для досягнення зазначеної мети, були поставлені наступні завдання:

- дослідити економічну сутність, значення для національної економіки оптової торгівлі та класифікацію оптових підприємств;
- розглянути основні нормативно-правові документи, в яких зазначені загальні засади функціонування та бухгалтерського обліку для підприємств оптової торгівлі в Україні;
- дослідити особливості методики та організації підприємств оптової торгівлі;
- розробити напрями удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку шляхом оптимізації внутрішніх процесів та використання інформаційних технологій;
- проаналізувати особливості механізму оподаткування підприємств оптової торгівлі;
- дослідити відображення оподаткування підприємств оптової торгівлі в обліку та податковій звітності;
- розробити варіанти удосконалення оподаткування діяльності підприємств оптової торгівлі на основі зарубіжного досвіду;
- визначити організаційно - інформаційне забезпечення, методику та організацію контролю оптових підприємств;
- запропонувати шляхи удосконалення системи контролю на підприємствах оптової торгівлі за рахунок автоматизації деяких елементів контролю.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, інституційних та методологічно- організаційних аспектів обліку, оподаткування та контролю господарських операцій на підприємствах оптової торгівлі.

**Об'єктом** дослідження виступає діяльність підприємств оптової торгівлі та господарські операції щодо їх діяльності.

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

Інформаційною базою дослідження виступають законодавчо-нормативні документи, що регулюють процес обліку, оподаткування та контролю господарських операцій на підприємствах оптової торгівлі, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, наукові публікації вітчизняних та іноземних вчених, довідники, підручники, інформація з галузевих вісників, первинні документи, облікові реєстри та відомості тощо.

**Апробація результатів.** Результатами дослідження є формулювання та надання рекомендацій та пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання діяльності підприємств оптової торгівлі, які мають важливе теоретичне та практичне значення для вирішення поставлених завдань. Основні результати та положення випускної кваліфікаційної роботи магістра пройшли апробацію на міжнародній науково-практичній конференції «Шевченківська весна 2023. Повоєнне відновлення економіки України: проблеми та перспективи», за результатами якої було опубліковано матеріали конференції на тему : «Удосконалення нормативно – правового регулювання обліку діяльності підприємств оптової торгівлі в післявоєнних умовах». Також за темою випускної кваліфікаційної роботи було підготовано наукову статтю для друку у міжнародному науковому виданні «Молодий вчений» на тему : «Сучасний стан оптової торгівлі в Україні та проблеми її нормативно – правового регулювання».

Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність даної теми, вказано рівень розробки досліджень, мета роботи, завдання, об'єкт, предмет, методи наукового пізнання та інформаційну базу дослідження.

У першому розділі розглянуто економічну сутність оптової торгівлі та її значення для економіки країни, розглянуто існуючу класифікацію суб'єктів оптової торгівлі, досліджено нормативно – правове регулювання обліку діяльності підприємств оптової торгівлі та запропоновано напрями його удосконалення.

У другому розділі висвітлюється методика та організація обліку й звітності на підприємствах оптової торгівлі, а також шляхи її удосконалення на основі імплементації інформаційних технологій.

Третій розділ присвячений особливостям механізму оподаткування підприємств оптової торгівлі та їх відображення в обліку і звітності. Також представлено варіанти удосконалення оподаткування діяльності підприємств оптової торгівлі на основі зарубіжного досвіду.

Четвертий розділ висвітлює методичні та організаційні засади контролю підприємств оптової торгівлі та удосконалення системи контролю на підприємствах оптової торгівлі шляхом автоматизації.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи магістра становить 72 сторінки друкованого тексту, включає 9 таблиць на восьми сторінках, 7 рисунків (схем та графіків) на семи сторінках, 11 додатків на одинадцяти сторінках. Список використаних джерел налічує 105 найменувань та наведений на дванадцяти сторінках.

## **РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ В СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ.**

### **1.1. Економічна сутність оптової торгівлі та її значення для національної економіки.**

Торгівля є однією з головних галузей в економіці та найпоширенішою формою здійснення підприємницької діяльності.

Торгівля – це економічна діяльність у галузі товарообігу і реалізації товарів від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надання послуг, що з цим пов'язані.

Торговельна діяльність представляє собою «ініціативну, систематичну діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача з метою отримання прибутку» [2].

Відповідно до п. 3 Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів № 833 від 15 червня 2006 року, зі змінами і доповненнями від 29 червня 2011 року № 706 [19], торговельна діяльність здійснюється у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також у сфері ресторанного господарства.

Суть оптової торговельної діяльності полягає у посередництві між виробниками і споживачами. Оптова торговельна діяльність має надзвичайну актуальність за умови, якщо свої послуги економіці і суспільству вона подає дешевше і краще, ніж це було б без неї [76, с. 281].

Погоджуються з таким визначенням й інші дослідники підкреслюючи, що це вид економічної діяльності, спрямований на посередництво між виробником і споживачем (табл. 1.1).

Товаром, при цьому, згідно з законодавством України, може бути будь-яка продукція, якщо вона не вилучена з обороту або не обмежена в обороті.

Таблиця 1.1

## Визначення оптової торгівельної діяльності

Джерело	Визначення
Ф. Котлер	«будь-яка діяльність із продажу товарів або послуг тим, хто придбаває їх з метою перепродажу або професійного використання» [55].
О.Е. Башина	«продаж товарів великими партіями посередникам з метою перепродажу, а також організованим споживачам для забезпечення виробничого процесу, закладам, фірмам для забезпечення їх діяльності» [52].
А. Кріе, Ж. Жалле	«...купівля товарів та їх перепродаж без внесення в них суттєвих матеріальних змін» [69]
Господарський Кодекс України	«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» [2].
Національний стандарт України ДСТУ 4303-2004	«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 та надавання пов'язаних із цим послуг» [23].
В.В. Апопій, О.Г. Біла, І.М. Копич	«вид підприємницької діяльності у сфері торговельного обігу, що складається із комерційної та підприємницької діяльності щодо здійснення економічного обороту на договірній основі» [46].

*Джерело:* створено автором на основі [2, 23, 46, 52, 52, 55].

Товарну продукцію поділяють на два види: споживчі товари або товари широкого вжитку та товари промислового призначення. Перший тип товарів призначений для особистого використання населенням та юридичними особами для своїх потреб у тому вигляді, в якому вони були виготовлені та в подальшому реалізовані. До промислової товарної продукції відносяться обладнання та комплектуючі, що використовуються в операційній діяльності підприємств в різних галузях для виготовлення продукції та надання послуг, а також сировина, яка використовується виробничими підприємствами для виготовлення з неї власної продукції.

Споживчі товари постачаються оптовою торгівлею роздрібним торговельним підприємствам, які реалізують їх кінцевим споживачам, натомість товарна продукція промислового призначення реалізується безпосередньо її споживачам – виробничим підприємствам.

Оптова торгівля є одним із видів прояву і узгодження ринкових інтересів виробників і покупців та має на меті продаж товарів і послуг з метою їх переробки або подальшого перепродажу [75]. Визначення сутності оптової торгівлі демонструє

підхід, зображений на рис. 1.1, що побудований на основі характеристики основного призначення та розташуванні оптової торгівлі у суспільстві.



Рис. 1.1. Оптова торгівля у суспільному виробництві

*Джерело:* створено автором на основі [75].

При дослідженні питань сфери товарного обігу українські вчені часто використовують категорію «оптово-посередницька діяльність», до якої відносять всі інші види діяльності, пов'язані з обігом товарів за винятком роздрібною торгівлі. Оптова торговельна діяльність часто ототожнюється з посередницькою діяльністю.

Сутність посередницьких операцій полягає у тому, що посередник бере участь у придбанні або збуті товарів за рахунок і від імені третьої особи.

За Державним класифікатором видів економічної діяльності [31] оптова торгівля за власний рахунок і торговельне посередництво відносяться до одного виду діяльності. Відповідно до Державного класифікатора у складі оптової торгівлі виділяється оптова торгівля за винагороду чи на основі контракту (G 46.1), оптова торгівля сільськогосподарською сировиною та живими тваринами (G 46.2), оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами (G 46.3), оптова торгівля товарами господарського призначення (G 46.4), оптова торгівля інформаційним і комунікаційним устаткуванням (G 46.5), оптова торгівля іншими

машинами й устаткуванням (G 46.6), інші види спеціалізованої оптової торгівлі (G 46.7). Оптова торгівля визначається як діяльність із закупівлі та продажу товарів підприємствами, від свого імені та за свій рахунок, без будь-яких змін, за винятком типових для торгівлі операцій, іншим споживачам або посередникам за винятком населення [94]. До звичайних операцій у сфері оптової торгівлі відносять: акумулювання, розподіл великих партій товару, розподіл на дрібні партії, сортування, перепакування, розфасування у менші ємності, розлив у пляшки, тимчасове зберігання, охолодження, доставка та установка за свій рахунок.

В даному випадку необхідно розробити удосконалення, адже виходячи з сучасних реалій, варто розділяти оптову торговельну діяльність та посередницьку діяльність, яка здійснюється оптовими торговельними посередниками. Ці види діяльності мають різний механізм здійснення, потребують різних ресурсів та різняться складом витрат та механізмом формування прибутку, що обумовлюється придбанням права власності на товар при здійсненні оптової торговельної діяльності, і відсутністю відносин власності у посередників.

Загальна кількість суб'єктів оптової торговельної діяльності на сьогодні є доволі значною, а їх діяльність має специфіку, передусім відносно ринку, на якому працює підприємство (додаток А).

Виходячи із здійсненого аналізу, основними характеристиками оптової торговельної діяльності є:

1. Суб'єктом оптової торговельної діяльності може бути будь-який суб'єкт підприємницької діяльності, у статуті якого зазначено здійснення даного виду діяльності.
2. Предметом здійснення оптової торговельної діяльності є споживчі товари та товари виробничо призначення, а також послуги.
3. Придбання товару здійснюється визначеними партіями не для власного особистого споживання чи переробки, а для подальшого перепродажу.

4. Покупцями товарів і послуг суб'єктів оптової торговельної діяльності є суб'єкти роздрібною торгівлі, що здійснюють наступний перепродаж населенню та інші суб'єкти, що купують їх для перепродажу або виробничого споживання.

5. Суб'єктами оптової торговельної діяльності можуть бути автономні підприємства мережі руху товарів, що набувають право власності на товар і торговельні посередники, які встановлюють певні зв'язки на товарному ринку.

6. Зміни товарів, що відбуваються у процесі здійснення оптової торговельної діяльності не носять матеріального характеру.

7. Головною метою є формування прибутку шляхом максимального задоволення потреб своїх покупців.

8. Досягнення даної головної мети базується на побудові сукупності бізнес-процесів, що формують ланцюг створення доданої вартості.

Сьогоднішня оптова торгівля є складною та різноманітною галуззю, яка поєднує в собі низку факторів і характеристик. Вона є важливою складовою національної економіки, яка взаємодіє з іншими галузями, що забезпечує забезпечення функціонування внутрішнього ринку. Оптова торгівля забезпечує продаж товарів і послуг на оптовому ринку, який є важливим компонентом товарного обігу в країні.

Характерною рисою розвитку оптової торгівлі останніми роками в Україні є поступове скорочення кількості оптових підприємств за рахунок злиття та об'єднання малих і середніх оптових організацій, розвиток великих оптово - роздрібних мереж.

Кількість підприємств оптової та роздрібною торгівлі починаючи з 2013 року значно скоротилася. Структура підприємств оптової та роздрібною торгівлі показує, що найбільшу питому вагу займають малі підприємства, а саме близько 95% і лише незначна доля припадає на великі підприємства.

Для аналізу бралися дані за 2021 рік, оскільки через військову агресією з боку російської федерації проти України та введення в дію Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 64/2022 від 24 лютого 2022 р [44]., та відповідним закриттям всіх офіційних реєстрів, відсутня повна статистична інформація щодо діяльності підприємств оптової торгівлі у 2022. За даними

дослідження діяльності оптових підприємств у 2021 році, оптовий товарооборот склав 3153,2 млрд. грн, що у на 28 % більше від обсягу 2020 року, при цьому кількість підприємств оптової торгівлі скоротилася на 1,5 тисячі в порівнянні з попереднім роком (табл. 1.2).

У 2021 р. обсяг оптового товарообороту в середньому на одне підприємство збільшився і становив 95,55 млн. грн проти 83,42 млн. грн у 2020 р.

Аналіз складу оптового товарообороту в розрізі регіонів за 2021 рік свідчить, що більше 70 % обсягу оптового товарообороту, а саме 74.8%, країни припадає на підприємства чотирьох областей: Київської (57,5 %), Дніпропетровської (7,8 %), Одеської (5,1 %), та Львівської (4,4 %).

Таблиця 1.2

## Структура оптового товарообороту в Україні впродовж 2013 -2021 рр.

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Оптовий товарооборот, млн.грн/	1074753.2	987957.0	1244220.8	1555965.7	1908670.6	2215367.4	2322176.9	2462558.8	3153187.3
продовольчі товари	199674.1	194669.3	224268.9	252771.0	314047.6	356102.8	392139.9	437577.3	490576.1
непродовольчі товари	875079.1	793287.7	1019951.9	1303194.7	1594623.0	1859264.6	1930037.0	2024981.5	2662611.2
Питома вага в оптовому товарообороті,	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
продовольчі товари	18.6	19.7	18.0	16.2	16.5	16.1	16.9	17.8	15.6
непродовольчі товари	81.4	80.3	82.0	83.8	83.5	83.9	83.1	82.2	84.4
Частка продажу товарів, що вироблені на території України, %/	54.3	48.5	46.9	44.5	43.7	42.0	44.1	42.9	43.3
продовольчі товари	71.7	71.4	75.2	76.4	76.8	77.2	75.1	72.6	71.6
непродовольчі товари	50.3	42.9	40.7	38.3	37.2	35.3	37.8	36.5	38.1

*Джерело:* створено автором на основі [99].

Проаналізувавши статистичні дані оптового товарообороту за період з 2017 по 2021 рік, можна прийти до висновку, що провідними регіонами в галузі оптової торгівлі є м. Київ, Київська, Дніпропетровська, Одеська, Львівська, Донецька,

Харківська та Волинська області. Детальна інформація про обсяг товарообороту по рокам наведена на рисунку 1.2.

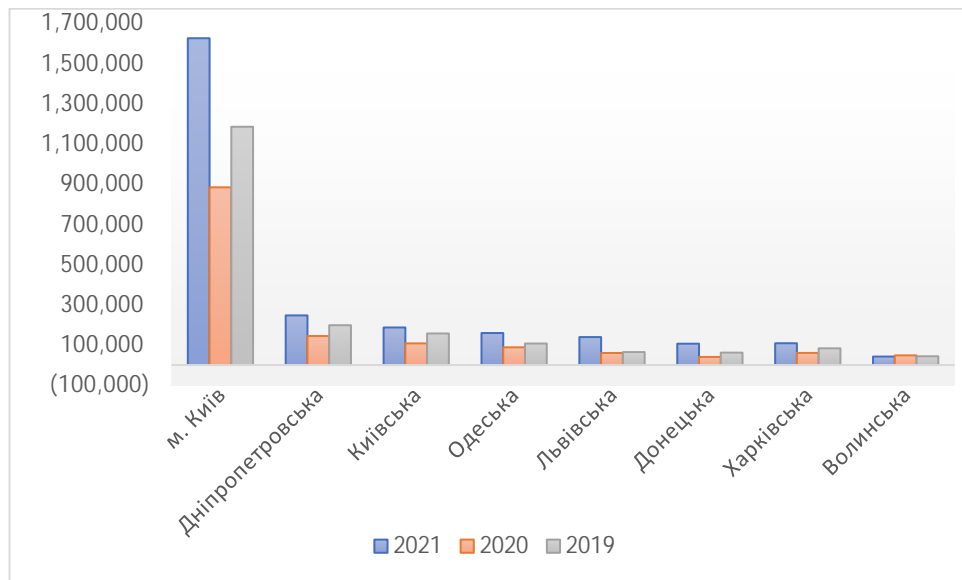


Рис. 1.2. Обсяг товарообороту в сфері оптової торгівлі в розрізі регіонів України.

*Джерело:* створено автором на основі [99].

В цілому, на сьогодні в оптовій галузі відсутні достатня кількість сучасно обладнаних складських приміщень з новітніми технологіями складської обробки товарів. Також варто зазначити, що існує ряд підприємств з сучасною розвинутою системою складської організації, але відсоток таких підприємств в галузі надзвичайно низький і становить не більше 10%. При низькому рівні забезпеченості складів, значна площа складів, що являються закритими, здається в оренду, оскільки для суб'єктів господарювання це найоптимальніший спосіб отримання доходів. Більшість таких посередників не відповідно виконують свої функції, через що близько половини оптового товарообороту – це продаж товарів виробниками іншим оптовим підприємствам.

Протягом декількох останніх років більше 30 відсотків від загальної кількості оптових підприємств підпадали під розряд збиткових. Даний факт спричинений значним обсягом операційних витрат і низькою результативністю оптової торговельної діяльності, що несе за собою скорочення платежів з боку оптових підприємств до бюджету держави, а також зменшуються можливості їх розвитку

шляхом інвестицій та інновацій. Більшість підприємств оптової торгівлі – це малі підприємства з декількома працівниками, що не володіють належною матеріально-технічною базою, частка таких підприємств складає більше 85 % загальної кількості. Такі підприємства не в змозі здійснювати повний цикл обслуговування клієнтів і мати позитивний вплив на функціонування ринку [94].

Додатковим фактором збільшення кількості збиткових підприємств є війна в Україні. Багато малих оптових підприємств на початку 2022 року тільки оговтувались після наслідків для бізнесу пандемії COVID-19, але через початок повномасштабного вторгнення з боку російської федерації були змушені переміститися з територій, на яких ведуться активні бойові дії, що спричинило значний ріст операційних витрат, витрат на перенесення та відновлення бізнесу. Окрім того в першій половині 2022 року існували істотні логістичні проблеми з поставками товарів, пального та інших енергоресурсів, що вплинуло на діяльність підприємств оптової торгівлі та як наслідок призвело до закриття деяких з них.

## **1.2. Класифікація та характеристика підприємств оптової торгівлі.**

Підприємства оптової торгівлі є важливою складовою інфраструктури товарного ринку, на них припадає вагома частка його товарообороту.

Відповідно до статті 62 Господарського кодексу України [2] «підприємство — це самостійний статутний суб'єкт господарювання, який має права юридичної особи та здійснює виробничу, науково-дослідницьку і комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку (доходу)».

Підприємства оптової торгівлі є важливими гравцями на товарному ринку, що які відіграють ключову роль у постачанні продукції та послуг від виробників до роздрібних магазинів та інших підприємств.

Підприємства оптової торгівлі є суб'єктами сектору економіки, що зазнає постійних змін, як результат реакції на постійне підвищення на товарному ринку та ріст вимог споживачів до якості обслуговування, що беззаперечно зумовлює різноманіття підприємств оптової торгівлі. Оптові підприємства відрізняються один

від одного як за масштабами діяльності, так і обсягом виконуваних функцій та рівнем обслуговування, правом власності на товар, товарною спеціалізацією тощо.

Оптові торговельні підприємства класифікують за низкою ознак, що зображені на рис 1.3.



Рис. 1.3. Класифікація оптових торговельних підприємств

*Джерело:* створено автором.

За функціональним рівнем масштабів діяльності та зон впливу оптових торговельних підприємств їх можна розділити на 3 групи: це оптові підприємства національного, регіонального і локального значення.

