

**Міністерство освіти і науки України**

**Луцький національний технічний університет**

(повне найменування закладу вищої освіти)

**Факультет бізнесу та права**

(повне найменування факультету)

**Кафедра обліку і аудиту**

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»  
ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА  
ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти  
групи ОПмз-21  
**Голій Валентин Олександрович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Керівник:  
к.е.н., доцент  
**Чудовець Віталій Васильович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:  
**Жураковська Ірина Володимирівна**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Луцьк – 2024 року

# ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2024 року

## З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Голію Валентину Олександровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і оподаткування руху товарів на торгівельних підприємствах

Керівник роботи: Чудовець Віталій Васильович, к.е.н., доцент

затверджені наказом закладу вищої освіти від «30» грудня 2023 року № 470/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 06 грудня 2024 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку та оподаткування за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2021-2023 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

*ВСТУП*

*РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*1.1. Товари та торгівельна діяльність як об'єкти обліку і оподаткування*

*1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування операцій з товарами*

*1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах*

*РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ В ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств торгівлі в Україні*

*2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності руху товарів*

*2.3. Оподаткування товарів в торгівельних підприємствах*

*РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ В ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*ВИСНОВКИ*

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Трактування економічної суті понять «торгівельна діяльність» та «торгівля»
2. Нормативно-правові акти з обліку та оподаткування руху товарів
3. Складові процесу документування операцій з товарними запасами
4. Актуальні проблеми обліку та оподаткування руху товарів
5. Динаміка кількості суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність в торгівлі протягом 2010-2023 років
6. Документальне оформлення руху товарів
7. Типові кореспонденції з придбання та вибуття товарів
8. Відомість перевірки документального оформлення реалізації товару
9. Книга складського обліку товарів та їх руху
10. Види субрахунків для обліку доходів від наданих бонусів

#### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Чудовець В.В., доцент		
Розділ 2	Чудовець В.В., доцент		
Розділ 3	Чудовець В.В., доцент		
Нормоконтроль	Писаренко Т.М., доцент		
Консультант з ЕОМ	Талах Т.А., доцент		

#### 7. Дата видачі завдання 24 жовтня 2023 року

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 24.10.2023 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 19.12.2023 р.	
3	Розділ 1	до 05.03.2024 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2024 р.	
5	Розділ 3	до 01.11.2024 р.	
6	Висновки	до 12.11.2024 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 15.11.2024 р.	
8	Формування додатків	до 19.11.2024 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 22.11.2024 р.	
10	Нормоконтроль	до 26.11.2024 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 04.12.2024 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 06.12.2024 р.	

Здобувач вищої освіти

\_\_\_\_\_

(підпис)

(Голій В.О.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

\_\_\_\_\_

(підпис)

(Чудовець В.В.)

(прізвище, ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Голій В.О. Облік і оподаткування руху товарів на торгівельних підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2024. 79 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі досліджено основні поняття, пов'язані з рухом товарів в торгівельних підприємствах, проведено оцінку нормативного забезпечення та наукових проблем з обліку і оподаткування товарів.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності підприємств торгівлі та розкрито практичні аспекти обліку і оподаткування операцій з товарами.

У третьому розділі наведено пропозиції з удосконалення обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах, що направлені на оптимізацію облікового процесу та оподаткування.

Основний зміст роботи викладено на 67 сторінках. Робота містить 16 таблиць, 8 рисунків, перелік джерел посилання із 51 найменування та 2 додатки.

Результати роботи можуть бути використані в практичній діяльності торгівельних підприємств.

Ключові слова: облік, оподаткування, товари, торгівля, торгівельна діяльність, торгівельне підприємство.

## ANNOTATION

Holiy V. Accounting and taxation of the movement of goods at trading enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2024. 79 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, and appendices.

In the first chapter, the main concepts related to the movement of goods in trading enterprises were studied, the assessment of regulatory support and scientific problems of accounting and taxation of goods was carried out.