Оптові торговельні підприємства національного значення — це найбільш потужні за своєю діяльністю провідні суб'єкти оптової торгівлі в окремому сегменті товарного ринку, які здійснюють оптову закупівлю та продаж практично у всіх регіонах країни. Саме ці підприємства є основою вітчизняної підгалузі оптової торгівлі, забезпечують організаційно - методичну основу діяльності інших господарських організацій оптової підгалузі.

Оптові підприємства міжрегіонального та регіонального рівня характеризуються меншими масштабами обороту та набагато вужчими зонами впливу. Такі суб'єкти оптової торгівлі орієнтовані на обслуговування виробничо-торгівельних підприємств

кількох суміжних областей або адміністративних районів, що об'єднані у територіально-економічному плані. У той самий час ці підприємства намагаються максимально розширити зону свого впливу і для досягнення цієї мети активно співпрацюють як із національними, так і з місцевими оптовими організаціями.

Оптові підприємства локального значення — це зазвичай маленькі за обсягами оптового обороту склади, що обслуговують потреби певної торговельної мережі, наприклад, склади місцевих підприємств, або невеликої кількості асоційованих членів, такі як склади великих роздрібних торговельних підприємств або роздрібних торговельних асоціацій.

Основною підставою для визначення організаційно-правової форми оптового підприємства є засновницькі документи, а саме статут або установчий договір, інша документація, яка підтверджує здійснення реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в місцевих органах влади.

В районах концентрації виробництва товарів знаходяться великі складські приміщення, основним завданням яких є сортування великого асортименту промислових товарів на дрібніший для зручності його відвантаження безпосередньо оптовим підприємствам. Великі товаровиробники, до яких відносяться як консорціуми та концерни створюють оптово-роздрібні мережі під власною торговою маркою.

Закупівельні оптові підприємства прагнуть розташовуватися в регіонах з високою концентрацією виробництва товарів на підприємствах, які спеціалізуються на виготовленні товарів загального та широкого призначення. Закупівельні оптові підприємства накопичують широкий асортимент продукції для подальшого здійснення поставок у сусідні та віддалені регіони, в яких відсутня наявна в них товарна продукція.

Торгівельні склади і бази є одними з найпоширеніших оптових торговельних підприємств. Вони рівномірно розосереджуються в місцях розселення споживачів і їх головною метою є скупівля товарів безпосередньо від виробників та інших посередників для постачання роздрібним мережам.

В залежності від функції просування товару і взаємозв'язку зі сферою виробництва оптові торговельні підприємства поділяються також на виробничо - сервісні, виробничо-торговельні і постачальницько - збутові. Локальні суб'єкти, що постачають товари до роздрібних торговців, в більшості випадків здійснюють функції оптово-торговельних і оптово-роздрібних.

Оптові підприємства, які мають універсальний та широкий асортимент продукції, зазвичай мають більш гнучку систему управління запасами і забезпечують своїх клієнтів широким спектром товарів в одному місці. У той же час, дистриб'юторські оптові формування, що працюють з багатьма товаровиробниками, мають можливість пропонувати клієнтам більш різноманітний вибір товарів з різних джерел і забезпечувати їх високоякісними продуктами за оптимальною ціною.

Підприємства оптової торгівлі відносяться до спеціалізованих, якщо мають товарний асортимент у межах декількох товарних груп. Переважна більшість дилерів на оптовому ринку мають свою товарну спеціалізацію через співпрацю з одним або декількома схожими за товарами виробниками.

Деяка частина оптових формувань, найчастіше брокери, мають змішаний асортимент товарів. В таких випадках головною вимогою для їх зберігання є роздільного розташування товарних партій з метою дотримання санітарно-гігієнічних норм у процесі виконання технологічних операцій.

Підводячи підсумок, можна зазначити, що детальна та точна класифікація оптових підприємств дає можливість глибше зрозуміти зовнішнім та внутрішнім користувачам фінансової та статистичної інформації їхню сутність, допомагає бухгалтерам в організації обліку та забезпечує правильність і достовірність їх обліку. Крім того, велике значення така класифікація має для аудитора, бо значно спрощує процедуру проведення перевірки. Проте вже зараз можна констатувати той факт, що стрімкий розвиток та інтенсивна діджиталізація господарських процесів та взаємовідносин в майбутньому привнесе істотні зміни, пов'язані із класифікацією оптових підприємств, що зумовлює подальшу суттєву необхідність у її розвитку.

### **1.3. Нормативно – правове регулювання обліку діяльності підприємств оптової торгівлі та його удосконалення.**

Державне регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні здійснюється з метою встановлення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка є обов'язковою для всіх юридичних осіб, що створені відповідно до чинного законодавства, незалежно від організаційно-правових форм та форм власності [94].

Під час дослідження правових засад формування методичних підходів до облікового відображення товарів встановлено, що їх краще розділяти на три групи. Перша група нормативних документів характеризується документами, що встановлюють загальні вимоги бухгалтерського обліку на підприємстві та подання фінансової звітності. До таких можна віднести Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[6], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [24] та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [28].

Окрім нормативних документів, що встановлюють вимоги до організації щодо ведення бухгалтерського обліку в сфері оптової торгівлі слід також виокремити групу нормативних документів, що регулюють облік товарів в контексті обліку запасів та інших активів на підприємстві таких як Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], 2 «Консолідована фінансова звітність» [9], 7 «Основні засоби» [10], 9 «Запаси» [11], 11 «Зобов'язання» [12], 15 «Доходи» [13], 16 «Витрати» [14], міжнародні стандарти фінансової звітності, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань[15], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [16] тощо.

Склад і структура витрат в оптовій торгівлі має відповідати Методичним рекомендаціям з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності [26]. Ці Методичні рекомендації визначають склад поточних витрат на підприємствах не залежно від форми власності в сфері торгівлі незалежно від

організаційно-правових форм господарювання і мають рекомендаційний характер. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку є основою для даних рекомендацій.

Третя група нормативних документів встановлює вимоги до проведення торговельної діяльності. До таких документів належать Господарський Кодекс України [2], Постанова КМУ «Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення» [32], ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» [23], а також питання оптової та роздрібною торгівлі висвітлено в міжнародних документах, зокрема в [19], затверджених Організацією Об'єднаних Націй.

Діяльність підприємств оптової торгівлі регулюється чинним законодавством України на трьох рівнях, що забезпечує всебічне охоплення процесів купівлі - продажу товарів, робіт, послуг, а також питання відображення їх в обліку [94, с.101].

Однак незважаючи на це існує певна неузгодженість та недосконалість нормативно - правової бази щодо регулювання діяльності підприємств оптової торгівлі.

Однією з головних проблем нормативно - правового регулювання ринку оптової торгівлі в Україні є відсутність єдності у тлумаченні базових категорій, таких як: «оптова торгівля», «ринок оптової торгівлі» тощо.

Законодавцем взагалі не визначено єдиного визначення цих понять. Так, частиною 3 статті 263 Господарського Кодексу України [2] передбачена можливість здійснення господарсько-торгівельної діяльності у формі роздрібною та оптової торгівлі, але в той же час критерії для розмежування вказаних видів торгівлі у кодексі не зазначено.

Нормативний акт у сфері господарської діяльності, а саме Закон України «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» визначає оптову торгівлю як діяльність з придбання товару для його подальшого відчуження суб'єктам господарювання, які використовують придбаний товар у виробництві, переробці, або з метою подальшого перепродажу, як оптом, так і в роздріб [30].

У ст. 1 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [41] також зазначається визначення оптової торгівлі, проте даний законодавчий акт не є профільним, регулюючим законодавчим актом у даній сфері, на відміну від Постанови КМУ «Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення» [19].

Визначення оптової торгівлі також можна знайти в ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» [23], на який робить посилання Порядок [32]. Відповідно до наведеного в ДСТУ 4303:2004 визначення, «оптова торгівля – це 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 та надавання пов'язаних із цим послуг»[23]. Схожі визначення поняття «оптова торгівля» містяться також і в міжнародних документах, зокрема в [19], що затверджена Організацією Об'єднаних Націй, і визначає оптову торгівлю як перепродаж (продаж без видозміни) нових чи бувших у вжитку товарів роздрібним торговцям, комерційним, промисловим чи професійним користувачам, а також особам, що виконують обов'язки агентів чи маклерів при здійсненні купівлі-продажу товарів від імені таких осіб чи компаній.

Надзвичайну актуальність має правове регулювання та контроль за кількістю оптових посередників. Необхідне законодавчо затверджене зменшення величезної кількості оптових посередників між товаровиробниками і роздрібною торгівлею, що у свою чергу призводить до підвищення або «накрутки» роздрібних цін. Товаровиробникам вигідніше працювати з великими ефективними оптовими торговельними підприємствами, які можуть запропонувати кращі умови і нижчі закупівельні ціни, проте таких оптових підприємств на українському ринку не багато. Трансформація оптової торгівлі з метою захисту від невиправданого підвищення цін внаслідок не обґрунтовано довгого ланцюга посередників є актуальним завданням для розвитку вітчизняного законодавства.

В цілому можна зазначити про необхідність удосконалення та розроблення змін та доповнень до вже існуючого Порядку провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення [32] або розробку принципово нового документа, який би:

- окремо регулював діяльність та функції оптової та роздрібною торгівлі;
- чітко давав визначення даним поняттям, визначав поняття «ринок оптової/роздрібною торгівлі», дистриб'ютор, «оптовий посередник» тощо;
- надавав зрозумілі характеристики підприємств оптової торгівлі, їх економічні, організаційні та юридичні ознаки;
- визначав види оптових підприємств та можливо навіть класифікацію оптових торговельних підприємств;
- визначав роль, види та функції посередництва та посередників в оптовій торгівлі;
- обмежував кількість учасників (посередників) в рамках однієї угоди, що мало б позитивно відобразитися на ціноутворенні товару та знижувати його вартість для кінцевого споживача;
- вводив би ліміти комісійних операцій та умови, за яких вони мають місце;
- зазначав істотні особливості здійснення та регулювання операцій в обліку та відповідне відображення операцій оптової торгівлі у звітності.
- регулював питання націнки відповідно до обсягу товарів, робіт, послуг тощо.

Підсумовуючи, можна зазначити, що аналіз нормативно – правового забезпечення обліку оптових підприємств дає підстави зробити висновок, що на законодавчому рівні немає визначеності та конкретики в основоположних питаннях оптової торгівлі та питань, що до неї дотичні, а саме визначення якісних характеристик оптового підприємства, питання посередництва, особливостей обліку оптових підприємств, що водночас піднімає питання розробки принципово нового документа, який би аргументовано висвітлював дані питання, які наразі є основою для дискусій та невизначеності серед науковців та практикуючих спеціалістів.

## **РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.**

### **2.1. Методика бухгалтерського обліку підприємств оптової торгівлі**

Оптова торгівля - це галузь підприємницької діяльності, яка передбачає придбання та переробку товарів для наступної реалізації підприємствам роздрібною торгівлі та іншим суб'єктам господарювання. Оптова торгівля може включати як безпосередні комерційні зв'язки між виробниками та споживачами на умовах договорів купівлі-продажу та поставки, так і зв'язки через посередників. Для здійснення оптової торгівлі суб'єкти господарської діяльності можуть використовувати оптові бази, товарні склади, склади – магазини тощо.

Підприємства оптової торгівлі всіх форм власності ведуть оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також складають статистичну звітність. Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової та статистичної звітності визначається відповідним законодавством [94].

Ведення бухгалтерського обліку в оптовій торгівлі регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку [28] та Інструкцією про його застосування [4], що затверджені Міністерством фінансів України та Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [25].

Підприємства самостійно визначають облікову політику, обирають форми бухгалтерського обліку як систему способів реєстрації та узагальнення інформації в реєстрах бухгалтерського обліку. Операції, що виникають внаслідок господарської діяльності, відображаються в облікових реєстрах, коли надходить первинний документ або підсумкам за місяць, відповідно до характеру і змісту операцій. До облікових реєстрів на підприємствах оптової торгівлі відносяться книги, журнали та відомості, що призначені для хронологічного, систематичного накопичення, групування та узагальнення інформації щодо господарських операцій, які містяться в первинних документах. Інформація про господарські операції підприємств оптової торгівлі за звітний період, яким може

виступати місяць, квартал або рік, з облікових реєстрів використовується для формування фінансової звітності.

Порядок обліку операцій у сфері оптової торгівлі в більшості аналогічний обліку в роздрібній торгівлі, проте в нього є певні особливості. На відміну від роздрібною торгівлі, оптові підприємства обліковують товари за первісною вартістю на субрахунку 281 «Товари на складах». Первісну вартість придбаних товарів визначають відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі- НП(С)БО 9) [11].

Первісною вартістю запасів, що придбані за матеріальну винагороду, є собівартість запасів, яка складається з наступних складових витрат:

- суми, що сплачується відповідно до договору постачальнику, за виключенням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів;

- транспортно-заготівельні витрати у вигляді витрат на заготовку запасів, сплати суми за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування товарів до визначеного з постачальником місця, включаючи витрати зі страхування.

Сума ТЗВ, що накопичується на окремому рахунку кожного місяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули в наслідок використання, реалізації чи безоплатної передачі за звітний місяць. Сума ТЗВ, що відноситься до відвантажених запасів, розраховується шляхом множення середнього відсотка ТЗВ і вартості відвантажених запасів, з паралельним відображенням її на рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено їх вибуття. Середній відсоток ТЗВ розраховується шляхом ділення суми залишків ТЗВ на початок звітної місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця та запасів, що надійшли протягом звітної місяця;

- інші витрати, до яких належать прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати підприємства оптової торгівлі на додаткове поліпшення якісних технічних характеристик запасів.

Якщо на момент визначення вартості запасів неможливо достовірно встановити їх первісну вартість, то можна використовувати оцінку за їх справедливою ринковою вартістю, з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Оптові підприємства мають можливість вибирати з різних методів, що рекомендовані НП(С)БО 9 [11] для визначення собівартості товарів, що були реалізовані. Зазвичай вони не використовують метод нормативних витрат, що є типовим для виробничої сфери, і також не застосовують метод продажних цін, який використовують у роздрібній торгівлі. Зазвичай підприємства оптової торгівлі застосовують методи середньозваженої собівартості або ідентифікованої вартості (для деяких груп товарів).

Підприємства оптової торгівлі можуть реалізовувати товари безпосередньо зі складу (складський товарооборот), або з доставкою від постачальника прямо до покупця – підприємству роздрібної торгівлі (транзитний товарооборот).

Облік транзитної оптової торгівлі має свою особливість, а саме є одночасне відображення придбання товару і його реалізації. Облік придбаного товару з метою транзитної реалізації доцільно відобразити на окремому субрахунку 286 «Товар в дорозі».

Приклади відображення в обліку операцій за умови складського та транзитного товарообігу зазначено в таблицях 2.1 та 2.2.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів, згідно з НП(С)БО 9 [11], є їх найменування або однорідна група (вид). Крім того у даному нормативному документі визначено порядок формування первісної вартості товарів з урахуванням різних шляхів їх надходження.

Також, згідно з НП(С)БО 9 [11] до складу первісної вартості запасів, придбаних за грошові кошти, включаються сума транспортно - заготівельних

витрат ( надалі - ТЗВ), які пов'язані з придбанням запасів, в момент придбання або в кінці звітної періоду, коли визначається собівартість реалізованих товарів.

Таблиця 2.1

## Відображення операцій у складському товарообігу

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Отримано на склад товари від постачальника: - ціна товару без ПДВ; - податковий кредит з ПДВ.	281	631	50000
		641	631	10000
2	З поточного рахунка перераховані кошти постачальнику за товари	631	311	60000
3	Відвантажено товари покупцям			
		361	702	60000
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ в сумі товару, що був попередньо реалізований	702	641	10000
5	На поточний рахунок надійшла оплата за товари	311	361	60000
6	Списано собівартість реалізованого товару	902	281	50000
7	Віднесено на фінансові результати - дохід від реалізації товару; - собівартість реалізованого товару.	702	791	50000
		791	902	50000

*Джерело:* створено автором на основі [24,28].

Таблиця 2.2

## Відображення операцій у транзитному товарообігу

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Відображено заборгованість постачальнику за товар, відвантажений транзитом за адресою покупця: - вартість купівлі без ПДВ; - податковий кредит з ПДВ.	286	631	20000
		641	631	4000
2	Нараховано транспортній організації за транспортування товару від постачальника до покупця: - сума за виконані роботи без ПДВ - сума податкового кредиту з ПДВ	286	631	1000
		641	631	200
3	Зараховано дохід від реалізації товару покупцю: - вартість реалізації товару із сумою ПДВ; - податкове зобов'язання із ПДВ.	361	702	30000
		702	641	5000
4	Віднесено на фінансові результати: - дохід від реалізації; - собівартість реалізованого товару.	702	791	25000
		791	286	21000

*Джерело:* створено автором на основі [24,28].

ТЗВ обліковуються загальною сумою з подальшим розподілом кожного місяця їх між сумою товарів, що залишилися на кінець звітної місяця і сумою товарів, що вибули за місяць.

До складу ТЗВ включаються витрати на заготівлю товарів, оплата за вантажно - розвантажувальні роботи і перевезення товарів усіма до місця їхнього

використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування товарів.

ТЗВ, що виникають при закупівлі товарів, можуть бути включені в вартість придбаних товарів (дебет субрахунку 281) або відобразитися окремо на субрахунку 289, де їх можна розподілити між реалізованими товарами та залишками на складі за середнім відсотком.

В оптовій торгівлі середній відсоток ТЗВ визначається у відношенні до первісної вартості товарів, а не до продажної:

$$\text{Середній \% ТЗВ} = \frac{(\text{Сал Дт 289} + \text{Об Дт 289})}{(\text{Сал Дт 281} + \text{Об Дт 281})} * 100, \quad (1)$$

де Сал Дт 281, Сал Дт 289 – початкове сальдо по субрахункам 281 «Товари на складі» та 289 «ТЗВ».

Об Дт 281, Об Дт 289 – обороти по дебету субрахунків 281 та 289 за звітний період.

Деякі витрати, що пов'язані з купівлею товарів, можуть бути визначені тільки після закінчення звітного періоду. Крім того, через широкий асортимент товарів може бути складно визначити, які витрати на транспортування та заготівлю необхідно віднести на кожен окрему одиницю товару. У таких випадках неможливо визначити повну собівартість придбання кожної одиниці або однорідної групи товарів.

Списання у разі вибуття товарів здійснюється одним із передбачених у НП(С)БО 9 [11] методів, а саме: ідентифікаційної собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, ФІФО, ціни продажу. Найчастіше на торговельних підприємствах оптової торгівлі використовується два методи оцінки товарів - середньозваженої собівартості та метод ФІФО.

Облік руху товарно - матеріальних цінностей, що надійшли на підприємства оптової торгівлі з метою продажу ведеться на рахунку 28 «Товари». Товари, що надійшли від постачальників, але які не відповідають критеріям визнання активом через невідповідність стандартам, технічним характеристикам або

умовам договору, відображаються на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» за справедливою вартістю або за ціною, що зазначена в документах від постачальника, до моменту погодження ціни з ним.

Ліцензії обліковуються на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Амортизація ліцензії нараховується, як правило, прямолінійним методом, кожного місяця протягом всього терміну її корисного використання. Ліцензії відображають як капітальні вкладення, через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» проводиться придбання ліцензії. В кінці терміну використання амортизовану вартість ліцензії списують за рахунок нарахованої амортизації:

- Дт субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
- Кт субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи».

Окрім продажу товарів покупцям, у підприємств оптової торгівлі можуть бути й інші списання товарів, а саме:

- уцінка товарів при частковій втраті їх вартості. В такому разі сума уцінки відображається по дебету субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- недостача товарів понад норму природного збитку (собівартість таких товарів відображається по дебету субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»);
- недостача товарів у межах норми природного збитку (відноситься у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих запасів»);
- безоплатна видача товарів для цілей реклами (собівартість виданих товарів відображається по дебету рахунка 93 «Витрати на збут»);
- вибуття товарів як результат надзвичайних подій (собівартість таких товарів списують у дебет рахунка 99 «Надзвичайні витрати»).

В оптовій торгівлі існує специфічна система обліку витрат. Видатки підприємств оптової торгівлі утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями та які покривають за рахунок доходів підприємства оптової

торгівлі. До таких відносяться витрати підприємства оптової торгівлі, що пов'язані з купівлею, транспортуванням, збереженням та реалізацією товарів.

Облік витрати обігу рекомендовано вести на рахунку 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 93 «Витрати на збут». В оптовій торгівлі не використовують термін «калькуляція» та рахунки - 91 «Загальновиробничі витрати», 23 «Виробництво». На рахунку 92 ведеться облік усіх загальногосподарських витрат підприємства оптової торгівлі. На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, що пов'язані із збутом товарів.

## **2.2 Організація бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах оптової торгівлі.**

Придбані товари на підприємствах оптової торгівлі оприбутковують у підзвіт матеріально відповідальним особам, таким як, наприклад, завідувач складу. На підприємствах оптової торгівлі поширені два способи зберігання та обліку товарів: партійний і сортовий.

При партійному способі кожен партію товару, що надійшла на склад зберігають окремо. Кожній партії товарів присвоюється товарний ярлик, картка складського обліку, надається порядковий номер або код. Номер партії та відповідний код зазначається у прибуткових і видаткових документах, що пов'язані з рухом товару, а його відвантаження відображають у картці складського обліку і товарному ярлику. Реалізований товар при партійному способі оцінюють за ідентифікованою вартістю.

Сортний спосіб зберігання товарів характерний зберіганням їх за видами і сортами, а складський облік ведеться у картках, які ведуть для кожного виду або сорту товару. Реалізовані товари при сортовому способі зберігання оцінюють за середньозваженою собівартістю.

Матеріально відповідальні особи періодично, за необхідності, можуть навіть щоденно подавати у бухгалтерію звіти про рух та відповідні залишки товарів на складі в розрізі кожної партії або виду (сорту). Ці звіти використовуються

бухгалтерією в якості реєстрів аналітичного обліку та на їх підставі в кінці місяця складаються сальдові відомості кількісно-сумового обліку, дані яких співставляють з картками складського обліку.

На підприємствах оптової торгівлі товари можуть бути реалізовані двома способами: безпосередньо зі складу (складський товарооборот) або з доставкою від постачальника безпосередньо до підприємства роздрібною торгівлі (так званий транзитний товарооборот).

Реалізацію товарів зі складу здійснюють на основі товарно – транспортних накладних, рахунків – фактур, інших документів, в яких повинні вказуватися кількість товарів, їх ціна та вартість кожної позиції. Аналітичний облік розрахунків з покупцями ведеться у відомості обліку реалізації за кожним платіжним документом.

Що стосується торгової націнки, то на підприємствах оптової торгівлі торгова націнка не відображається на субрахунку 285, а її значення визначається окремо партії або групи товару і оформлюється шляхом підписання наказу або іншого розпорядчого документу керівником підприємства оптової торгівлі. Торгова націнка може бути виражена у відсотковому значенні до первісної вартості товару або ж мати фіксованій, чітко визначений розмір.

Підприємства оптової торгівлі мають можливість здійснювати реалізацію товарів транзитом, що дозволяє їм відвантажувати товари безпосередньо до покупців через постачальників, обминаючи складський товарообіг. Цей метод реалізації є економічно вигідним, оскільки дозволяє зменшити витрати на зберігання та обробку товарів на складах оптового підприємства, а також прискорює процес постачання товарів до покупців.

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, визначають як добуток первісної вартості реалізованих за звітний місяць товарів (оборот за кредитом субрахунку 281)\*середній % ТЗВ, розділений на 100.

Суму ТЗВ, що відноситься до товарів, що були реалізовані бухгалтерським проведенням Дт 902 Кт 289 відносять на собівартість реалізації.

Певні особливості мають підприємства оптової торгівлі, що пов'язані з продажем та реалізацією алкогольних та тютюнових виробів, адже оптова торгівля даними видами товарів може здійснюватися лише при наявності ліцензії, за видачу якої стягується відповідна плата. Ліцензії на право оптової торгівлі видаються окремо на оптову торгівлю тютюновими виробами і окремо оптову торгівлю алкогольними напоями терміном на п'ять років (проте плата за видачу ліцензії стягується щорічно) уповноваженими КМУ органами виконавчої влади оптової торгівлі, а за відсутності місць оптової торгівлі - за місцезнаходженням суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) або місцезнаходженням постійного представництва [94, с. 115].

Якщо товари надійшли від постачальника без супровідних документів, то приймання здійснюється спеціальною комісією, яка призначається керівником підприємства, за даними маркування та внутрішніх пакувальних ярликів, а за умови їх відсутності - за фактичною наявністю товарів. При цьому складається акт про приймання товарів у 3 примірниках, один з яких відправляється постачальнику з проханням надати документи на товар, що був отриманий, другий разом із товарним звітом передається до бухгалтерії, а третій – матеріально відповідальній особі.

Нестачу або пошкодження товарів з інших причин, установлених під час приймання, відображають на дебеті субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», з якого їх списують у визначеному порядку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закону) [6], «фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період».

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень повної, неупередженої та правдивої інформації про фінансовий стан, рух

грошових коштів та результати діяльності підприємства [6]. Фінансова звітність покликана забезпечувати інформаційні потреби користувачів щодо стану активів та пасивів підприємства, придбання, продажу та володіння цінними паперами; розуміння можливості підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; оцінки якості управління підприємством; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу тощо.

Підприємства оптової торгівлі складають наступну фінансову звітність [8]:

- Звіт про фінансовий стан (форма №1 - Баланс), де відображають активи, зобов'язання та власний капітал оптового підприємства.
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2), в якому розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки підприємства, інший сукупний дохід та сукупний дохід за звітний період.
- Звіт про рух грошових коштів (форма №3), у якому розкриваються дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.
- Звіт про власний капітал (форма №4), в якому розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства оптової торгівлі протягом звітного періоду.
- Примітки до фінансової звітності (форма №5), що деталізують та пояснюють деякі статті з форм, що зазначені вище, у вигляді набору з 15 таблиць. Вони повинні складатися обов'язково для повного комплекту за [8].
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами». Дана форма не є обов'язковою і використовується лише тими підприємствами, що мають оприлюднювати свою фінансову звітність та в обліковій політиці яких чітко визначені звітні сегменти (господарські або географічні).

Підприємства оптової торгівлі для цілей фінансової звітності поділяються на мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства (критерії розподілу зазначені в додатку В). Залежно від типу підприємства можуть складати та

подавати фінансову звітність у повному комплекті, що регулюється [8] та спрощеному комплекті, що регулюється НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [17]. Більш детальна інформація щодо особливостей повного та спрощеного комплектів фінансової звітності зазначена у додатку Б.

Якщо підприємство оптової торгівлі є емітентом цінних паперів або власником цінні паперів, які допущені до торгів на фондових біржах, публічним акціонерним товариством або належить до складу великих підприємств, то воно має складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, що складається на основі таксономії.

Таксономія – це затверджений склад статей фінансової звітності, складеної за Міжнародними стандартами фінансової звітності, які підлягають розкриттю. Таксономію для підприємств затверджує Міністерство фінансів на основі рекомендацій ради з МСФЗ (IASB).

Окрім шести форм, що були зазначені вище, підприємства оптової торгівлі повинні складати звіт про управління, який не є частиною фінансової звітності, проте надається разом із фінансовою звітністю та доповнює її, містить аналіз, що може частково спиратися на дані фінансової звітності. Звіт про управління не має затвердженої форми, тобто може складатися підприємством у зручній та репрезентативній для нього формі.

Звіт про управління мають подавати середні та великі підприємства оптової торгівлі, в той же час відображаючи як тільки фінансову (для середніх), так і нефінансову інформацію (для великих підприємств).

Рекомендації щодо особливостей інформації, що повинна розкриватися у звіті про управління зазначені у додатку Г.

Окрім цього підприємства оптової торгівлі мають заповнювати Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі, що має скорочену назву Форма №1-опт. Дана статистична звітність подається підприємствами на щомісячній на кварталній основі, для яких оптова торгівля є основним видом економічної діяльності.

В даному звіті подаються показники щодо оптового товарообороту у вартісному та натуральному показниках, при чому показники у вартісному вимірі не мають включати інформацію щодо податку на додану вартість.

Варто зазначити, що в даному звіті обсяг товарообороту має відповідати оптовому значенню і повинен бути віднесений до оптового виходячи не з обсягів продажу, а відносно типу покупця та характеру використання товару, тобто товар має бути використаний у виробництві або слугувати для перепродажу.

### **2.3. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємствах оптової торгівлі шляхом використання інформаційних технологій.**

Досить важливою частиною операційної діяльності підприємств оптової торгівлі є взаємовідносини з контрагентами за придбані у них матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та стан розрахункових операцій з ними. Від рівня кредиторської заборгованості оптового підприємства залежать його фінансова стійкість, автономність та платоспроможність.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками є доволі специфічною ділянкою бухгалтерського обліку, оскільки сучасна законодавча та нормативно - правова база неспроможна достеменно та синхронно оцінити випадки, що можуть виникати у діяльності підприємств під час виникнення зобов'язань між підприємством та постачальником.

Правильне відображення в бухгалтерському обліку утворених зобов'язань передбачає визначення моменту їх виникнення. Зобов'язання реєструються в обліку бухгалтерським записом, коли виникає заборгованість, пов'язана із зобов'язаннями: довгостроковими, поточними, забезпеченням, доходами майбутніх періодів. Відповідно до Закону України [6], у бухгалтерському обліку визнання зобов'язань у разі придбання матеріальних та нематеріальних цінностей, робіт, послуг здійснюється з дотриманням принципу відповідності нарахування доходів і витрат.

П.Д. Каминський та А.І. Солонько [64, с. 31] зазначають, що для вдосконалення обліку розрахунків із постачальниками і підрядниками слід приділити увагу формуванню графіка документообігу та проведенню контролю над дотриманням умов договору, своєчасності здійснення операцій постачання, виконання робіт та послуг. Окрім того, автори вважають за потрібне розширити аналітичну номенклатуру до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», яка б передбачала відображення інформації за термінами сплати та видами контрагентів і забезпечувала б контроль над своєчасністю погашення заборгованості.

А.В. Гевчук [56] вважає, що для своєчасного виявлення помилок в обліку операцій з постачальниками та підрядниками доцільно проводити регулярні інвентаризації наявного майна та наявних зобов'язань, що передбачає звірку з контрагентами.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками у сфері оптової торгівлі проводяться на підставі підписаного договору поставки/придбання активів. Для відображення здійснення господарської операції щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками застосовують наступні загальноприйняті документи: супровідну технічну документацію, яка стосується надходження активів; рахунки - фактури; товарно – транспортні накладні тощо. Підставою для оприбуткування активів на склад та оплати придбаних у постачальника матеріальних цінностей є документація, що засвідчує його якість, тому наявність усіх необхідних документів і належна організація бухгалтерського обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками забезпечує своєчасність погашення кредиторської заборгованості.

Для цілей забезпечення належної організації бухгалтерського обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками доречно формувати відповідну інформаційну базу, що слугуватиме основою для поточного аналізу та внутрішнього аудиту (рис. 2.1).

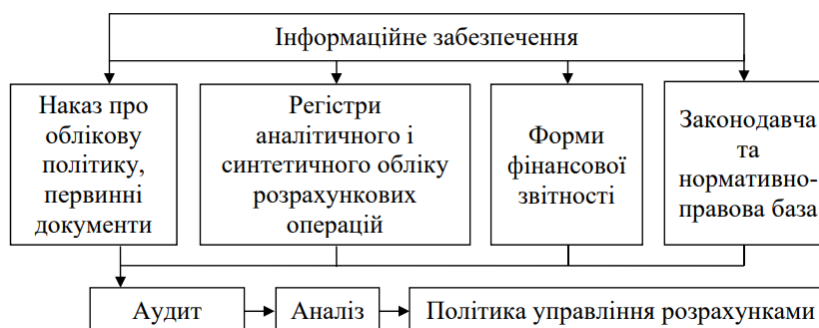


Рис. 2.1. Інформаційне забезпечення аналізу та аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.

*Джерело:* створено автором.

Для цілей ефективної організації бухгалтерського обліку та аналізу своєчасності здійснення розрахунків із постачальниками та підрядниками доречно мати аналог документа і використовувати його у практичній діяльності оптових підприємств, що зазначений у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

#### Реєстрів договорів з контрагентами до сплати за місяць

Постачальник/номер рахунка	Назва активу	Дата та сума, грн	Термін оплати, днів	Сума оплати з ПДВ, грн	Сальдо на кінець місяця, по контрагенту, грн	Дата оплати
ТОВ «Латтеро», №3796	Борошно пшеничне	15.03.2023, 35,000	30	35,008	57,100	14.04.2023
ТОВ «Руш», №3797	Олія соняшникова	17.03.2023, 23,400	60	23,400	23,400	24.05.2023
ТОВ «Денер Трейд», №3798	Шоколадні вироби	18.03.2023, 54,700	30	54,700	54,700	17.04.2032
ТОВ «Ентранс», №3799	Яблука Ренд	23.03.2023, 13,764	90	13,764	13,764	28.06.2023
ТОВ «Латтеро», №3800	Макаронні вироби	27.03.2023, 22,100	30	22,100	Зазначено вище	26.04.2023
Всього	X	148,972	X	148,972	148,972	X

*Джерело:* розроблено автором.

Зменшення ймовірності виникнення простроченої заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками на підприємствах оптової торгівлі можливе в разі проведення зустрічної звірки з контрагентами. При застосуванні автоматизованих методів бухгалтерського обліку розрахунків із контрагентами не виникає проблем щодо оперативного процесу звірки взаємних вимог, виникнення заборгованості та відповідно її погашення.

Акт звірки розрахунків між контрагентами може мати довільну форми, проте має містити інформацію про виникнення заборгованості, а також терміни її погашення відповідно до договору та фактично (таблиця 2.4).

Важливим аспектом удосконалення та підвищення ефективності бухгалтерського обліку і подальшого формування звітності, а також в цілому функціонування підприємств оптової торгівлі є автоматизація господарських процесів шляхом використання інформаційних технологій, а саме бухгалтерських програм, нових реєстрів тощо.

Таблиця 2.4

## Акт звірки розрахунків з постачальниками та підрядниками

Результати звірки розрахунків між ТОВ «Альфа» та ТОВ «Латтеро» за поставку олії соняшникової					
Укладення договору (дата, номер)	Дата погашення згідно договору	Дата погашення заборгованості фактична	За даними ТОВ «Альфа», грн	За даними ТОВ «Латтеро», грн.	Відхилення, грн., (+ / -)
15.03.2023, №3796,	14.04.2023	14.04.2023	35,008	35,006	-2.00
27.03.2023, №3800	26.04.2023	26.04.2023	22.100	22.100	0.00
Всього	X	X	57,108	57,106	-2.00

*Джерело:* розроблено автором.

Сучасне програмне забезпечення будується відповідно до вимог, принципів і методів ведення бухгалтерського обліку, виходячи із можливостей сучасних інформаційних технологій. Вітчизняні програмні продукти, призначені для обліку на всіх типах оптових підприємств, повинні задовольняти основні функціональні облікові вимоги, дозволяти проводити облікову та аналітичну роботу, мати певні контрольні функції, враховуючи національні особливості ведення обліку, а також особливості кожного з підприємств, такі як розмір і форма власності підприємства, галузь діяльності, ведення обліку за МСФЗ тощо. Ці ключові точки мають якісно характеризувати програмний продукт для автоматизації роботи підприємства оптової торгівлі. Тому можливості бухгалтерських програм можуть слугувати критерієм для їх якісного оцінювання й вибору для застосування підприємствами. До даних критеріїв необхідно віднести можливість програмного комплексів забезпечувати:

1) ведення синтетичного та аналітичного обліку активів, капіталу та зобов'язань з елементами управлінського обліку;

2) формувати фінансову, податкову та статистичну звітність;

3) надавати довідкову інформацію за вхідними критеріями для потреб ведення господарської діяльності;

4) на базі можливостей програмного комплексу аналізувати та прогнозувати основні показники діяльності підприємства і здійснювати контроль за окремими елементами його діяльності.

Програмні комплекси мають надавати можливість ведення первинного бухгалтерського обліку та складання різних форм первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, формувати оборотно - сальдову відомість та основні форми, такі як звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал. При цьому важливим моментом є можливість редагування та внесення правок до інформації, що сформована програмним комплексом.

До 2016 року найпопулярнішою бухгалтерською програмою в Україні була 1С:Бухгалтерія, яка дозволяє вести бухгалтерський облік підприємствам із будь-яким видом діяльності та формою оподаткування. Завдяки широкому функціоналу налаштовується взаємодія окремих ділянок обліку, а ті, що не потрібні, автоматично виключаються, спрощуючи інтерфейс. 1С може поєднувати дані кількох відділів компанії: відділу продажів, відділу закупівель, відділу маркетингу та інших. Проте дана програма була заборонена в Україні указом президента України з 16.04.2016 р. з метою національної безпеки.

На сьогодні в Україні найпопулярнішими програмами для ведення бухгалтерського обліку, що замінили 1С: Бухгалтерія є М.Е.ДОС, Dilovod, MASTER: Бухгалтерія, BOOKKEEPER, Облік Saas, Дебет Плюс, iFin Zvit, Бухгалтерія Онлайн.

Кожен з даних програмних комплексів має свої особливості, але підсумовуючи, можна виділити наступні:

- 1) об'єднання бухгалтерського та управлінського обліку;
- 2) облік кадрів та розрахунків зарплати;
- 3) реєстрація акцизних накладних та ТТН; проведення повного циклу роботи з розрахунку коригування та податковими накладними;
- 4) обмін електронними документами із контрагентами та подання звітності у онлайн режимі;
- 5) ведення обліку продажу, закупівель, залишків на складі, фактичних витрат на виробництво;
- б) автоматичне формування фінансових звітів тощо.

Підсумовуючи, можна зазначити, що, на сучасному етапі є ряд недосліджених питань щодо методики та організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, що має безпосереднє відношення до сфери оптової торгівлі. Одним з найважливіших є документальне оформлення операцій, а також виявлення чинників, що впливають на своєчасність погашення заборгованості перед контрагентами. Значну увагу слід приділити питанням законності обмінних (грошових і не грошових) операцій між контрагентами, їх економічної доцільності, документальної обґрунтованості та відображення в обліку та звітності. В умовах інтенсивної цифровізації особливу увагу слід приділити автоматизації бухгалтерських процесів, адже застосування автоматизованої обробки облікових даних спроможне забезпечити оперативне формування та обробку як вхідної, так і вихідної інформації, зменшує кількість технічних помилок та обсягу ручної праці, підвищує ефективність роботи працівників бухгалтерії та вдосконалив процес ведення обліку, що, як наслідок, приведе до автоматизованого формування показників фінансової звітності.