In the second chapter, a statistical assessment of the activity of trade enterprises was carried out and the practical aspects of accounting and taxation of transactions with goods were revealed.

In the third section, there are proposals for improving the accounting and taxation of the movement of goods in trading enterprises, aimed at optimizing the accounting process and taxation.

The main content of the work is laid out on 67 pages. The work contains 16 tables, 8 figures, a list of reference sources with 51 titles and 2 appendices.

The results of the work can be used in the practical activities of commercial enterprises.

Key words: accounting, taxation, goods, trade, trading activity, trading enterprise.

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	13
1.1. Товари та торгівельна діяльність як об'єкти обліку і оподаткування	13
1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування операцій з товарами	19
1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах	29
Висновки до розділу 1	38
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	40
2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств торгівлі в Україні	40
2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності руху товарів	45
2.3. Оподаткування товарів в торгівельних підприємствах	51
Висновки до розділу 2	55
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ В ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	57
Висновки до розділу 3	64
ВИСНОВКИ	66
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	68
ДОДАТКИ	75

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВЗ	–	Військовий збір
ГКУ	–	Господарський кодекс України
МСФЗ	–	Міжнародні стандарти фінансової звітності
НП(С)БО	–	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ПДВ	–	Податок на додану вартість
ПДФО	–	Податок з доходів фізичних осіб
ПКУ	–	Податковий кодекс України
ТЗВ	–	Транспортно-заготівельні витрати
ТМЦ	–	Товарно-матеріальні цінності
ТОВ	–	Товариство з обмеженою відповідальністю
ФОП	–	Фізична особа – підприємець
ЦКУ	–	Цивільний кодекс України

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Торгівельні діяльність є однією з основних галузей економіки, яка безпосередньо пов'язує як підприємства, так і кінцевого споживача – населення. При цьому важливо забезпечити ефективність здійснення торговельної діяльності, оптимальних рух товарів, який би включав їх постачання, зберігання та реалізацію. Належне законодавче, організаційне та методичне забезпечення обліку і оподаткування руху товарів дозволяє забезпечити їх якісне постачання, швидкість обороту, контроль збереження та асортименту, відповідну реалізацію та в загальному задоволення потреб покупців.

Останнім часом проблеми теорії та практики обліку товарів були досліджені у працях багатьох вчених, зокрема: Ганін В.І., Кубік В.Д., Носач Н.М., Матюха В.І., Мисака Г.В., Парнюк О.В., Подмешальська Ю.В., Пристремський О.С., Сакур А.Ж., Скрипник М.Є., Чудовець В.В., Шаровська Т.С, Шмигель О.Є., Шум'як Г.В., Шуляк В.С. та ін.

Теоретико-практичні питання оподаткування операцій з товарами знайшли своє висвітлення у працях, яких науковців, як Васильченко Е.В., Максименко І.Я., Осадча О.О., Полянська О.А., Рєзнікова В.В., Саразман О.М., Кальніна Г.О., Кравець І.М., Чабанюк О.М., Шурпенкова Р.К. та ін.

Незважаючи на наявність відповідної нормативної бази щодо обліку і оподаткування руху товарів в торговельних підприємствах, додаткового дослідження та удосконалення вимагають питання щодо уточнення завдань обліку товарів в сучасних умовах, документування операцій з товарами, їх аналітичного та позабалансового обліку, формування інформаційної бази для оподаткування тощо.

*Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.* Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту ЛНТУ на тему «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення

формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955, 2023-2025 рр.).

*Мета і завдання дослідження.* Метою кваліфікаційної роботи магістра є дослідження теоретичних і практичних основ та удосконалення обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах.

Для досягнення заявленої мети в кваліфікаційній роботі магістра поставлено наступні завдання:

- розкрити зміст та характеристику основних категорій по темі дослідження;
- оцінити нормативне забезпечення обліку і оподаткування товарів;
- встановити актуальні наукові проблеми з організації та методики обліку та оподаткування руху товарів;
- здійснити статистичну оцінку діяльності торгівельних підприємств;
- розкрити особливості обліку та відображення в звітності операцій з товарами в торгівельних підприємствах;
- виявити специфіку оподаткування товарів;
- обґрунтувати шляхи удосконалення обліку та оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах.