Ці та інші питання обліково-аналітичного та правового характеру залишаються недостатньо дослідженими та потребують подальшої роботи для забезпечення ефективності бухгалтерського обліку в розрізі дотримання платіжно - розрахункової дисципліни.

## **РОЗДІЛ 3. ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.**

### **3.1. Особливості механізму оподаткування підприємств оптової торгівлі.**

Порядок нарахування та сплати податків регулюється Митним кодексом України (далі – МКУ) [3] та Податковим Кодексом України далі (ПКУ) [4] та іншими нормативно-правовими документами України.

Відповідно до пункту 16.1 статті 16 ПКУ [4] в підприємств оптової торгівлі існують наступні зобов'язання:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, що визначений законодавством України;
- вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обрахування і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів в порядку, що встановлений податковим та митним законодавством, декларації, звітність та іншу документацію, що пов'язані з обрахуванням і сплатою податків та зборів та сплачувати податки та збори у визначених ПКУ [4] термінах;
- подавати на письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та ін. документації, що пов'язана із визначенням об'єктів оподаткування та виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення правопорушень;
- надавати державним органам контролю інформацію та відомості про суми коштів, що не сплачені до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг та інше.

Порядок нарахування та сплати податку на додану вартість (надалі - ПДВ) для підприємств оптової торгівлі також визначений ПКУ [4]. Підприємства галузі оптової торгівлі, які знаходяться на загальній системі оподаткування або на спрощеній системі обліку і звітності та відносяться до групи 3 платників єдиного податку або, добровільно зареєстровані як платники ПДВ відповідно ПКУ [4] являються платниками ПДВ.

Згідно статті 185 ПКУ [4] «операції з постачання товарів та послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, а також ввезення та вивезення товарів на митну територію України є об'єктами оподаткування ПДВ».

Датою, коли виникають податкові зобов'язання з постачання товарів являється дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або ж дата відвантаження товарів. За умови здійснення експортно-імпортних операцій - дата оформлення митної декларації, що є підтвердженням факту перетинання митного кордону України.

Відповідно до статті 187 ПКУ [4] за умови, якщо постачання товарів здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, комерційних, дорожніх, іменних або інших чеків, датою збільшення податкового зобов'язання є дата, що є підтвердженням факту постачання товарів замовнику, що оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка, залежно від того, яка подія відбулася раніше.

При розрахунку бази оподаткування операцій з постачання товарів необхідно враховувати договірну вартість з урахуванням різних податків та зборів. Однак, існують випадки, коли цей розрахунок може мати особливості. Наприклад, в разі постачання товарів, де вартість тари визначена як зворотна згідно з умовами договору, ця вартість не включається до бази оподаткування. Зокрема, акцизний податок на реалізацію підакцизних товарів та податок на додану вартість не враховуються при визначенні бази оподаткування. Також, акцизний податок на спирт етиловий, який використовується виробниками для виробництва лікарських засобів, не включається до бази оподаткування операцій з постачання цих товарів.

Якщо товари завозяться на територію України, то базою оподаткування виступає контрактна або договірна вартість, проте не менше митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до статей 57-58 МКУ [3], з урахуванням мита та акцизного податку, що повинні бути сплачені і включаються до ціни товарів.

Ставки податку встановлюються залежно від бази оподаткування і можуть бути такими:

а) 20 відсотків;

б) 0 відсотків для операцій вивезення товарів за межі митної території України у режимі експорту, реекспорту, безмитної торгівлі або у режимі вільної митної зони.

в) операції з постачання лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання є особливими з точки зору оподаткування на митній території України. Згідно з ПКУ, такі операції підлягають оподаткуванню за ставкою ПДВ в розмірі 7 відсотків.

Для визначення суми податку, яку необхідно сплатити до Державного бюджету України, або яка підлягає бюджетному відшкодуванню, необхідно розрахувати різницю між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту за певний звітний період.

Що стосується акцизного податку, то підприємства оптової торгівлі відповідно до статті 212 ПКУ [4], в якій зазначені платники акцизного податку, можуть належати до таких категорій:

- «особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України»;

- «особа або постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий»;

- «суб'єкт господарювання – що виробляє або імпортує вироби з тютюну, рідини, які використовуються в електронних сигаретах»;

- «суб'єкт господарювання, постійне представництво, які використовують товари, коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПКУ [4], як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом та інші».

Об'єктом оподаткування є підакцизні товари, які зазначені на рис. 3.1.

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво
тютюнові вироби та замітники тютюну
пальне
автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів
електрична енергія

Рис. 3.1. Види підакцизних товарів.

*Джерело:* створено автором на основі [4].

Ставки акцизного податку можуть бути адвалорними, специфічними, адвалорними та специфічними одночасно і відповідно до категорії підакцизного товару зазначені в Додатку Д, Додатку Е, Додатку Є.

30 грудня 2022 року Міністерство фінансів оприлюднило проєкт закону [22], що передбачає підвищення рівня ставок акцизного податку в рамках узгодження законодавства України з нормами законодавства Європейського Союзу для виконання Угоди про асоціацію між ЄС та Україною [42].

У разі прийняття даного закону він набере чинності з 1 липня 2023 року, проте деякі пункти наберуть чинності лише з 1 січня 2024 року.

Законопроєктом передбачено зростання акцизу для алкогольних напоїв, що міцніші за 1,25%, але не вищі за 22%. Під цю категорію підпадають ігристі та газовані вина та інші напої з доданням етилового спирту, для яких наразі акцизна ставка становить 8,42 гривні. Зростання складе 3,81 гривні і вона буде на рівні 12,23 гривні за 1 літр.

Акцизний податок на пальне буде зростати щорічно, починаючи з 1 січня 2024 року по 31 грудня 2027 року включно, що передбачено Директивою 2003/96/ЄС. Розміри основних ставок акцизного податку зростатимуть відповідно до підпункту 215.3.4 ПКУ [4].

Наразі ПДВ на пальне складає 100 євро за 1000 літрів, а з 1 липня 2023 року повернеться до рівня 20%, а акцизний податок – до 213 євро та 140 євро за 1000

літрів на бензин і дизельне пальне відповідно. Однак, це не стосується пального на потреби військових та за умови, якщо замовником такого пального є Міноборони, акциз становитиме 0 євро за 1000 літрів.

### **3.2. Відображення оподаткування підприємств оптової торгівлі в обліку та податковій звітності.**

Особливості податку на прибуток слід розглядати в розрізі бухгалтерського обліку.

Ця умова особливо стосується підприємств з обмеженим бюджетом, які є платниками податку на прибуток. Для таких підприємств річний дохід від усіх видів діяльності, за винятком непрямих податків, не може перевищувати 40 мільйонів гривень за останній податковий період. В таких випадках підприємствам дозволяється визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток лише на основі фінансових показників, що відображені в бухгалтерському обліку. Для підприємств-з високим рівнем доходу у розділі 3 ПКУ [4] вказані різниці, на які треба коригувати фінансовий результат, окрім п. 140.4.8 та 140.5.16, а саме у бік зменшення на суму бюджетних грантів, отриманих платником податку та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та відповідно бік збільшення на суму витрат, пов'язаних із виконанням умов договору про надання бюджетного гранту, понесених у поточному звітному періоді за рахунок таких грантів (але не більше суми таких грантів) та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Також на добровільних засадах зазначені коригування можуть здійснювати підприємства з малим рівнем доходу [94, с.57].

Але варто зазначити, що під час купівлі товарів податкові різниці не виникають досить часто, а окремі випадки, що стосуються придбання товарів при

здійсненні «контрольованих операцій» зазначені в п. 140.5 ПКУ [4]. Критерії визначення контрольованої операції розкрито в п. 39.2.1 ПКУ [4].

Підсумовуючи можна зазначити, що за умови купівлі товарів на території України фінансовий результат мають коригувати підприємства з високим рівнем доходу та малим рівнем доходу(за бажанням), якщо продавцем є неприбуткова організація. В такому випадку необхідно збільшити фінансовий результат на 30 % від ціни товарів, що були придбані. Коригування здійснювати не потрібно за умови, якщо загальна вартість таких товарів протягом року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, яка законодавчо встановлена на 1 січня звітного року.

Що стосується податку на додану вартість, то за умови придбання товарів у платника ПДВ підприємство-покупець згідно з п. 198.1 ПКУ [4] має право на податковий кредит за умови, якщо воно є платником ПДВ.

Податковий кредит визначають виходячи з договірної вартості товарів. Його визначення повинно відповідати певним умовам, які регулюються законодавством. Перша умова передбачає належне оформлення документів, яке засвідчує факт передоплати або оприбуткування товарів. Таким документом може бути, наприклад, податкова накладна, яка містить всю необхідну інформацію про операцію з купівлі-продажу товару (або інший документ, що передбачений п. 201.11 ПКУ [4]). Друга умова стосується реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН)

Право на податковий кредит виникає відповідно до правила першої події, що означає, що дата виникнення податкового кредиту збігається з датою виникнення першої події - це може бути дата оплати вартості товарів або дата їх оприбуткування.

Придбання товарів для негосподарської діяльності або операцій, що не оподатковуються ПДВ, може призвести до нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, які компенсують податковий кредит. Після визначення податкового

кредиту за придбані товари, необхідно також нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до вартості цих товарів (п.198.5 та п. 189.1 ПКУ [4]).

Відображення сум нарахованого ПДВ у кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку при придбанні товару підприємство оптової торгівлі з метою подальшої реалізації зазначено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

## Облік купівлі товарів підприємством оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Перша подія – отримання товарів				
1	Отримано товари від постачальника	281	631	20,000
2	Відображено суму ПДВ (до моменту отримання податкової накладної, що зареєстрована в ЄРПН)	644/1	631	4,000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримана податкова накладна, що зареєстрована в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4,000
4	Оплачено придбані товари	631	311	24,000
Перша подія — перерахування передоплати				
1	Перераховано передоплату постачальнику за товари	371	311	24,000
2	Відображено суму ПДВ (до моменту отримання податкової накладної, що зареєстрована в ЄРПН)	644/1	644	4,000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (надійшла податкова накладна, що зареєстрована в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4,000
4	Оприбутковано придбані товари	281	631	20,000
5	Списано попередньо відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4,000
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24,000

*Джерело:* створено автором на основі [24,28].

Операції із ввезення товарів на митну територію України також є об'єктом нарахування ПДВ. Під час імпорту товарів підприємство-покупець повинно враховувати податкові зобов'язання з ПДВ. У цьому випадку статус імпортера не впливає на розмір податкового зобов'язання з ПДВ. Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, якщо вони підпадають під перелік винятків, коли імпортуються пільгові товари, що зазначені в п. 197.1 ПКУ [4].

Податкові зобов'язання з ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України виникають в момент подання митної декларації для їх митного оформлення.

У випадку імпорту товарів на митну територію України, базою для обчислення податкових зобов'язань з ПДВ є договірна або контрактна вартість

товарів, що не може бути меншою за їх митну вартість, яка включає в себе мито та акцизний податок. Ці витрати включаються до загальної ціни товарів. При цьому конвертацію іноземної валюти в гривні проводять за курсом, що діє на початок дня подання митної декларації. Якщо декларація не подається, то перерахунок здійснюють на день визначення податкових зобов'язань.

Крім того, що імпорт товарів здійснюється з обов'язковим нарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ, підприємства-імпортери також мають право на податковий кредит з цього податку. Це право виникає на дату сплати «ввізного» ПДВ, яка зазвичай збігається з датою митного оформлення товарів. Для отримання права на податковий кредит необхідно мати підтвердження сплати податку у вигляді митної декларації, оформленої відповідно до вимог законодавства. Цей документ є основою для податкового обліку і підтверджує наявність права на податковий кредит з ПДВ на імпортовані товари.

Приклад відображення в обліку операції імпорту товарів підприємством оптової торгівлі відображено в додатку І.

При здійсненні операцій з поставки товарів вітчизняним покупцям на території України, підприємство стає платником ПДВ, оскільки ці операції є об'єктом оподаткування цим податком.

Українське законодавство передбачає дві можливі дати нарахування податкових зобов'язань з ПДВ під час реалізації товарів вітчизняним покупцям, але необхідно нараховувати зобов'язання на дату, яка настала раніше. Перша дата - це дата зарахування грошових коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплати товарів, що підлягають постачанню. Друга можлива дата нарахування ПДВ - це дата відвантаження товарів.

При обчисленні суми ПДВ для операцій з постачання товарів, підприємства повинні враховувати договірну вартість товару, яка включає загальнодержавні податки та збори, за винятком акцизного податку на підакцизні товари, що реалізуються підприємствами роздрібною торгівлі.

Проте, база оподаткування не може бути меншою за ціну, за яку було придбано товар, за винятком товарів, на які держава встановлює регульовану ціну. Ціною придбання товарів слід вважати первісну вартість товару, яку платник податку заплатив постачальнику.

Облік процесу реалізації товарів підприємством оптової торгівлі наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## Облік процесу реалізації товарів підприємством оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Перша подія – відвантаження товарів				
1	Відвантажено товари покупцеві	361	702	30,000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	5,000
3	Нараховано податкові зобов'язання в сумі перевищення ціни продажу над договірною вартістю	949	641/ПДВ	100
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	25,500
5	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від продажу 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
Перша подія — отримання передоплати				
1	Надійшла передоплата за товари	311	681	30,000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	5,000
3	Відвантажено товари покупцеві	361	702	30,000
4	Списано попередньо відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	643	5,000
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	30,000
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	17,500
7	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від продажу товарів	702	791	25,000
	- собівартість реалізованих товарів	791	902	17,500

*Джерело:* створено автором на основі [24,28].

Підприємства оптової торгівлі, залежно від статусу, повинні подавати наступну податкову звітність:

- декларацію з податку на додану вартість та з податку на прибуток;
- розрахунок сум доходу, що нарахований та сплачений на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма №1ДФ);
- декларацію акцизного податку;
- декларацію екологічного податку;

- податкова декларація з плати за землю;
- розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- звіт про суми податкових пільг.

Підприємства оптової торгівлі - платники податку на прибуток звітують щоквартально, але передбачено і низку винятків, коли звітним періодом є рік. До таких відносяться підприємства з малим рівнем доходу, в яких за попередній рік дохід не перевищив 40 млн грн, новостворені платники, нові платники з числа колишніх платників єдиного податку, якщо вони залишили систему у 2022 році та нові зареєстровані представництва нерезидентів. Детальна інформація щодо базових звітних періодів подачі декларації з податку на прибуток зазначено у додатку 3.

Підприємства оптової торгівлі, що подають декларацію з податку на прибуток щоквартально повинні подати її протягом 40 днів, що настають після останнього календарного дня звітного кварталу, натомість підприємства з малим рівнем доходу та інші категорії підприємств, що подають декларацію щорічно, повинні подати її протягом 60 днів, що настають за останнім календарним днем року.

Що стосується декларації акцизного податку та додатків до неї, то їх подають подають платники даного податку, що підпадають під це визначення згідно статті 212 ПКУ [4]. Базовим податковим періодом для сплати акцизного податку є календарний місяць та подавати її необхідно не пізніше 20-го числа наступного звітного періоду.

За загальним правилом, її слід подавати тільки у тих періодах, коли провадилась господарська діяльність за тими операціями, які здійснювались та за якими виникають податкові зобов'язання зі сплати акцизного податку. Однак існують виключення.

Акцизний податок є обов'язковим для сплати платниками, які мають чинні ліцензії на діяльність з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно з відповідним законодавством. Крім того, платники, які здійснюють

продаж пального та спирту етилового, також повинні подавати відповідний розділ декларації та додаток до неї за кожен звітний період. Навіть якщо платник не проводив жодної операції з підакцизною продукцією та не має податкових зобов'язань щодо сплати акцизного податку, він зобов'язаний подати відповідну декларацію та додаток до неї. Це необхідно для забезпечення точної та своєчасної звітності перед державним бюджетом та контролю за виконанням податкових зобов'язань.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які займаються реалізацією алкогольних напоїв та пива через оптово-роздрібну торговельну мережу або мережу громадського харчування, зобов'язані сплачувати збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Цей збір є обов'язковим для всіх суб'єктів підприємницької діяльності, незалежно від їх форми власності та підпорядкування. Він має бути сплачений протягом 20 календарних днів після закінчення звітного місяця, і повинен бути розрахований відповідно до встановлених законодавством норм. Для того, щоб сплатити збір, підприємство повинно подати розрахунок суми збору до органу доходів і зборів за місцем свого перебування на податковому обліку.

Розрахунок подається незалежно від того, чи проводило підприємство оптової торгівлі, яке отримало ліцензію на торгівлі алкогольними напоями, діяльність з продажу алкогольних напоїв з моменту отримання ліцензії чи ні [20].

### **3.3. Удосконалення оподаткування діяльності підприємств оптової торгівлі на основі зарубіжного досвіду.**

Система оподаткування є важливою складовою економіки країни. Оподаткування юридичних осіб та оподаткування фізичних осіб є двома підсистемами податкової системи. Облік та звітність платників в податковій системі відіграють важливу роль у забезпеченні функціонування підприємств. Ця складова облікової системи підприємства забезпечує необхідну інформацію для управління, допомагає у регулюванні діяльності, фінансовому плануванні та

моніторингу стану розрахунків з податків та зборів. За допомогою такої системи можна оптимізувати сплату податкових зобов'язань та забезпечити своєчасне виконання податкових обов'язків.

Податковий облік в Україні сформувався на законодавчому рівні як підсистема бухгалтерського обліку у 1997 році. Ці дві системи мали як спільне, так і відмінності, бо інформація про об'єкти обліку в фінансовому обліку відрізнялася від даних податкового обліку. Запровадження ПКУ [4] стало каталізатором наближення облікових підходів в оподаткуванні до методики бухгалтерського обліку, проте навіть зараз існують випадки розбіжностей в методиках і постійні та тимчасові податкові різниці. В наслідок цього платникам податків треба вести бухгалтерський фінансовий облік та податковий облік для цілей складання податкової звітності, створювати їх кадрове, технічне та інформаційне забезпечення і проводити удосконалення обидвох систем в площині вимог законодавства й особливостей господарювання.

Якість та точність інформації, що надходить до державної фіскальної служби, залежить від ефективності системи підготовки облікових даних на рівні підприємства оптової торгівлі. Ця система відіграє важливу роль у забезпеченні правильної оцінки фінансового стану підприємства та визначенні обсягу його податкових зобов'язань.

Якщо система підготовки облікових даних не є ефективною, то можуть виникнути проблеми з поданням правильної та своєчасної інформації до державної фіскальної служби, що може призвести до фінансових санкцій та штрафів, а також негативно позначитись на фінансовому стані самого підприємства.

Важливою частиною концепції подальшого реформування податкової системи України є удосконалення бухгалтерського обліку і звітності підприємств. Для цієї цього концепція розвитку податкової системи й бухгалтерського обліку має формуватися на засадах обов'язкового оподаткування та узгодження з системою бухгалтерського обліку, їх правової

взаємної гармонізації, зменшення кількості податків і зборів, прозорості податкової системи, безперервного та регулярного здійснення бухгалтерського обліку, а також співпадіння інтересів держави та безпосередньо платників податків тощо. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування податком на прибуток мають бути удосконалені в наступних питаннях:

- вирішення питань щодо витрат подвійного призначення та механізму оподаткування безнадійної та сумнівної заборгованостей. При здійсненні оподаткування до витрат операційної діяльності необхідно відносити безнадійну заборгованість у розмірі резерву сумнівних боргів, що був списаний раніше;

- імплементація інвестиційного податкового кредиту з метою стимулювання інвестиційних проєктів, заходів з енергозбереження тощо.

В Україні проблемою податкової системи є нерівномірний розподіл податкового тягаря, що зумовлюється порядком податкових пільг та інших преференцій. Це призводить до несправедливості в оподаткуванні та ускладнює можливості зниження податкових ставок для всіх суб'єктів господарювання, тож радикальний перегляд порядку податкових пільг є одним із головних завдань податкової реформи в країні [84, с. 67-68].

При цьому необхідно враховувати, що інші країни також не можуть створити абсолютно нейтральну податкову систему, яка б скасовувала всі види пільг. Ці пільги є важливим інструментом державного регулювання економіки, тому їх повне скасування може призвести до небажаних наслідків.

Світовий досвід оподаткування показує, що застосування комплексу стимулювання інвестицій шляхом податків виступає одним із пріоритетних напрямків в податковому регулюванні [59, с. 135-141]. При цьому найбільш обширною є можливість вибору інструментів, що застосовуються в прямому оподаткуванні.

Беручи до уваги іноземний досвід податкової підтримки інвесторів та оцінку сучасних тенденцій податкового регулювання, можна зазначити, що вони мають

надзвичайну важливість для створення сприятливих умов для інвестиційного клімату в Україні.

Пільги для інвесторів, які застосовуються при здійсненні оподаткування з податку на прибуток для підприємств оптової торгівлі, у європейських країнах схожі: це прискорена амортизація, інвестиційний податковий кредит, інвестиційна податкова знижка, податкові канікули та неоподатковувані резерви інвестиційного призначення. Головним результатом застосування цих форм пільг є збільшення чистого прибутку оптового підприємства після сплати податку. Особливості застосування цих інвестиційних пільг у європейських країнах розглянуті нижче.

Економічна мета прискореної амортизації полягає в тому, щоб максимально ефективно використовувати засоби виробництва, забезпечуючи швидке списання їх вартості на початку експлуатації. Це дозволяє зменшити базу оподаткування на початкових етапах експлуатації об'єкта амортизації, що може бути особливо важливим для підприємств у перші роки їх діяльності, коли їх фінансові можливості ще не належним чином сформовані.

Що стосується інвестиційної податкової знижки, то вона надає право підприємствам знижувати прибуток до оподаткування на відсоток зазначених витрат. Тобто підприємствам оптової торгівлі надається термінова податкова знижка, в разі якщо вони здійснили капітальні інвестиції за рахунок прямого зменшення прибутку, що оподатковується в повному чи частковому обсязі зазначених витрат підприємства.

Наступним пільговим інструментом є інвестиційний податковий кредит, що являє собою відстрочку сплати податку на прибуток, яка надається підприємству на визначений термін для збільшення його обігових коштів, які воно може направити на реалізацію інноваційних програм і, як наслідок, отримати компенсацію відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальний ріст прибутку, що був отриманий внаслідок реалізації інновацій.

Податкові канікули є ще однією важливою податковою пільгою, яка забезпечує підтримку ефективності інвестиційної діяльності підприємств. Підприємства можуть отримати відстрочку сплати податку на прибуток на визначений період, який зазвичай становить до п'яти років або до повного відшкодування витрат на капітальні інвестиції. Однак, суб'єкти господарювання мають дотримуватися певних умов для того, щоб отримати цю пільгу. Податкові канікули дозволяють зменшити податкове навантаження на підприємства на деякий час, що допомагає залучити додаткові кошти для інвестицій та розвитку підприємницької діяльності.

Створення неоподатковуваних фінансових резервів також є досить поширеним країнах Заходу інструментом податкового регулювання. Їх суть полягає в тому, що частина прибутку до оподаткування резервується з метою здійснення визначених витрат.

Пільги, що застосовуються з податку на прибуток в країнах ЄС показані в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Пільги з податку на прибуток, що застосовуються в країнах Європейського Союзу

	Неоподатковувані резерви	Прискорення амортизація	Диференційовані ставки оподаткування	Інвестиційна податкова знижка	Інвестиційний податковий кредит	Податкові канікули	Спрощений режим оподаткування
Австрія	+	+	-	-	-	-	-
Великобританія	+	+	+	+	-	+	+
Данія	+	+	+	+	-	-	+
Італія	+	+	+	+	-	-	-
Іспанія	+	+	+	+	+	-	+
Люксембург	+	+	+	-	+	-	-
Німеччина	+	+	-	-	-	+	-
Португалія	+	+	+	+	+	+	-
Франція	+	+	+	-	+	+	-
Швеція	+	+	+	-	-	-	-

*Джерело:* складено автором.

Підсумовуючи можна зазначити, що у європейській практиці стимулювання інвестиційної діяльності підприємств оптової торгівлі шляхом податкових

інструментів застосовуються різноманітні важелі регулювання податками, вибір яких зумовлений особливостями розвитку національної економіки та завданнями, що стоять перед кожною країною.

Особливу увагу в розрізі удосконалення механізму оподаткування слід приділити акцизному податку. Підакцизні товари є доволі серйозним та непростим елементом в системі оподаткування і створення електронної акцизної марки для алкогольних та тютюнових виробів, а також рідин, що використовуються в електронних сигаретах сприяло б протидії розповсюдженню незаконному виробництву та обігу даних підакцизних товарів та збільшенню надходжень від нього до бюджету країни. Також впровадження електронного акцизу зменшило б витрати за марки акцизного податку, адже у квітні 2023 року були внесені зміни до [21], з метою удосконалення адміністрування акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби шляхом підвищення та встановлення нових цін на акцизні марки, що не змінювались із 2014 року. Таким чином за одиницю марки акцизного податку було встановлено ціни: для алкогольних напоїв – близько 35 коп. (тобто вартість марки збільшилась на 16 коп. проти попереднього розміру плати), а для тютюнових виробів, тютюновмісних виробів для електричного нагрівання – близько 16 коп. (+7 копійок до попереднього розміру плати).

Варто зазначити, що робота над впровадженням електронного акцизу та запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах вже ведеться. Також 30.12.2022 року до Верховної Ради України був внесений законопроект №8287-1 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо запровадження електронної акцизної марки та системи Е-акциз контролю за обігом тютюнових виробів» [22], який передбачає:

- запровадження електронної акцизної марки (далі -ЕАМ), яка є унікальним графічним елементом, що нанесений на пачку або упаковку виробу з тютюну, яка дозволить ідентифікувати товари та слідкувати за їх переміщенням;

- скасування з 1 січня 2026 року паперових марок акцизного податку для тютюнових виробів;
- запровадження акцизних накладних для виробів з тютюну, що повинні містити відомості про ЕАМ та які реєструються в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- обов'язкове складання суб'єктами господарювання в електронній формі акцизних накладних у разі ввезення/вивезення виробів з тютюну на митну територію України та за її межі, у разі відвантаження виробів з тютюну, або у разі наявності знищених, зіпсованих виробів з тютюну;
- обов'язкове сканування ЕАМ суб'єктами господарювання, що здійснюють роздрібну реалізацію виробів з тютюну при роздрібній торгівлі;
- запровадження сплати акцизного податку з тютюнових виробів протягом п'яти робочих днів з дня, наступного за днем подання оператором в системі Е-акциз контролю за обігом тютюнових виробів звіту про використання ЕАМ;
- встановлення штрафних санкцій за відсутність ЕАМ, не подання звіту про використання ЕАМ, порушення порядку реєстрації акцизних накладних на переміщення виробів з тютюну;
- запровадження системи Е-акциз з 1 січня 2024 року з можливістю одночасного маркування ЕАМ та паперовими акцизними марками та відстеженням виробів з тютюну до моменту їх відвантаження суб'єктам господарювання, що здійснюють їх роздрібний продаж;
- запровадження системи Е-акциз з 1 січня 2026 року у повному обсязі.

Варто зазначити, що дане положення законопроекту № 8287-1 узгоджується з підходами, що закладені в Директиві Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 року про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів.

## **РОЗДІЛ 4. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.**

### **4.1. Організаційно-інформаційне забезпечення контролю оптових підприємств.**

Однією з найбільш важливих функцій, яка забезпечує ефективне господарське керівництво і управління, є контроль за господарською діяльністю підприємств і організацій. Контроль - це система перевірок, що має на меті забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також попередження можливих порушень у роботі підприємства.

Контроль є одним з найважливіших елементів ефективного управління, який забезпечує відповідність функціонування підприємства або організації прийнятим управлінським рішенням. Це система перевірок, яка дозволяє здійснювати ефективний моніторинг і регулювання роботи підприємства, зокрема, раціональне використання ресурсів та забезпечення виконання господарських планів.

Контроль включає в себе систему спостереження, виявлення відхилень та їх подальший аналіз з метою визначення причин, що призвели до цих відхилень. Це дає змогу прийняти вчасні заходи для їх усунення та запобігання їх виникненню у майбутньому. У багатьох країнах світу, таких як Європейський Союз, фінансовий контроль здійснюється спеціалізованими контрольно-ревізійними органами, зокрема Рахунковою палатою та урядовими службами контролю.

В Україні органи державної лади здійснюють наступні види контролю, що пов'язаний з торговельною діяльністю:

- державний контроль;
- контроль з боку органів місцевого самоврядування;
- незалежний або аудиторський контроль;
- внутрішній контроль з боку керівництва (рис. 4.1).

Основними завданнями державного контролю за торговельною діяльністю в Україні є:

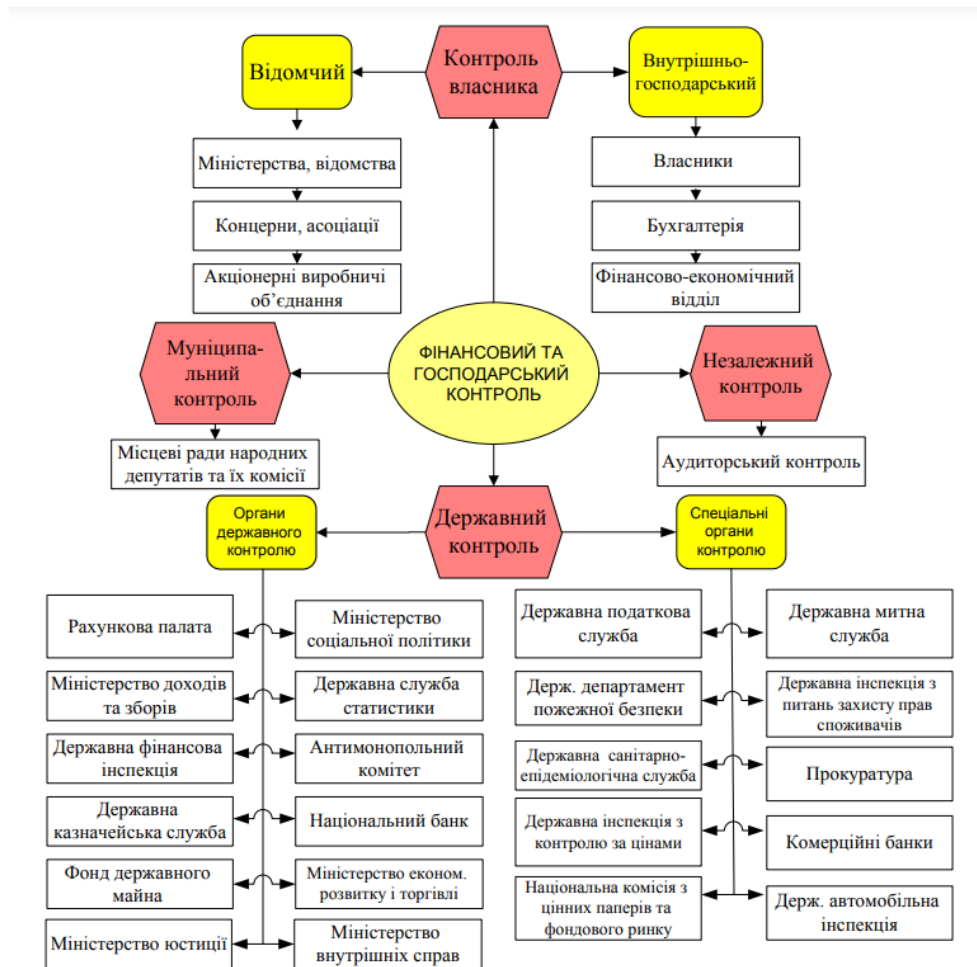


Рис. 4.1. Класифікація органів контролю в Україні.

Джерело: [91, с. 14]

- ◆ реалізація політики держави в розрізі розвитку роздрібної та оптової торгівлі шляхом використання ринкових механізмів, що здатні впливати на сферу торговельної діяльності;
- ◆ стимулювання розвитку споживчого ринку шляхом забезпечення наявності широкого вибору високоякісних товарів, які відповідають потребам населення та сприяють розширенню асортименту та поліпшенню якості;
- ◆ розробка і затвердження нормативних документів в торгівлі та контроль за їх дотриманням;

- ◆ проведення роботи що сприяє активному розвитку торгової інфраструктури;
- ◆ співпраця з державними та місцевими органами влади в сфері забезпечення державного регулювання торгівельних відносин.

Органами, що проводять контроль над підприємствами оптового торгівлі в Україні є: Державний комітет України з питань стандартизації, метрології та сертифікації, Державна інспекція з контролю за цінами, Державна інспекція з питань захисту прав споживачів, Державна митна служба, Державна санітарно-епідеміологічна служба, Торгово-промислова палата України, Аудиторська палата, яка організує незалежний фінансовий контроль тощо.

Під товарами, що підлягають державному експортному контролю, слід розуміти товари військового призначення та подвійного використання (зокрема товари, що містять відомості, які становлять державну таємницю), міжнародні передачі яких здійснюють на підставі дозволів або висновків Державної служби експортного контролю [85, с.32].

#### **4.2. Методика та організація контролю на підприємствах оптової торгівлі**

На певному етапі розвитку підприємства перед власниками постає проблема вибору форми контролю, а саме внутрішнього або зовнішнього, що зможе забезпечити оцінку поточних результатів діяльності підприємства та перспективи його подальшого розвитку. Зацікавленими особами у проведенні зовнішнього контролю є інвестори та кредитори, натомість власники підприємства зацікавлені у побудові постійної системи контролю, основою для якого може бути тільки внутрішній контроль.

Система внутрішнього контролю є комплексом заходів, спрямованих на виявлення та усунення фінансових, операційних та інших ризиків, які можуть негативно вплинути на фінансовий стан та репутацію підприємства, а також призвести до зниження ключових показників та загальної вартості підприємства.

Основна мета системи внутрішнього контролю полягає в забезпеченні законності та достовірності господарських операцій, а також у досягненні

стійкого фінансового потенціалу підприємства. Цільові завдання включають в себе вжиття превентивних заходів для забезпечення безперебійної діяльності підприємства, виявлення недоліків та контроль за їх усуненням. Система контролю складається зі складових елементів: входу (інформаційне забезпечення контролю), виходу (інформація про об'єкт управління, отримана в результаті контролю) та взаємопов'язаних компонентів: середовища контролю, системи обліку, центрів відповідальності, процедур контролю та оцінки ризику.

Торговельні підприємства стикаються з багатьма завданнями в плані організації внутрішнього контролю. Керівництво повинно забезпечувати користувачів надійною, оперативною та об'єктивною інформацією про процеси та об'єкти, а також здійснювати перевірку планових та фактичних показників, бюджетів, забезпечуючи своєчасне виявлення відхилень та усунення чинників, що перешкоджають діяльності підприємства. Для того, щоб запобігти надходженню недостовірної інформації до зовнішніх користувачів, необхідно встановлювати економічну ефективність формування та використання ресурсів підприємства. Для виконання таких завдань, необхідні послідовні етапи внутрішнього контролю, які показані в додатку К.

Згідно з додатком К ключовим є ухвалення управлінських рішень, що зможуть мінімізувати ризики діяльності підприємств під впливом чинників зміни зовнішнього середовища.

Для цього за даними, що містяться в бюджетах, необхідно визначити відхилення і зрозуміти, які рішення можуть компенсувати або нівелювати зазначені негативні характеристики. Керівники підрозділів підприємства мають нести відповідальність за бюджети, а служба внутрішнього контролю має проводити їх адміністрування.

Методика здійснення внутрішнього контролю має базуватись на наступних принципах, а саме:

➤ Структурний принцип - структура організації системи контролю має відповідати структурі управління підприємством.

- Незалежності – особи, відповідальні за здійснення контролю не мають бути причетними до організації торговельних процесів.
- Відповідальності – суб'єкти контролю несуть відповідальність за якість та повноту здійснення внутрішнього контролю та прийняття відповідних управлінських рішень.
- Економічний принцип – організацію та проведення внутрішнього контролю мають коштувати менше, ніж витрати, що можуть бути понесені внаслідок виявлених в результаті проведення контролю порушень.
- Принцип системності - побудова системи контролю має формуватись на засадах, що передбачають чітке визначення об'єктів та суб'єктів, які виконують контрольні дії, методологічне забезпечення тощо.
- Принцип спрямованості стратегії – має на меті використання інформації, що отримана в результаті контрольних дій для прийняття управлінських рішень.
- Конфіденційності – відноситься до ведення управлінського обліку та формування планових показників для цілей внутрішніх користувачів.
- Синергійності – єдність методики організації контролю та оптимальний рівень централізації організаційної структури мають забезпечувати безперервність функціонування загальної системи.

Зазначені вище принципи є методологічною основою для побудови цілісної концепції контролю, використання яких допоможе сформувати ефективну систему контролю на підприємстві оптової торгівлі.

Додаток Л ілюструє концепцію в розрізі поєднання трьох блоків: елементів системи внутрішнього контролю; здійснення внутрішнього контролю; прийняття управлінських рішень.

До середовища контролю відноситься стиль управління та відповідне прийняття рішень, делегування повноважень і рівень відповідальності, відношення керівництва компанії до персоналу, співставність служби внутрішнього контролю з розмірами підприємства та відображення її перевірок в обліку та звітності, затвердження єдиної облікової політики.

Оптове підприємство є великим і складним організмом, який потребує постійного контролю та управління з боку різних суб'єктів. Серед них можна виділити власників, топ-менеджмент, працівників центрів фінансової відповідальності, службу внутрішнього контролю та її працівників. Рівень управління визначає і мету проведення внутрішнього контролю, а саме: здійснення оцінки якості функціонування системи управління у цілому та виконання окремих його функцій по центрах управління.

Відповідно завданнями підрозділу внутрішнього контролю підприємства оптової торгівлі виступають:

- контроль над виконанням бюджетів згідно даних, що містяться бухгалтерського обліку;
- виправлення операційних фінансових бюджетів та формування гнучких бюджетів;
- оцінка ризику;
- здійснення комплексного аналізу стану підприємства шляхом економічного аналізу;
- надання пропозицій топ-менеджменту щодо варіантів управлінських рішень на основі представлених аналітичних звітів;
- формування короткострокової стратегії;
- формування фінансових та операційних бюджетів.

Проблемою організації контролю на підприємствах оптової торгівлі є визначення його об'єктів. В цілому, об'єктами внутрішнього контролю є ресурси підприємства, а саме активи і джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання, інвестиційна, операційна та фінансова діяльність підприємства та результати його діяльності (прибуток чи збиток).

Процедурами контролю виступають контроль за відхиленнями від показників, що затверджені в бюджетах за виділеними для торговельного підприємства центрами відповідальності, що допомагає здійснити аналіз та оцінку ефективності функціонування окремо кожного з них.

Другий блок відображає методичне, методологічне та організаційне забезпечення здійснення внутрішнього контролю.

До методологічного забезпечення відноситься мета, завдання, принципи та функції контролю, які були детально описані раніше.