*Об'єктом дослідження* є облік і оподаткування руху товарів торгівельних підприємств.

*Предметом дослідження* є теоретико-практичні аспекти організації та методики обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах в Україні.

*Методи дослідження.* Під час проведення дослідження було використано методи систематизації та узагальнення – для уточнення змісту категорій товари, торгівельні підприємства, торгівельна діяльність та інші, законодавчо-нормативного забезпечення обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах; аналізу та порівняння – для оцінки діяльності, обліку та оподаткування торгівельних підприємств; синтезу та аналогії – при дослідженні особливостей системи обліку та оподаткування товарів; системний підхід – для

знаходження напрямків удосконалення документального, нормативного та методичного забезпечення обліку і оподаткування руху товарів на торгівельних підприємствах.

*Інформаційну базу дослідження* становлять наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій, автореферати дисертацій, нормативно-законодавчі акти, спеціалізовані професійні видання, статистичні дані та довідники, інформаційні видання та Інтернет-ресурси.

*Наукова новизна одержаних результатів* полягає в наступному:  
*набуло подальшого розвитку:*

- пропозиції з удосконалення документального товарних операцій торгівельних підприємств через розробку: Відомості перевірки документального оформлення реалізації товару, форми Книги складського обліку товарів та їх руху, Розрахунку транспортно-заготівельних витрат торговельного підприємства, Видаткової накладної-коригування для покупця та продавця товарів, яка складається при зміні вартості товарів внаслідок застосування бонусів. Такі документи покликані якісно документувати операції з товарами та підвищити якість облікової інформації.

- оптимізація відображення на рахунках обліку операцій з товарами шляхом введення субрахунків 692 «Доходи майбутніх періодів від наданих бонусів», 6812 «Отримання авансових внесків за нарахованими бонусами», доповнення системи рахунків з обліку доходів від реалізації продукції рахунками четвертого порядку тощо.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у розробці документального забезпечення обліку товарів, формуванні алгоритму перевірки відповідності операцій з товарами господарській діяльності торговельних підприємств.

*Особистий внесок.* Кваліфікаційний робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

*Апробація результатів дослідження.* Окремі положення кваліфікаційної роботи апробовані та представлені на XVI Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2 листопада 2024 р., ЛНТУ).

*Публікації.* Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором в опублікованих тезах доповіді на міжнародній науково-практичній конференції.

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 79 сторінок друкованого тексту, в тому числі 16 таблиць на 25 сторінках і 8 рисунків на 8 сторінках. Робота містить 2 додатки на 4 сторінках, перелік джерел посилання включає 51 найменування на 7 сторінках.

У вступі роботи наведено актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення результатів дослідження, структуру кваліфікаційної роботи.

У першому розділі досліджено основні економічні категорії по темі дослідження: товари, торгівля, торгівельна діяльність, торгівельні підприємства, проведено оцінку законодавчо-нормативного забезпечення та наукових проблем з обліку і оподаткування руху товарів.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності торгівельних підприємств в Україні, визначено практичні особливості обліку і оподаткування товарів, відображення інформації про їх рух у фінансовій звітності, окреслено проблеми, які потребують розв'язання.

У третьому розділі розроблено пропозиції з удосконалення обліку і оподаткування руху товарів в торгівельній діяльності, в тому числі в частині документального, методичного та законодавчо-нормативного забезпечення торгівельних операцій.

У висновках систематизовано результати проведених наукових досліджень відповідно до поставлених завдань та наведено пропозиції щодо удосконалення обліку і оподаткування обліку товарів в торгівельних підприємствах.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 1.1. Товари та торгівельна діяльність як об'єкти обліку і оподаткування

Товари є основним предметом діяльності торгівельних підприємств. Галузь торгівлі є визначальним елементом економіки країни, що своєрідним індикатором економічного та соціального стану, податкових ризиків, міжнародної ситуації, внутрішньо-економічних та навіть політичних аспектів. Торгівля безпосередньо виступає рушієм виробництва, що постачає товари як іншим економічним суб'єктам, так і кінцевому споживачу – населенню. Торгівля відіграє важливе соціальне значення, оскільки:

- в торгівлі працює значна частина працездатного значення, для якого вона виступає основним джерелом сімейного доходу;
- завдяки торгівлі кінцевому споживачу постачаються товари, без яких неможливе задоволення потреб людини.

«Своєчасний і безперервний рух товарів від виробника до споживачів у необхідній кількості, широкому асортименті, високої якості, при мінімальних витратах праці, матеріальних ресурсів і часу надає підприємствам значні конкурентні переваги та дозволяє оптимізувати рівень витрат, що є запорукою прибутковості» [1, с. 905]. Важливо, що забезпечити належну інформаційну базу при цьому можна саме завдяки правильно організованому та правильному бухгалтерському обліку.

Саме тому існує необхідність розкриття змісту основних економічних понять, що стосуються руху товарів внаслідок проведення торгівельної діяльності. Це дозволить зрозуміти економічну природу торгівлі та визначити можливості удосконалення нормативних, організаційних, методичних аспектів обліку і оподаткування товарів, прийняття релевантних управлінських рішень

менеджерами торговельних підприємств. Варто також відмітити взаємозв'язок усіх перерахованих вище елементів.

Визначальною категорією в торговельній діяльності підприємств є саме поняття «товари», яке містить загально-економічну, облікову та юридичну природу, під товаром розуміють «об'єкт, призначений для купівлі-продажу, з приводу якого взаємодіють покупці і продавці. Товар – це також продукт праці (виріб, уречевлений результат виконаних робіт, послуга), призначений для продажу, що спроможний задовольняти потреби суспільного виробництва чи населення, еквівалентна вартість якого має вираження в ціні (цінову визначеність)» [2, с.181].

Операції з руху товарів здійснюються в процесі реалізації торговельної діяльності (торгівлі), яка є основним видом господарської діяльності торговельних підприємств. В табл. 1.1 наведемо трактування поняття «торговельна діяльність» у працях вчених та окремих нормативних актах.

Таблиця 1.1. – Трактування економічної суті понять «торговельна діяльність» та «торгівля»

Автор	Економічна суть поняття
Колумбет О.П., Малиневська Д.П.	«торгівля – це вид економічної діяльності у сфері товарообігу і просування товарів від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надання пов'язаних із цим послуг» [1, с. 905] «торговельна діяльність – ініціативна, систематична, виконується на власний ризик для одержання прибутку 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» [1, с. 906]
Резнікова В., Кравець І.	«торговельна операція – це господарська операція, яка опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від продавця (постачальника) до покупця на платній основі, внаслідок чого відбувається реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання» [2, с. 186]
Чабанюк О.М., Поялнська О.А., Кальніна Г.О.	«торгівля – особлива діяльність людей, пов'язана зі здійсненням актів купівлі – продажу, яка являє собою сукупність специфічних технологічних та господарських операцій, що спрямовані на обслуговування процесу обміну» [3, с. 1429]

*Джерело: сформовано автором на основі джерел [1-3].*

В Господарському кодексі України наводиться поняття «господарсько-торговельна діяльність», що «здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг» [4].

Важливим з точки зору практики та оподаткування є співвідношення торговельної та господарської діяльності. Резнікова В. та Кравець І. підкреслюють, що «терміни «господарська операція» та «торговельна операція» співвідносяться між собою як загальне та спеціальне, тобто кожна торговельна операція є господарською, але не навпаки» [2, с.185].

Враховуючи наведене вище, на нашу думку, торговельна діяльність – це господарська діяльність підприємства, що полягає у реалізації суб'єктами господарювання товарів. Таке визначення важливо для розуміння необхідності дотримання ознак господарської діяльності при оподаткуванні.