Аналітичні та контрольні процедури є основою методичного забезпечення. Аналітичні процедури дозволяють особам, що здійснюють контроль провести аналіз та оцінити фінансові показники за рахунок побудови взаємозв'язків між ними.

Система бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного контролю в оптових підприємствах. Хоча на концептуальному рівні ці дві сфери діяльності розмежовані, на практиці вони часто взаємопов'язані. Тому оцінювання ефективності внутрішнього контролю повинне проводитись разом з оцінюванням системи бухгалтерського обліку.

При формуванні політики та процедур контролю, необхідно враховувати розподіл обов'язків між працівниками, визначення якості інформаційного процесу, здійснення фізичного контролю та проведення нагляду, інвентаризації чи документальної перевірки. Важливо, щоб усі ці процедури були чітко визначені і задокументовані.

Для ефективного внутрішнього контролю необхідно мати належну звітність та інформацію, що характеризує діяльність підприємства. Однак використання цієї інформації має свої недоліки. Зокрема, вона не може виправити ситуації, що вже відбулися, і не впливає на ризики, які можуть виникнути в майбутньому. Також деталізація звітної інформації за періодами може бути формальною та потребувати додаткового обґрунтування.

Однак можна знайти альтернативні підходи до формування інформації для внутрішнього контролю. Один з таких підходів - «просунуте бюджетування», яке є ефективним інструментом планування та контролю за процесами в підприємстві. Цей підхід включає в себе систему бюджетів, яка відображає цілі та стратегії підприємства, що дозволяє контролювати, аналізувати та оцінювати

процес їх реалізації. Крім того, ведення управлінського обліку за центрами відповідальності також допомагає забезпечити ефективний внутрішній контроль.

Для коректного порівняння планові та фактичні показники мають бути співставними, тож до моменту прийняття рішення щодо розподілу відповідальності між підрозділами, потрібно визначити та здійснити корегування бюджетних даних для розрахунку фактичного обсягу реалізації, що можна здійснити за допомогою «просунутого бюджетування». Зміна бюджетів відносно зміни інфляційного рівня, валютних курсів покликана мінімізувати наслідки їх зміни на операційне та стратегічне планування та діяльність оптового підприємства. Особливістю та беззаперечною перевагою гнучкого бюджетування є можливість вибору оптимальних показників та формування песимістичного, реалістичного та оптимістичного варіантів розвитку подій, і як наслідок, реагування підприємства на ці зміни.

Аналітичне забезпечення внутрішнього контролю є необхідною складовою ефективного управління підконтрольним об'єктом. Це забезпечується за допомогою використання інструментарію фінансового, операційного та стратегічного аналізу, що дозволяє модифікувати аналітичну інформацію та забезпечити об'єктивну оцінку стану підприємства.

Організаційне забезпечення внутрішнього контролю передбачає наявність документів, які регулюють діяльність контролерів та координують їхню роботу.

Однією з головних складових організаційного забезпечення є посадові інструкції, які чітко визначають права, обов'язки, розподіл повноважень та відповідальність працівників. Також до організаційного забезпечення входять організаційні регламенти та професійна компетенція працівників. Ці документи розробляються керівниками та затверджуються з метою регулювання діяльності підрозділу внутрішнього контролю.

Крім того, важливим елементом організаційного забезпечення делегування функцій контролю за роботою інших є розробка плану документації і

документообігу, що визначає порядок створення, збереження та передачі документів.

Третій блок висвітлює прийняття рішень керівництвом підприємства з метою утримання конкурентних переваг, адже керівництво оптового підприємства повинно правильно та відповідним чином реагувати на основі інформації, що міститься у звітах внутрішнього контролю.

Підсумовуючи, внутрішній контроль має займати важливе місце в системі функціонування кожного підприємства для попередження виникнення помилок та їх мінімізації та усунення.

В сучасних умовах ефективний внутрішній контроль на підприємстві оптової торгівлі стає все більш необхідним. Для цього необхідно розробити детальний план дій, який буде включати програму та внутрішній нормативний документ, що враховує специфіку діяльності підприємства. Використання такого Положення, яке має єдиний підхід до організації внутрішнього контролю, дозволить забезпечити оптимізацію фінансових результатів та зменшити ризики втрат.

Правильно організований внутрішній контроль дозволяє не тільки зменшити ризики та витрати, але і підвищити якість діяльності підприємства. Для цього необхідно створити чітку ієрархію прав та обов'язків, розподілити повноваження та відповідальність між працівниками, а також забезпечити взаємодію між різними структурними підрозділами.

Необхідність взаємозв'язку між обліком, аналізом та контролем є важливою складовою ефективної управлінської діяльності торговельних підприємств. Однак, використання цих інструментів відокремлено один від одного не є достатньо ефективним. Таким чином, необхідна система управління, яка об'єднує ці елементи та використовує їх у комбінації, щоб допомогти вирішувати проблеми та досягати мети підприємства.

До того ж, для досягнення ефективного рівня управління торговельним підприємством, важливо мати належну фінансову структуру з центрами

відповідальності, які є важливими для прийняття рішень та планування фінансової діяльності підприємства.

Центрами відповідальності виступають організаційні елементи системи управління, кожен з яких має свого керівника, що наділений повноваженнями з боку вищого керівництва та відповідальний за досягнення фінансових результатів свого підрозділу. Ефективність їх діяльності можна оцінити через досягнення ними результатів, що поставлені керівництвом підприємства.

#### **4.3. Удосконалення системи контролю на підприємствах оптової торгівлі шляхом автоматизації.**

В наш час без застосування автоматизованих систем і інформаційних технологій неможливо уявити жодну сферу людської діяльності, сьогодні актуальна автоматизація не тільки рутинної роботи, але й інтелектуальної діяльності людей.

Якщо розглядати діяльність підприємств оптової торгівлі, то процеси внутрішнього контролю на них в наш час не достатньо автоматизовані. Це пояснюється складністю і трудомісткістю контрольних процедур, а також тим, що на багатьох підприємствах система внутрішнього контролю слабо організована або зовсім відсутня.

Аналіз діючої практики бухгалтерського обліку і фінансового контролю показує, що в обробці облікової інформації приймають участь комп'ютерні системи, натомість при здійсненні контрольних функцій при поточному спостереженні, вивченні і перевірці інформації використовується не так багато технічних засобів.

Питанню застосування автоматизованих систем і інформаційних технологій при здійсненні внутрішнього контролю в літературі приділяється не достатньо уваги.

В ряді публікацій звертається увага на необхідність застосування автоматизації у внутрішньому контролі при проведенні ревізій та перевірок,

визначаються вимоги до комп'ютерної техніки [61, 63, 81, 85]. Проте такі питання, як склад функціональних задач, розробка технологічного процесу обробки інформації та алгоритмів здійснення визначених процедур контролю, ризиків, розрахунків, суттєвості, об'ємів вибірки, алгоритмів перевірки різних аспектів діяльності підприємства оптової торгівлі, програмного забезпечення, системи в цілому та багато інших моментів в них не висвітлюються.

Використання автоматизованих систем та інформаційних технологій для підвищення ефективності здійснення контролю за прийняттям управлінських рішень на підприємствах оптової торгівлі обумовлене такими чинниками [95]:

- значними об'ємами інформації, що підлягає обробці, на основі одержаних результатів якої, дати рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності підприємства, запобігання в майбутньому зловживань, помилок та неузгодженості із діючим законодавством;

- необхідністю швидкого проведення перевірок та забезпечення їх високої якості.

- трудомісткістю процедур контролю, які вимагають використання великої кількості розрахунків та проведення детального аналізу, адже на великій кількості підприємств контроль зводиться до порівняння планових і фактичних показників, тож його автоматизація підвищить ефективність прийняття рішення і надасть можливість проведення розрахунків різного ступеню складності, здійснення аналітичних процедур.

- різноманіттям та специфікою об'єктів контролю (грошові кошти, запаси, капітал тощо), адже кожен об'єкт має різне джерело виникнення, структуру, зміст, характерні особливості, що знаходить відображення в процедурах обліку та контролю;

- циклічністю технологічного процесу внутрішнього контролю. Діяльність будь – якого підприємства в основному має циклічний характер. Процес контролю може бути стандартизований та мати автоматизовану уніфіковану методику проведення процедур;

– необхідністю виявлення помилок. З використанням автоматизованих засобів обробки даних значно зменшується вплив людського фактору на будь-який процес. Навмисні помилки стають неприпустимими, оскільки система не може зробити помилку з власної ініціативи, що сприяє зниженню їх допустимості і полегшує процес виявлення помилок.

Наразі питання автоматизації внутрішнього контролю є актуальними, хоча вони не мають такої довготривалої історії розвитку, як бухгалтерський облік. Великі підприємства, які мають організовану систему контролю, зазвичай розробляють програми для його автоматизації як частину комплексної системи, або ж використовують зарубіжну продукцію, такі як корпоративні системи, що включають модуль контролю, або взагалі не займаються питанням його автоматизації.

Останнім часом все більше підприємств визнають значення використання програмного забезпечення для внутрішнього контролю. На сьогоднішній день існує безліч бухгалтерських програм і програм, що використовуються для проведення економічного аналізу. Для того, щоб задовольнити потреби внутрішнього контролю, деякі розробники вирішили модернізувати бухгалтерські програми та додати до них аналітичні модулі. Наприклад, програма «1С: Підприємство» дозволяє отримувати аналітичну інформацію за будь-яким синтетичним та аналітичним рахунком, що дозволяє відстежувати всі операції, що були проведені на підприємстві. Однак, якщо така помилка виникла на етапі введення інформації, або в будь-якому іншому етапі роботи, то аналіз буде здійснений з помилкою. Щоб знайти таку помилку, фахівцю необхідно досить добре знати бухгалтерський облік та всі операції, що були здійснені на підприємстві. Отже, при використанні програмного забезпечення для внутрішнього контролю фахівцю необхідно бути пильним та добре орієнтуватись в бухгалтерського обліку, щоб уникнути помилок.

Усвідомивши необхідність автоматизації системи внутрішнього контролю на підприємствах оптової торгівлі необхідно розробити автоматизовану

інформаційну систему внутрішнього контролю, що має бути синхронізована з системою бухгалтерського обліку.

Автоматизована система внутрішнього контролю повинна відповідати наступним вимогам:

а) з позиції користувача необхідні швидкість системи та її надійність, гнучкість і модифікованість, зручний інтерфейс, сумісний з автоматизованою системою бухгалтерського обліку і автоматизованою системою планування підприємства, зрозумілість алгоритмів обробки інформації; забезпечення безпеки за допомогою різних методів контролю; розмежування доступу до інформаційних ресурсів.

б) з позиції функціонального наповнення це: можливість конфігурувати і систему відповідно до вимог та змін українського законодавства, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, внутрішніх документів підприємства, можливість редагувати вихідні документи, можливість інтеграції з різними прикладними системами, розробленими в різних середовищах, такими як текстові редактори, електронні таблиці, правові бази даних і довідники;

в) з позиції інформаційної технології це: швидкість роботи з великими масивами інформації, можливість створювати єдину базу для зберігання інформації; можливість проведення складних розрахунків, засоби розмежування для колективного доступу тощо.

Можливість автоматизації внутрішнього контролю має здійснюватися у наступних напрямках:

а) створення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю.

Використання цифрових технологій полегшить зберігання та роботу з інформацією щодо статистики помилок та порушень, що були здійснені в попередні періоди, результати попередніх перевірок, внутрішнього та зовнішнього аудиту, нормативно-правову базу зі змінами тощо;

б) здійснення типових контрольних процедур.

Типові контрольні процедури в основному зводяться до порівняння фактичних даних з плановими показниками. Даний процес здійснюється вже після того, як операція, що підпала під перевірку, відбулася, тобто контроль виконується постфактум. Цей підхід не є ефективним, адже вже немає можливості вплинути на ті події, які призведуть до отримання небажаного результату. Контроль повинен мати всеосяжний характер, йому повинні підлягати всі операції і процеси, які мають місце в ході господарської діяльності оптового підприємства. Внутрішні стандарти підприємств повинні чітко регламентувати алгоритми здійснення типових порівнянь даних;

в) встановлення чіткого розподілу і закріплення завдань контролю за певними робочими місцями.

Автоматизовані системи контролю дозволяють розмежовувати функції працівників за рахунок надання прав доступу до інформації у відповідності із посадовими інструкціями. Для кожної ділянки розробляється таблиця завдань внутрішнього контролю та детально визначаються завдання для контролю первинного показника. Побудову такої таблиці повинні регламентувати внутрішні стандарти контролю підприємства, а зміни до неї мають вноситися за розпорядженням і підписом керівною особою, в обов'язки якої входить контроль за діяльністю підрозділів підприємства, або іншою особою, що також повинно бути зазначено у внутрішніх стандартах.

Для реалізації обґрунтованих можливостей використання автоматизованих інформаційних систем як інструменту внутрішнього контролю необхідно розробити відповідні технологічні інструкції та внутрішні стандарти, в яких чітко формалізувати процедури контролю та алгоритми їх здійснення; базу моделей та алгоритмів процедур внутрішнього контролю та аудиту; інформаційне забезпечення внутрішнього контролю з урахуванням статистики помилок та порушень, нетипових операцій, даних про виконання планів та нормативів тощо.

## ВИСНОВКИ

Дослідження особливостей обліку, оподаткування та контролю на підприємствах оптової торгівлі дало змогу зробити наступні висновки та надати такі пропозиції:

1. Відповідно до Господарського кодексу України оптова торгівельна діяльність – це 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. Кількість підприємств оптової торгівлі починаючи з 2013 року значно зменшилась та більше 30 відсотків від їх загальної кількості були збитковими, що спричинено значним обсягом операційних витрат і низькою результативністю оптової торговельної діяльності. Іншим фактором збільшення кількості збиткових підприємств стала війна в Україні. Багато малих оптових підприємств на початку 2022 року тільки оговтувались після наслідків для бізнесу пандемії COVID-19, але через початок повномасштабного вторгнення з боку російської федерації були змушені переміститися з територій, на яких ведуться активні бойові дії, що спричинило значний ріст операційних витрат, витрат на перенесення та відновлення бізнесу.

2. Підприємства оптової торгівлі є суб'єктами сектору економіки, що зазнає постійних змін, як результат реакції на постійне підвищення на товарному ринку та ріст вимог споживачів до якості обслуговування, що беззаперечно зумовлює різноманіття підприємств оптової торгівлі. Оптові підприємства відрізняються один від одного як за масштабами діяльності, так і обсягом виконуваних функцій та рівнем обслуговування, правом власності на товар, товарною спеціалізацією. Їх класифікують за низкою ознак, таких як функціональний рівень, товарна спеціалізація тощо, але стрімкий розвиток технологій та зміни господарських процесів зумовлюють подальшу необхідність у розвитку підходів до класифікації.

3. Під час дослідження правових засад формування методичних підходів до облікового відображення товарів встановлено, що їх краще розділяти на три групи. Перша група нормативних документів характеризується документами, що встановлюють загальні вимоги бухгалтерського обліку на підприємстві та подання фінансової звітності. Друга група нормативних документів регулює облік товарів в контексті обліку запасів та інших активів на підприємстві, а третя група встановлює вимоги до проведення торговельної діяльності. Проте на сьогодні на законодавчому рівні немає визначеності та конкретики в основоположних питаннях оптової торгівлі та питань, що до неї дотичні, а саме визначення якісних характеристик оптового підприємства, питання посередництва, особливостей обліку оптових підприємств, що водночас піднімає питання розробки принципово нового документа, який би аргументовано висвітлював дані питання.

4. Порядок обліку операцій у сфері оптової торгівлі в більшості аналогічний обліку в роздрібній торгівлі, проте в нього є певні особливості. На відміну від роздрібною торгівлі, оптові підприємства обліковують товари за первісною вартістю на субрахунку 281 «Товари на складах», первісну вартість придбаних товарів визначають відповідно до НП(С)БО 9. Реалізація товарів на підприємствах оптової торгівлі здійснюється безпосередньо зі складу (складський товарооборот) або з доставкою від постачальника прямо до покупця – підприємству роздрібною торгівлі (транзитний товарооборот). Також існують особливості щодо транспортно-заготівельних витрат, в оптовій торгівлі середній відсоток ТЗВ визначають у відношення не до продажної, а до первісної вартості товарів.

5. На підприємствах оптової торгівлі поширені два способи зберігання та обліку товарів: партійний і сортовий. При партійному способі кожен партію товару зберігають окремо та присвоюють товарний ярлик, картку складського обліку. Сортівний спосіб зберігання товарів характерний зберіганням їх за видами

і сортами, а складський облік ведеться у картках, які ведуть для кожного виду або сорту товару.

На підприємствах оптової торгівлі торгова націнка не відображається на субрахунку 285, а визначається окремо партії або групи товару, виражена у відсотковому значенні до первісної вартості товару або ж мати чітко визначений розмір і оформлюється шляхом підписання наказу керівником підприємства оптової торгівлі.

6. Для цілей ефективної організації бухгалтерського обліку та аналізу своєчасності здійснення розрахунків із постачальниками та підрядниками доречно вести реєстрів договорів з контрагентами до сплати за місяць та акт звірки розрахунків з постачальниками та підрядниками. В умовах цифровізації особливу увагу слід приділити автоматизації бухгалтерських процесів, адже застосування автоматизованої обробки облікових даних спроможне забезпечити оперативне формування та обробку як вхідної, так і вихідної інформації, зменшує кількість технічних помилок та обсягу ручної праці, підвищує ефективність роботи працівників бухгалтерії та вдосконалив процес ведення обліку, що, як наслідок, приведе до автоматизованого формування показників фінансової звітності.

7. Відповідно до Податкового та Митного кодексів України підприємства оптової торгівлі, залежно від статусу, є платниками ПДВ, податку на прибуток (єдиного податку), мита та митних зборів, акцизного податку, екологічного податку, місцевих зборів, плати за землю; збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства тощо. Підприємства оптової торгівлі можуть бути платниками акцизного податку, який має певні особливості та ставки якого можуть бути адвалорними, специфічними, адвалорними та специфічними одночасно і відповідно до категорії підакцизного товару мати різний вимір.

8. Підприємства оптової торгівлі можуть ввозити товари на митну територію України, реалізовувати продукцію та експортувати її. Кожна з цих операцій є об'єктом нарахування ПДВ та має відповідно відображатися в обліку.

Підприємства оптової торгівлі, залежно від статусу, повинні подавати декларацію з ПДВ, декларацію з податку на прибуток; податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма №1ДФ), декларацію акцизного податку, екологічного податку, податкова декларацію з плати за землю, розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, звіт про суми податкових пільг.

9. У світовій практиці податкового стимулювання інвестиційної діяльності підприємств оптової торгівлі використовуються різноманітні інструменти податкового регулювання, до яких відносяться інвестиційні пільги, що застосовуються при справлянні податку на прибуток для підприємств оптової торгівлі, а саме прискорена амортизація, інвестиційний податковий кредит, інвестиційна податкова знижка, податкові канікули та неоподатковувані резерви інвестиційного призначення, зменшені або нульові ставки податку на прибуток. Особливу увагу слід приділити акцизному податку. Створення електронної акцизної марки для алкогольних та тютюнових виробів, а також рідин, що використовуються в електронних сигаретах сприяло б протидії розповсюдженню незаконному виробництву та обігу даних підакцизних товарів та збільшенню надходжень від нього до бюджету країни.

10. Контроль - це система перевірок, що має на меті забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також попередження можливих порушень у роботі підприємства.