Основними ознаками торговельних операцій є: «торговельна операція опосередковує перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар від однієї сторони (продавця, постачальника) до іншої сторони (покупця); перехід права власності (чи похідного від нього права: господарського відання, оперативного управління) на товар відбувається за плату (може бути виражена у грошовій або негрошовій формі); метою здійснення торговельної операції для продавця (постачальника) є отримання прибутку; метою здійснення торговельної операції для покупця може бути: перепродаж; інвестування; використання товару у своїй господарській діяльності як оборотного активу, для виробничого споживання (наприклад, купівля сировини для виробництва продукції); забезпечення провадження власної господарської діяльності (наприклад, купівля виробничого обладнання, оргтехніки, канцтоварів, паливно-мастильних матеріалів для експлуатації службового транспорту тощо); наслідок – реальний рух активів, зміна майнового стану суб'єкта господарювання; відображаються у первинних бухгалтерських

документах, а також оформлюються іншими документами, що опосередковують рух матеріальних активів і грошових коштів» [2, с.186].

Зустрічаємо теж більш спрощене трактування товарних операцій, під якими розумніють «операції, пов'язані зі збереженням товарів і їхнім рухом» [5, с. 933]. Таке визначення носить загальноекономічний характер та відображає мету таких операцій. Виходячи з цього можемо виділити складові товарних операцій:

- 1) придбання;
- 2) зберігання;
- 3) реалізація.

Важливим в контексті обліку і оподаткування торгівельних операцій є розуміння основних видів торгівлі – оптової та роздрібної. Думки вчених щодо поділу на такі види наведемо в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. – Види торгівлі

Автор	Економічний зміст поняття	
	оптова торгівля	роздрібна торгівля
1	2	3
Чабанюк О.М., Поялнська О.А., Кальніна Г.О.	«перепродаж (продажу без перероблення) підприємствами від свого імені нових або вживаних товарів (готових виробів) на момент їх відпуску, придбаних за власний рахунок без будь-яких змін (крім звичайних для торгівлі операцій: фасування, сортування крупних партій товару, пакування, подрібнення партій, розподіл, складання, перемішування тощо), роздрібним торговцям, підприємствам та організаціям або іншим оптовикам (крім населення) для їх використання або подальшого продажу як у межах України, так і на експорт» [3, с. 1429]	«продажу безпосередньо населенню для особистого (некомерційного) споживання товарів (як за готівку, так і за банківські платіжні картки тощо) через торгову мережу (магазини (у тому числі аптеки), автозаправні станції, кіоски, намети, лотки, інтернет-магазини та фірми поштового замовлення) підприємств, включаючи торгових посередників, а також дохід, одержаний через касу підприємств від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого споживання» [3, с. 1429]
Ганін В.І., Шуляк В.С.	«продаж товарів юридичним і фізичним особам (індивідуальним підприємцям) для здійснення підприємницької діяльності» [6, с. 126]	«продаж товарів населенню для особистого, домашнього або іншого використання пов'язаного з підприємницькою діяльністю» [6, с. 125]

## Продовження таблиці 1.2

1	2	3
Скрипник М.Є., Шум'як Г.В.	«це торгівельна діяльність із придбання і реалізації товарів великими партіями підприємствам роздрібної торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності» [7]	

*Джерело: сформовано автором на основі [3; 6; 7].*

При оптовій торгівлі виділяються «дві основні форми оптового продажу товарів:

– складський оборот (реалізація товарів зі складу оптової компанії), при якому партія товарів, що надходить від виробника на склад оптової організації, а потім вже розподіляється по точках роздрібної торгівлі;

– транзитний оборот (реалізація товарів транзитом) – продукція доставляється безпосередньо великими оптовими партіями від виробника до кінцевого споживача, минаючи склад оптовика-посередника» [6, с. 128].

Відповідно видів торгівлі виділяють види торгівельних підприємств:

«оптові, які за власні кошти та від власного імені набувають права власності на придбані товари, спеціалізуються на веденні оптової торгівлі та наданні спеціальних послуг, а також мають власні або орендовані складські приміщення, що слугують основою для виконання комплексу закупівельних, складських та збутових операцій» [8, с. 168];

«роздрібні, які безпосередньо спеціалізуються на продажу товарів кінцевим споживачам для їх особистого користування та не в комерційних цілях. Предметом роздрібної торгівлі, крім продажу товарів, є також торговельне обслуговування та надання додаткових послуг споживачам» [8, с. 168].

Для розуміння напрямків подальшої побудови обліку і оподаткування товарів в торгівельних підприємствах необхідно визначити завдання останніх. Науковці Скрипник М.Є. та Шум'як Г.В. до завдань торгівельних підприємств відносять: «надання достовірної і повної інформації про стан розрахунків з постачальниками і покупцями, про рух товарів; постачання товарів за більш

ефективними цінами; формування різноманітного асортименту, який буде відповідати умовам роздрібного підприємства; забезпечувати підприємства відповідною кількістю товарів; здійснювати маркетингові дослідження для виробників товарів і роздрібних торговельних підприємств; інформаційне обслуговування» [7].

В контексті вивчення операцій з руху товарів варто уточнити «функції самих торговельних підприємств, до яких відносять:

- вибір найбільш ефективної організаційної форми діяльності підприємства;
- управління технологічними процесами;
- управління персоналом;
- управління товарообігом;
- управління доходами;
- управління витратами;
- управління прибутком;
- управління активами;
- управління капіталом;
- управління інвестиціями;
- управління фінансовим станом» [8, с.167].

Основними процесами, які відбуваються у сфері товарного обліку є: «комерційні (вивчення та прогнозування споживчого попиту, формування асортименту торгівлі, управління товарними запасами та інші процеси) та виробничі (транспортування та зберігання, упаковка, фасування, сортування)» [8, с.169].

Проаналізувавши ці функції можемо зробити висновок про те, що п'ять з них безпосередньо стосуються обліку і оподаткування руху товарів та стосуються управління товарообігом, доходами, витратами, прибутком та активами. Це підтверджує актуальність обраної мети дослідження та значення обліку і оподаткування руху товарів для забезпечення ефективності діяльності

торгівельних підприємств. Всі ці складові варто розглядати в контексті дослідження управління торговельним підприємством.

## 1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування операцій з товарами

Нормативно-законодавче регулювання визначає порядок організації, обліку та оподаткування руху товарів. Такі господарсько-торгівельні операції потребують відповідності законодавчим нормам, оскільки існує ризик їх визнання податковими органами при перевірці такими, що відносяться до негосподарської діяльності з відповідними податковими наслідками. Крім цього торговельна діяльність реалізовується через операції купівлі-продажу, які оформляються договорами. Доведення своїх прав у розрахунках з контрагентами часто крім юридичної складової має ще й облікову основу.

В таблиці 1.3 наведемо основні нормативно-правові акти з обліку та оподаткування руху товарів в торговельних підприємствах, що розкривають основу їх проведення.

Таблиця 1.3. – Нормативно-правові акти з обліку та оподаткування руху товарів в торговельних підприємствах

Назва нормативного акту	Зміст положень
1	2
Господарський Кодекс України (стаття 263)	«Господарсько-торговельна діяльність може здійснюватися суб'єктами господарювання в таких формах: матеріально-технічне постачання і збут; енергопостачання; заготівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля і громадське харчування; продаж і передача в оренду засобів виробництва; комерційне посередництво у здійсненні торговельної діяльності та інша допоміжна діяльність по забезпеченню реалізації товарів (послуг) у сфері обігу. Господарсько-торговельна діяльність опосередковується господарськими договорами поставки, контрактації сільськогосподарської продукції, енергопостачання, купівлі-продажу, оренди, міни (бартеру), лізингу та іншими договорами» [4].