Органами зовнішнього контролю за підприємствами оптового контролю в Україні виступають Держстандарт України, Державна інспекція з контролю за цінами, Державна інспекція з питань захисту прав споживачів, Державна служба експортного контролю, Державна митна служба, Торгово - промислова палата України, Аудиторська палата, яка організує незалежний фінансовий контроль тощо.

11. Система внутрішнього контролю є комплексом заходів, спрямованих на виявлення та усунення фінансових, операційних та інших ризиків, які можуть негативно вплинути на фінансовий стан та репутацію підприємства, а також призвести до зниження ключових показників та загальної вартості підприємства.

Внутрішній контроль має займати важливе місце в системі функціонування кожного підприємства для попередження виникнення помилок, їх мінімізації та усунення. Правильно організований внутрішній контроль дозволяє не тільки зменшити ризики та витрати, але і підвищити якість діяльності підприємства. Для цього необхідно створити чітку ієрархію прав та обов'язків, розподілити повноваження та відповідальність між працівниками, а також забезпечити взаємодію між різними структурними підрозділами.

12. Якщо розглядати діяльність підприємств оптової торгівлі, то процеси внутрішнього контролю на них в наш час не достатньо автоматизовані. Це пояснюється складністю і трудомісткістю контрольних процедур, а також тим, що на багатьох підприємствах система внутрішнього контролю слабо організована або зовсім відсутня. Можливість автоматизації внутрішнього контролю має здійснюватися у напрямках створення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, здійснення типових контрольних процедур, встановлення чіткого розподілу і закріплення завдань контролю за певними робочими місцями.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України від 28.06.1996 (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом № 742-VII від 21.02.2014 № 11). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 02.02.2023).
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 04.03.2023).
3. Митний кодекс України. (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552 зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 02.02.2023).
4. Податковий Кодекс України зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>. (дата звернення: 02.02.2023).
5. Цивільний кодекс України від 19.06.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 02.02.2023)
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV : відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. - № 40. – ст.365 (із змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII 2164 від 05.10.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 27.01.2023).
7. Деякі аспекти бухгалтерського обліку в оптовій торгівлі. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0077697-02#Text> (дата звернення: 27.01.2023).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 24.02.2023).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 22.04.2023).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 22.04.2023).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 18.04.2023).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 10.04.2023).
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 10.04.2023).
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 05.04.2023).
15. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 22.03.2023).
16. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 10.04.2023).
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 09.04.2023).
18. Про затвердження методичних рекомендацій щодо деяких аспектів бухгалтерського обліку в оптовій торгівлі від 12.11.2002 р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0077697-02#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

19. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів» від 15 червня 2006 р. №833. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.02.2023).

20. Роз'яснення Міністерства доходів і зборів України щодо подання розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0023810-14#Text> (дата звернення: 13.02.2023).

21. Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/901-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.02.2023).

22. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо запровадження електронної акцизної марки та системи Е-акциз контролю за обігом тютюнових виробів. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41101> (дата звернення: 19.02.2023).

23. Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять [Електронний ресурс]: ДСТУ 4303:2004 – URL: <http://www.dt-kt.com/natsionalniy-standart-ukrayini-dstu-4303-2004-rozdribna-ta-optova-torgivlya> (дата звернення: 28.03.2023).

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 28.03.2023).

25. Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» №356 від 29.12.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 31.03.2023).
26. Методичні рекомендації з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, що затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.02 № 145. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ME02094> (дата звернення: 03.04.2023).
27. Наказ Державної служби статистики «Про затвердження форм державного статистичного спостереження щодо продажу і запасів товарів (продукції) в оптовій торгівлі» № 114 від 31.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0114832-22#n13> (дата звернення: 04.04.2023).
28. План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 з подальшими змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 07.04.2023).
29. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» від 19 грудня 1995 року № 481/95 – ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 06.04.2023).
30. Закон України «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» від 25 червня 2009 р. N 1561-VI станом на липень 2016 р. – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1561-17> (дата звернення: 10.04.2023).
31. Міжнародна стандартна галузева класифікація всіх видів економічної діяльності. URL: <https://documents-dds->

[ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NLT/002/01/IMG/NLT00201.pdf?OpenElement](http://ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NLT/002/01/IMG/NLT00201.pdf?OpenElement) (дата звернення: 30.03.2023).

32. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення» затверджений постановою Кабінету міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 31.03.2023).

33. Закон України Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 02.02.2023).

34. Закон України «Про підприємництво» від 26 лютого 1991 р. №785-XXI зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text> (дата звернення: 02.02.2023).

35. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023) (дата звернення: 01.02.2023)

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (дата звернення 27.01.2023)

37. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_006) (дата звернення: 29.01.2023).

38. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019) (дата звернення 23.01.2023)

39. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності» URL:[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення 23.01.2023)

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 25.01.2023).
41. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовується в електронних сигаретах, та пального» від 19.12.1995 року № 481/95-ВР зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 25.02.2023).
42. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 23, ст.158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text> (дата звернення: 21.03.2023).
43. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356 «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку». URL: [https://minfin.com.ua/taxes//news/nnakminfin\\_356/nnakminfin\\_356.html](https://minfin.com.ua/taxes//news/nnakminfin_356/nnakminfin_356.html) (дата звернення: 10.02.2023).
44. Указ Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 64/2022 від 24 лютого 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>
45. Апопій В.В. Комерційна діяльність : підручник / за ред. В.В. Апопія. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 558 с.
46. Апопій В.В. Комерційна діяльність на ринку товарів та послуг / за ред. В.В. Апопія, Я.А. Гончарука. – Львів : Вид-во ЛКА, 2011. – 450 с.
47. Апопій В.В., Копич І.М., Біла О.Г. Система регулювання внутрішньої торгівлі України : монографія за ред. В.В. Апопія, І.М. Копича. – Київ : Академвидав, 2012. – 424 с.
48. Армстронг М. П. Практика управління людськими ресурсами. 8-е видання.; (пер. з англ. за ред. С.К. Мордовіна). Київ, 2006. 832 с.

49. Бабенко А.В., Фесенко В.В., Цьома К.Ю. Прикладні аспекти обліку та внутрішнього контролю розрахунків із постачальниками і підрядниками. Східна Європа: Економіка, бізнес та управління. 2016. № 4. С. 419–424.
50. Балабан М. П. Балабан П. Ю. Оптова торгівля України: етапи та тенденції розвитку в економіці ринкового типу. Економіка й управління національним господарством. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2016. № 4 (76), с. 28-34.
51. Балабанова Л. В., Митрохіна Ю. П. (2010) Управління збутовою політикою. навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган- Барановського, Ін-т економіки і упр., Каф. маркетинг. менедж. – Донецьк, 252 с.
52. Балджи М. Д., Допіра І. А., Однолько В. О. Економіка та організація торгівлі :навчальний посібник. – «Кондор», Київ, 2017. С. 47 – 54.
53. Башина О.Е. Статистика комерційної діяльності : навч. посібник / [О.Е. Башина та ін.] ; ред. І.К. Белявський, О.Е. Башина. – М. : Фінстатінформ, 2012. – 288 с.
54. Беспята М.М. Особливості трансформації оптової торгівлі на спожив-чому ринку донецького регіону / М.М. Беспята // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – Вип. 2. Т. 1. – С. 47–
55. Богославець Г.М. / Г.М. Богославець, О.М. Трубей // Проблеми та перспективи розвитку підприємств оптової торгівлі України. – Науковий вісник Херсонського державного університету : Серія економічні науки. – Вип. 5. Част. 2. – 2014. – С. 28–32.
56. Бойчик І.М. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Атіка, 2010. 480 с.
57. Гевчук А.В. Методика дослідження бухгалтерської звітності в процесі перевірки розрахунків з контрагентами. Інтернаука. Серія «Економічні науки». 2019. № 6. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-6-5073>.
58. Головка В. І., Дерун І. А. Економічний аналіз: практикум. Київ, 2014. 100с.

59. Грей, С. Дж. Фінансовий облік. Глобальний підхід. Лондон: Wolters Kluwer, 2016. 594 с.
60. Данилишин Б. М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні : [монографія] / Б. М. Данилишин, О. М. Кондрашов. - Донецьк : Південь-Схід, 2010. - 296 с.
61. Дядюн О.О. Нормативно-правове регулювання обліку оптових підприємств: проблеми та перспективи. Фінанси, облік і аудит. 2018. Вип. 1. С. 161–175.
62. Завгородній, В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту [Текст] / В.П. Завгородній. – К. : А.С.К., 2010. – 768 с. – ISBN 966-539-077-5.
63. Івашкевич В.Б. Практичний аудит: навч. посіб. Київ: Магістр, 2012. 286 с.
64. Калюга, Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2012. –360 с. – ISBN 966-521-143-9.
65. Каминський П.Д., Солонько А.І. Аспекти обліку розрахунків із постачальниками та підрядниками. Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики : матер. І міжнар. наук.-практ. конф. Кривий Ріг : Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського, 2016. С. 29–32.
66. Киян А.В., Ярмолюк О.Ф. Облік і контроль розрахунків із постачальниками та підрядниками. Економічні науки. 2015. № 9(24). С. 77–80.
67. Колумбет О.П., Малиневська Д.П. Особливості обліку руху товарів на підприємствах оптової торгівлі. «Молодий вчений» • № 1 (53) • січень, 2018 р. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/210.pdf>
68. Кошельок Г.В. Сучасний стан і перспективи розвитку оптової торгівлі в Україні. Національна економіка: Інтелект XXI №1, 2018, с. 80-85.
69. Крайвська І.А. Облік у зарубіжних країнах: конспект лекцій. Харків: ХНАМГ, 2012. 243 с.

70. Кріє А. Внутрішня торгівля : пер. с франц. Б.П. Нарумова / А. Кріє, Ж. Жалле. – М. : Універс, 2003. – 153 с.
71. Кролевецький К. І. «Проблеми правового забезпечення розвитку оптової торгівлі в умовах становлення інноваційної економіки в Україні» // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 2 (96) – С. 74–77.
72. Куцик В.І. Особливості формування активів торговельного підприємства в сучасних умовах. Вісник НЛТУ. 2010. Вип. 18. С. 169 – 172.
73. Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Шевчук В. О., Хариневич-Яворська Д. О. (2015) Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно аналітичне забезпечення системи управління: монографія. – Чернівці : Технодрук, 370 с.
74. Л.Г. Медвідь. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі. Ефективна економіка № 11, 2014.
75. Лігоненко Л.О. Споживчий ринок України: методологія дослідження та регулювання : монографія / за ред. Л.О. Лігоненко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 379 с
76. Мазаракі А.А., Бланк І.О., Лігоненко Л.О. Внутрішня торгівля України: економічні умови ефективною розвитку : монографія за заг. наук. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 195 с.
77. Мазаракі А.А. Торгівля. Гроші. Менталітет : монографія /А.А. Мазаракі, Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : Книга, 2010. – 632 с
78. Мисака Г.В., Дерун І.А. Вплив даних фінансової звітності на формування ринкової вартості компанії. Економіка України. 2018. №5. С. 35– 48.
79. Носулич А.М. Організаційно-економічний механізм оптової торговельної діяльності : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / А.М. Носулич. – К., 2010. – 217 с.
80. Осипов В.І. Економіка підприємства: підручник для вищих навчальних закладів. Одеса: ОДЕУ, 2009. 724 с.

81. Павлова В.А. Конкурентоспроможність підприємства: оцінка та стратегія забезпечення : монографія / В.А. Павлова. – Д. : Вид-во ДУЕП, 2006. – 276 с.
82. Павлюк, В.В. Контроль і ревізія [Текст] : навчальний посібник / В.В. Павлюк, В.М. Сердюк, Ш.М. Акаєв. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 196 с. – ISBN 966-380-051-8.
83. Панченко І. М. Організаційно – методичне забезпечення обліку і аудиту торговельних операцій на підприємствах оптової торгівлі.
84. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. – 232 с.
85. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду - К. : НДФІ, 2016. - 320
86. Терещенко. В.О. Комп'ютеризація основних етапів організації та проведення контрольно-ревізійної роботи – запорука підвищення її ефективності // Фінансовий контроль. – 2013. – № 1. – С. 53-56.
87. Трішкіна Н. Оптова торгівля України: стан і напрями розвитку / Н. Трішкіна // Підприємництво, госп-во і право. – 2002. – № 6. – С. 111–113.
88. Трубей О.М. Залучення посередників до закупівельно-збутової діяльності на ринку споживчих товарів / О.М. Трубей // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 1 (91) – С. 143–151.
89. Трубей О.М. Інноваційний розвиток підприємств оптової торгівлі : зб. наук. праць / О.М. Трубей // Теоретичні та практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – Маріуполь: ДВНЗ «ПДТУ», 2014. – Вип. 1 (10), Т. 2. – С. 205–210.
90. Трубей О.М. Регіональні особливості розвитку оптової торгівлі України : зб. наук. праць / О.М. Трубей // Економічний простір. – № 78. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2013. – С. 170–179.

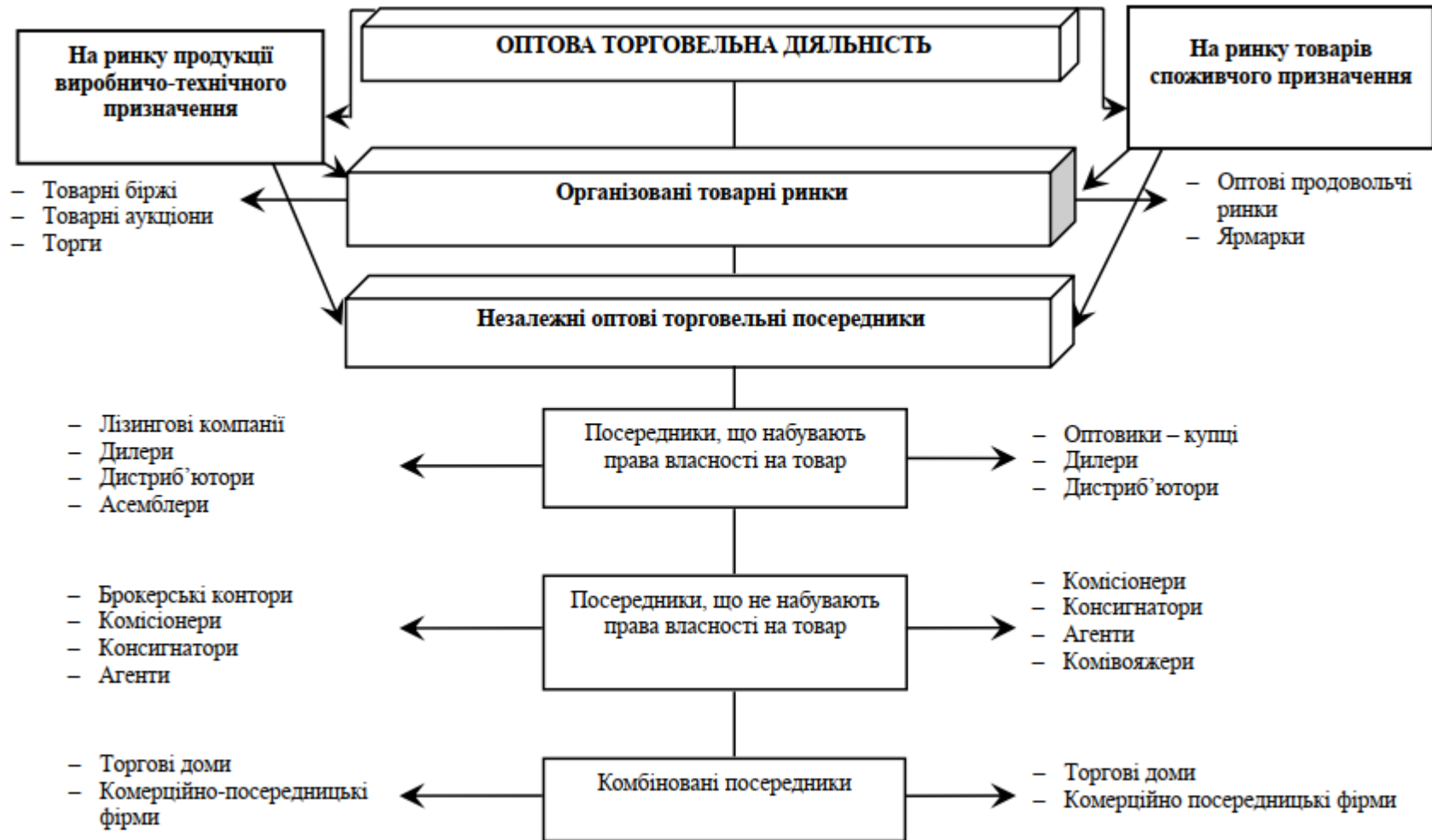
91. Трубей О.М. Торговельне посередництво на ринку споживчих товарів України : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / О.М. Трубей. – К., 2012. – 241 с.
92. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. —7-ме вид., перероб. і доп. — К. : Знання-Прес, 2012. — 263 с.
93. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Вид. 4-те, переробл. і допов. Київ: Знання, 2015. 572 с.
94. Шерр І.Ф. Вчення про торгівлю: пер. с німецького / І.Ф. Шерр. –Кн. 1,2. – М. : Перспектива, 2011.
95. Шот А.П. Облік і оподаткування за видами економічної діяльності. Опорний конспект лекцій. –Львів. - 2018. – 117 с.
96. Юрченко Ю.Ю. Сутнісна конкретизація місця оптової торгівлі в системі товароруку / Ю.Ю. Юрченко // Вісник Донец. нац. ун-у економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського. – 2009. – № 3 – С. 195–202. – (Серія «Економічні науки»).
97. Яровенко, Г.М. Аспекти автоматизації фінансового контролю підприємств [Текст] / Г.М. Яровенко // Вісник Української академії банківської справи. – 2014. – № 2 (17). – С. 89-96.
98. Ясишена В.В. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти. Ефективна економіка. 2017. Вип. 3. С. 1–4.
99. Держава служба статистики. URL: [https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/spr.htm](https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/spr.htm)
100. Akerman A.. A theory on the role of wholesalers in international trade based on economies of scope. The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economie Vol. 51, No. 1 (February / Février 2018), pp. 156-185 (30 pages).
101. Hendriksen E.S., M.F. van Breda. Accounting Theory. Burr Ridge: Irwin, 1992. 808 p.
102. Lev B. Intangibles: management, measurement, and reporting. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2005. 216 p.

103. Michael E. Porter. On Competition / The Harvard business review book series, 2008. – 544 p.
104. Silveira S., Schnorrenberger D., Gasparetto V., Lunkes R. Intangible asset valuation approaches: a literature view. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis. 2017. Vol. 16, № 47. P. 9 – 24.
105. Sveiby K. E. Collective Leadership with Power Symmetry: Lessons from Aboriginal Prehistory. Leadership. 2014. Vol. 7, № 4. P. 385 – 414.