## Продовження таблиці 1.3

1	2
Цивільний кодекс України	<p>Передбачає, що «Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників» [9].</p> <p>«За договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму» [9].</p> <p>Взагалі, термін «товар» та похідні від нього згадуються в Цивільному кодексі України 995 разів.</p>
Податковий кодекс України	<p>«Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [10].</p> <p>Безпосередньо стосується оподаткування операцій з товарами на всіх етапах їх руху.</p>
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	<p>«Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [11].</p> <p>«Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правової форми і форми власності, на філії та представництва юридичної особи, утвореної відповідно до законодавства іноземної держави (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства» [11].</p>
Концептуальна основа фінансової звітності	<p>«Описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення. Мета Концептуальної основи полягає в тому, щоб: а) сприяти розробленню Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку Стандартів МСФЗ, що ґрунтуються на послідовних концепціях; б) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден Стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо Стандарт дає можливість обирати облікову політику; та в) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити Стандарти» [12]</p>
Порядок подання фінансової звітності	<p>«Поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [13]. Порядок визначає організаційні моменти подання фінансової звітності торгівельними підприємствами, в яких розкриваються відповідні показники про рух товарів.</p>

## Продовження таблиці 1.3

1	2
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	«Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої звітності» [14]. Передбачає, що «господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування» [14]. Положення є визначає документальне оформлення операцій з товарами на всіх етапах їх руху.
Положення про організацію інвентаризації активів та зобов'язань	«Визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів» [15]. «Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка [15].
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	«Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб» [17]
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [18]
НП(С)БО 9 «Запаси»	«Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності» [19]
НП(С)БО 15 «Дохід»	«визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності» [20]
НП(С)БО 16 «Витрати»	«визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності» [21]
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2	«...можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності...» [22]. Визначає процеси визнання та оцінки запасів; документальне оформлення операцій руху товарів; наводить приклади типових бухгалтерських проведеннь при обліку товарів.
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	«розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал» [23]

*Джерело: систематизовано автором.*

Нормативним документом, який регламентує порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху товарів є Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку (далі – Інструкція 291).

Відповідно до Інструкції 291 на рахунку 28 «Товари» ведеться «облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгіві та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування. Постачальницькі, збутові, торгіві підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб» [17].

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

281 «Товари на складі»;

282 «Товари в торгівлі»;

283 «Товари на комісії»;

284 «Тара під товарами»;

285 «Торгова націнка»;

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

«На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення» [17].

«На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо» [17].

«На субрахунку 285 «Торгова націнка» підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією

цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28» [17].

В процесі реалізації товарів «на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається НП(С)БО 9» [17].

«На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів. За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79» [17].

Порядок оцінки та обліку товарів передбачає НП(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого для цілей бухгалтерського обліку запаси включають «товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу» [19].

Первісною вартістю запасів (в тому числі товарів), що придбані за плату, є «собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем); суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць; інші

витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів» [19].

При продажу та іншому вибутті запасів «оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу» [19].

Оцінка за цінами продажу, що характерна для торговельних підприємств, «заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів» [19].

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» «собівартість реалізованих товарів визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9» [21].

Безпосередньо пов'язані з рухом товарів під час їх реалізації витрати на збут. Згідно з пунктом 19 НП(С)БО 16 «витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): витрати

пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг» [21].

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це «загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо)» [20].

Визначальним в обліку доходів є підходи до його визнання. За НП(С)БО 15 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод

підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені» [20].

Порядок розкриття інформації про товари у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулюється МСБО 1 «Подання фінансової звітності», згідно якого «запаси поділяють на види відповідно до МСБО 2 «Запаси», такі як товари, основні та допоміжні виробничі матеріали, незавершене виробництво та готова продукція» [25].

Метою МСБО 2 «Запаси» є «визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів» [26].

Важливим документом міжнародного значення є міжнародні торгові правила Інкотермс, які доцільно використовувати при документальному оформленні операцій з придбання та продажу товарів [27]. Інкотермс – це офіційні правила, розроблені Міжнародною торговою палатою для тлумачення термінів, що стосуються внутрішньої та міжнародної торгівлі. На сьогодні діють правила Інкотермс-2020, яку стали чинними з 1 січня 2020 року. Варто зазначити про доцільність їх використання в Україні та включенні в систему вітчизняних нормативних актів.