## ДОДАТКИ

Додаток А

## Суб'єкти потової торгівельної діяльності



## Комплекти фінансової звітності за національними стандартами 2021

КОМПЛЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ 2021					
Повний (НП(С)БО 1 та НП(С)БО 29)			Спрощений (НП(С)БО 25)		
Повна назва фінансового звіту	Шифр форми	Фінансова звітність малого підприємства		Фінансова звітність мікропідприємства	
		Повна назва фінансового звіту	Шифр форми	Повна назва фінансового звіту	Шифр форми
<a href="#">Річний Баланс 2021</a> (Звіт про фінансовий стан)	Форма № 1	Баланс	Форма № 1-м	Баланс	Форма № 1-мс
<a href="#">Звіт про фінансові результати</a> (Звіт про сукупний дохід)	Форма № 2	Звіт про фінансові результати	Форма № 2-м	Звіт про фінансові результати	Форма № 2-мс
<a href="#">Звіт про рух грошових коштів</a>	Форма № 3	Не складають		Не складають	
Звіт про власний капітал (бланк)	Форма № 4				
Примітки до фінансової звітності	Форма № 5				
Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”	Форма № 6				
Хто подає					
Середні підприємства* – обов’язково, єдиноподатники групи, малі та мікропідприємства – за власним бажанням**		Малі підприємства та представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності		Мікропідприємства, єдиноподатники 3 групи (3% та 5%), непідприємницькі товариства	
<p>* великі підприємства зобов’язані складати свою фінансову звітність за МСФЗ, яка на сьогодні подається в електронній формі на основі таксономії;</p> <p>** ті підприємства, які повинні використовувати НП(С)БО 25 і складати спрощену фінансову звітність, можуть обрати собі повний комплект фінансової звітності та користуватися НП(С)БО 1. Також вони можуть обрати собі й МСФЗ, якщо є потреба (МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, <a href="#">МСФЗ для малих і середніх підприємств</a>). Однак при обранні повного комплекту вони втрачають спрощення в обліку, які надає їм НП(С)БО 25, наприклад можливість не нараховувати забезпечення відпусток</p>					

## Класифікація підприємств для цілей фінансової звітності

ТИПИ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ				
Критерій	Тип підприємств (ч. 2 ст. 2 Закону про бухоблік)			
	Мікропідприємство	Мале підприємство	Середнє підприємство	Велике підприємство
	<i>має дотримуватися хоча б 2 з 3-х критеріїв:</i>			
<b>Балансова вартість активів</b> (сума балансу)	≤ 350 тис. євро*	≤ 4 млн євро	≤ 20 млн євро	понад 20 млн євро
<b>Чистий дохід</b> (= виручка – ПДВ – акциз – знижки)	≤ 700 тис. євро	≤ 8 млн євро	≤ 40 млн євро	понад 40 млн євро
<b>Середня кількість працюючих</b>	≤ 10 осіб	≤ 50 осіб	≤ 250 осіб	понад 250 осіб
* курс євро береться середньорічний (НБУ)				

## Рекомендована інформація для розкриття у звіті про управління

<b>Звіт про управління 2021</b>	
<b>Рекомендована фінансова інформація</b>	<b>Рекомендована нефінансова інформація</b>
Використані підприємством фінансові інструменти	Інформація про організаційну структуру та опис діяльності підприємства у сфері досліджень та розробок
Інформація про придбання акцій	Інформація екологічного характеру (дії підприємства щодо охорони довкілля та запобіганню шкідливих викидів, раціональне використання води, управління відходами тощо)
Оцінка цінового ризику	Інформація соціального характеру (соцпакет для працівників, підтримані підприємством соціальні заходи, витрати на благодійність, загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах, заохочення (мотивацію) працівників, охорону праці та безпеку, навчання та освіту персоналу, рівні можливості працевлаштування, повагу прав людини, заходи з боротьби з корупцією та хабарництвом)
Оцінка кредитного ризику	Місія та довгострокові цілі підприємства
Оцінка ризику ліквідності	Існуючі стратегії підприємства
Оцінка ризиків грошових потоків	Корпоративне управління (органи управління, дивідендна політика, збори акціонерів)
Оцінка інших ризиків	Наприклад, певних інвестиційних проєктів, які має підприємство

## Додаток Д

## Ставки акцизного податку для спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Ставки податку
2203 00	Пиво із солоду (солодове)	гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту	59,82
2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 22 10 00, 2204 29 10 00), 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00	Звичайні (неігристі) вина, сушло виноградне, зброджені напої, фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови, що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження	гривень за 1 літр	0,01
2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 22 10 00, 2204 29 10 00, 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 39 00	Вина ігристі та вина газовані, зброджені напої, вина (напої) ароматизовані ігристі (газовані), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови, що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження, які розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких напоїв типу "гриб", що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, та/або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні не менше 1 бар за температури 20 °С	гривень за 1 літр	12,23
2204, 2205, 2206 (вина та інші зброджені напої без додання етилового спирту, в іншому місці не зазначені; вина та інші зброджені напої з доданням етилового спирту)	Вина та інші зброджені напої (у тому числі суміші із зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту		гривень за 1 літр 8,42
2204, 2205, 2206 (алкогольні напої з доданням або без додання етилового спирту, в іншому місці не зазначені)	Алкогольні напої, фактична міцність яких вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту, інші суміші із зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв		гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту 133,31
2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00	Сидр і перрі (без додання спирту)		гривень за 1 літр 1,11
2207	Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 відсотків об'ємних одиниць або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації		гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту 133,31
2208	Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту менш як 80 відсотків об'ємних одиниць, спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт		гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту 133,31

## Додаток Е

## Ставки акцизного податку для тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну

Код товару (продукції) згідно з <a href="#">УКТ ЗЕД</a>	Опис товару (продукції) згідно з <a href="#">УКТ ЗЕД</a>	Одиниця виміру	Ставка податку
2401	Тютюнова сировина Тютюнові відходи	гривень за 1 кілограм (нетто)*	2836,08
2402 10 00 00	Сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, з вмістом тютюну	гривень за 1 кілограм (нетто)*	2836,08
2402 10 00 90	Сигарилли, включаючи сигарилли з відрізними кінцями, з вмістом тютюну	гривень за 1000 штук	2257,4
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1000 штук	2257,4
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	гривень за 1000 штук	2257,4
2403 (крім 2403 99 90 10 - тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням)	Тютюн та замінники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн "гомогенізований" або "відновлений"; тютюнові екстракти та есенції	гривень за 1 кілограм (нетто)*	2836,08
2403 99 90 10	Тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням	гривень за 1000 штук	3019,85

215.3.3<sup>1</sup>. рідини, що використовуються в електронних сигаретах:

Код товару (продукції) згідно з <a href="#">УКТ ЗЕД</a>	Опис товару (продукції) згідно з <a href="#">УКТ ЗЕД</a>	Одиниця виміру	Ставка податку
3824 99 96 20	Рідини, що використовуються в електронних сигаретах	гривень за 1 літр	3000";

## Додаток Ж

## Ставки акцизного податку для пального

Код товару (продукції) згідно з <u>УКТ ЗЕД</u>	Опис товару (продукції) згідно з <u>УКТ ЗЕД</u>	Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)		2710 12 31 00	Бензини моторні:		
		одиниця виміру (об'єм у літрах, приведених до t 15° C)	ставка				
2707 50 00 10 2707 50 00 90	суміші ароматичних вуглеводнів, з яких 65 об. % або більше (включаючи втрати) переганяються при температурі до 250 °C за методом ISO 3405 (еквівалентним методом ASTM D 86)	євро за 1000 літрів	213,50		бензини авіаційні	-"	27*
	Легкі дистиляти:			2710 12 41 11 2710 12 41 12 2710 12 41 13 2710 12 41 31 2710 12 41 32 2710 12 41 33 2710 12 41 91 2710 12 41 92 2710 12 41 93 2710 12 45 01 2710 12 45 02 2710 12 45 09 2710 12 49 01 2710 12 49 02 2710 12 49 09	бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше:		
2710 12 11 10 2710 12 11 20	для специфічних процесів переробки	-"	213,50		із вмістом не менш як 5 мас. % біостанолу або не менш як 5 мас. % етил-трет-бутилового ефіру або їх суміші	євро за 1000 літрів	213,50
2710 12 11 90 2710 12 15 10 2710 12 15 20 2710 12 15 90	для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарних підкатегоріях 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90	-"	213,50	2710 12 41 14 2710 12 41 15 2710 12 41 19 2710 12 41 34 2710 12 41 35 2710 12 41 39	інші бензини	-"	213,50
	Бензини спеціальні:			2710 20 90 00	інші нафтопродукти	-"	213,50
2710 12 21 10 2710 12 21 90	уайт-спірит	-"	213,50	2710 12 51 10 2710 12 51 20 2710 12 51 90 2710 12 59 10 2710 12 59 20 2710 12 59 90	із вмістом свинцю більш як 0,013 г/л	євро за 1000 літрів	213,50
2710 12 25 00	інші спеціальні бензини	-"	213,50		Гас:		
2710 12 70 00	Паливо для реактивних двигунів	-"	27*	2710 19 21 00	паливо для реактивних двигунів	-"	21*
2710 12 90 00	Інші легкі дистиляти	-"	213,50	2710 19 25 00	інший гас	-"	183
	Середні дистиляти:			2710 19 29 00	Інші середні дистиляти	-"	183
2710 19 11 10 2710 19 11 20 2710 19 11 90	для специфічних процесів переробки	-"	213,50				
2710 19 15 10 2710 19 15 20 2710 19 15 90	для хімічних перетворень у процесах, не зазначених у товарній категорії 2710 19 11	-"	213,50				

## Додаток 3

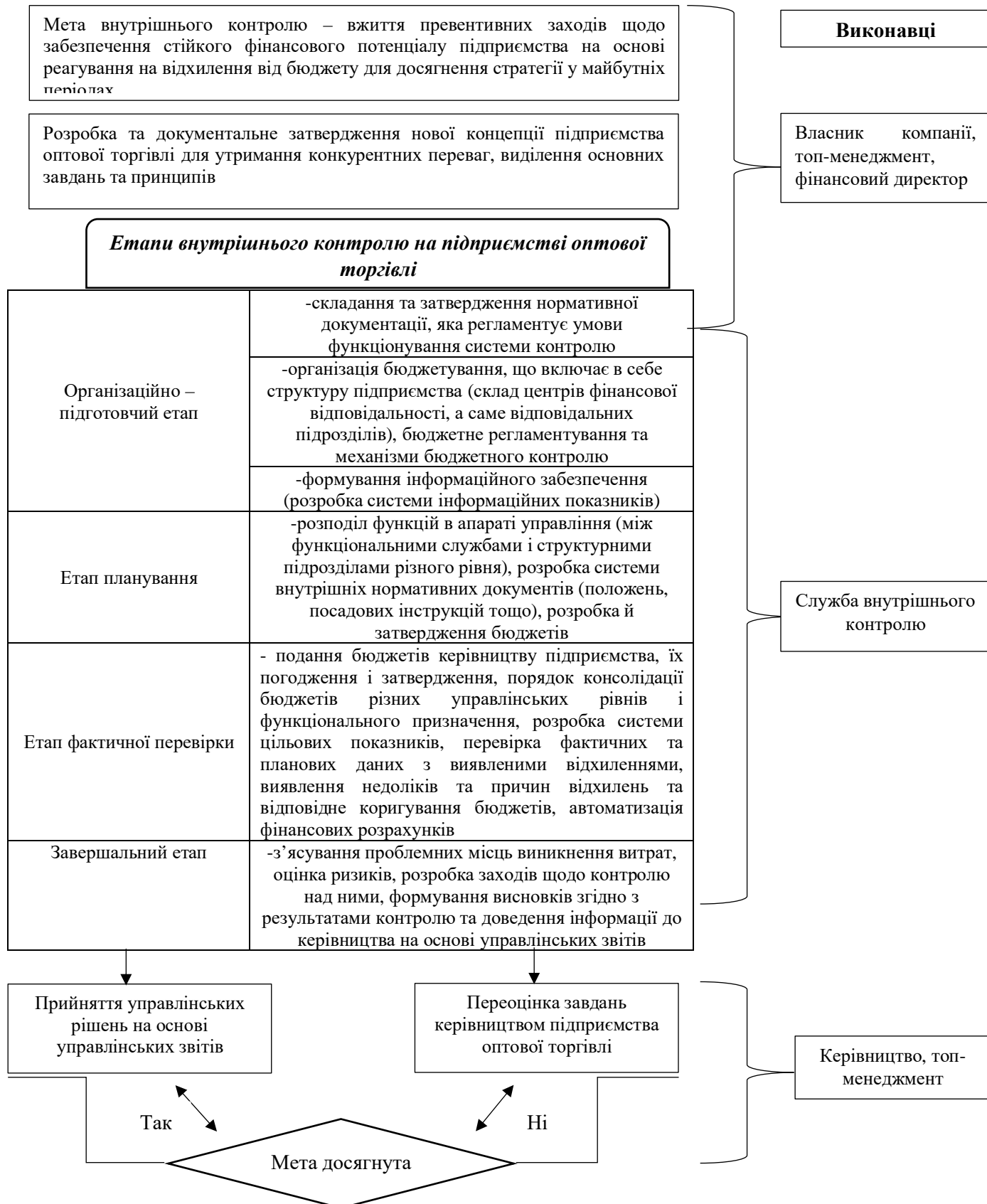
## Базові звітні періоди подачі декларації з податку на прибуток

БАЗОВІ ЗВІТНІ ПЕРІОДИ ПОДАЧІ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК	
КВАРТАЛ	КАЛЕНДАРНИЙ РІК
«великодоходники» та «добровольці»	«малодоходники»
<b>Як накопичуються дані у декларації</b>	
Наростаючим підсумком (п. 137.4 ПКУ): 1 квартал (3 місяці), півріччя (6 місяців), 3 квартали (9 місяців), рік (12 місяців). Наприклад, декларація за 9 місяців, включає дані, як за III квартал, так і за I та II квартали	Одразу дані за весь рік (п. 137.4 ПКУ)
<b>Критерії по доходу платника ПП</b>	
(всі доходи без ПДВ, включаючи виручку від реалізації, інший операційний дохід, фінансові доходи та інші):	
> 40 млн грн	≤ 40 млн грн*
<b>Коригування фінрезультату на податкові різниці (Додаток РІ)</b>	
<b>Так, здійснюють.</b> Платник податку також може добровільно обрати квартальний звітний період та враховувати податкові різниці	<b>Ні, не здійснюють.</b> Виняток – коригування на збитки минулих періодів, порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя (ст. 123 <sup>1</sup> ПКУ)
<b>Інші платники ПП</b>	
(незалежно від обсягів доходу та обліку податкових різниць)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• суб'єкти господарювання, які здійснюють випуск і проведення лотерей (п. 137.8 ПКУ);</li> <li>• нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійні представництва (п. 133.2 ПКУ)** за умови, що отримали за результатами 2022 року дохід &gt; 40 млн грн</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• новостворені підприємства***;</li> <li>• підприємства, що перейшли протягом звітного року на ПП зі сплати єдиного податку***;</li> <li>• нерезиденти, які зареєструвалися протягом 2023 р.***</li> </ul>

## Облік імпорту товарів з частковою передплатою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн
		Дт	Кт	
Перерахування авансу нерезиденту за товар у розмірі 50% (курс НБУ на 16.11.2021 р. — 28,14 грн./\$)				
1	Перерахована передплата нерезиденту за товар (\$2500 * 28,14 грн./\$)	3712	312	2500 \$ 70,350 грн
Ввезення та надходження імпортного товару (курс НБУ на 22.11.2021 р. — 28,17 грн./\$)				
2	Перераховано суму ввізного мита (\$5000 * 28,17 грн./\$ * 10 % : 100 %)	377	311	14,085 грн
* В даному випадку контрактна вартість співпадає з митною вартістю товару.				
3	Перераховано суму ввізного ПДВ ((\$5000 * 28,17 грн./\$ + 14085,00 грн.) * 20 % : 100 %)	377	311	30,987 грн
4	Оплачено послуги митного брокера	3711	311	1,800 грн
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (у випадку зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	300 грн
6	Оприбутковано отримані від нерезидента товари (\$2500 x 28,14 грн./\$ + \$2500 x 28,17 грн./\$)	281	632	140,775 грн
7	Включено суму ввізного мита до первісної вартості товарів	281	377	14,085 грн
8	Включено вартість послуг митного брокера до первісної вартості товарів	281	685	1,500 грн
9	Списано суму попередньо відображеного податкового кредиту з ПДВ	644	685	300 грн
10	На підставі митної декларації відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641/ПДВ	377	30,987 грн
11	Проведено залік заборгованостей (в сумі раніше перерахованого авансу)	632	3712	2500 \$ 70,350 грн
12	Залік заборгованостей з брокером	685	3711	1,800 грн
Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.11.2021 р. — 28,21 грн./\$)				
13	Відображено курсову різницю за заборгованістю перед нерезидентом на дату балансу (\$2500 * (28,21 грн./\$ - 28,17 грн./\$))	945	632	100 грн
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	100 грн
Перераховано залишок оплати нерезиденту (курс НБУ на 07.12.2021 р. — 28,15 грн./\$)				
15	Погашено залишок заборгованості за товар, (\$2500 * 28,15 грн./\$)	632	312	2500 \$ 70,375 грн
16	Відображено курсову різницю (\$2500 * (28,15 грн./\$ - 28,21 грн./\$))	632	714	150
17	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	150

Етапи здійснення внутрішнього контролю на підприємстві оптової торгівлі

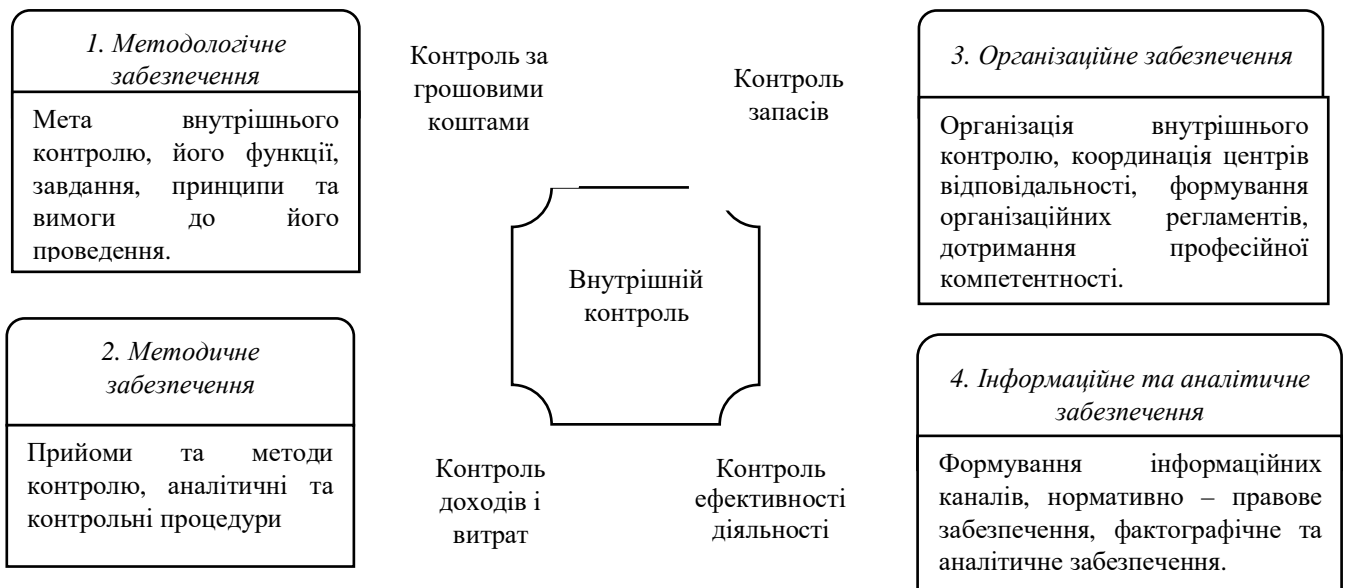


## Концепція здійснення внутрішнього контролю

### Блок I. Елементи системного внутрішнього контролю



### Блок II. Здійснення процесу внутрішнього контролю



### Блок III. Прийняття управлінських рішень стосовно конкурентних переваг.