Підводячи підсумки оцінки нормативного забезпечення обліку руху товарів, варто відзначити його стабільність, відповідність потребам практики та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Можливим напрямком в його удосконаленні є розробка та оновлення методичних рекомендації за окремими напрямками – визначення справедливої вартості, облік знижок та бонусів, відображення на позабалансовому обліку тощо.

Оподаткування руху товарів залежить від конкретного етапу: придбання чи реалізації та здійснюється відповідно до Податкового кодексу України [10] та передбачає нарахування таких податків

- податку на додану вартість;
- податку на прибуток (оскільки фінансовий результат від реалізації товарів включається у фінансовий результат до оподаткування, що є об'єктом оподаткування);
- єдиний податок (в залежності від групи платників єдиного податку оподатковується дохід в грошовій формі від реалізації товарів в тому числі);
- акцизний податок (при торгівлі підакцизними товарами);
- мито (при імпорті товарів);
- податку на доходи фізичних осіб та військового збору (підприємство виступає податковим агентом при придбанні товарів у фізичних осіб).

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями податкового кодексу» [10].

Відповідно до статті 185 ПКУ «Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингодержувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;

- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України» [10].

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг є «дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [10].

Відповідно до ПКУ «доходом платника єдиного податку є:

1) для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, доходи у вигляді бюджетних грантів, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового

(звітнього) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 ПКУ» [10];

Аналіз податкового законодавства показує необхідність зміни підходів до адміністрування зазначених вище податків з метою вибудовування єдиних зрозумілих підходів трактування нормативних актів.

### **1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах**

Дослідження наукових праць з обліку і оподаткування операцій з товарами торгівельних підприємств (додаток А) показує тісний взаємозв'язок юридичної, облікової та податкової проблематики. Перш за все необхідно визначити економічний зміст основних категорій, пов'язаних з торгівельними операціями. Точне та однозначне їх трактування є основою для документального оформлення таких операцій та їх облікової інтерпретації та оподаткування, та взагалі ефективного управління.

Погоджуємось з думкою вчених Ганіна В.І. та Шуляка В.С., що «ефективність управління товарними ресурсами може бути досягнута з допомогою різних форм и методів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю фактів господарського життя руху товарів» [6, с. 124].

Додаткові умови, які варто впливають на побудову обліку товарів «характеризується змінами цін на товари, що обумовлені коливанням цін на відповідні товари на світових ринках, підвищенням тарифів на імпорт, зміною податкової політики, їх оцінка набуває особливої актуальності. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки діяльності» [30, с. 973].

Особливості торгівельної діяльності торгівельних підприємств зумовлює особливості обліку в торгівлі, до яких відносять:

- «на відмінну від виробництва, в торгівлі нічого не виробляють, надана послуга не має кількісних характеристик;

- у торгівлі відсутній процес визначення виробничої фінансової собівартості результату, а отже, прямих і непрямих (накладних) витрат, обліку готової продукції та інших облікових робіт, характерних для виробництва;

- з огляду на велику номенклатуру товарів бухгалтерський облік роздрібного товарообороту здійснюють лише у вартісному вираженні за цінами продажу. Кількісно-вартісний облік ведуть за товарами, що потребують особливого контролю;

- в оптовій торгівлі здійснюють груповий облік товарів на підставі розрахункового методу згідно з бухгалтерськими документами та оперативними даними;

- у роздрібній торгівлі окремо облікують різницю між купівельною і продажною вартістю придбаних товарів для обчислення доходу і результатів діяльності;

- витрати торгівельних підприємств становлять витрати обігу, що не включають до вартості товарів, належать до витрат звітного періоду, обліковуються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на збут і фінансових витрат, а також списують на фінансовий результат звітного періоду.

- завдяки плану рахунків можна визначити прибуток чи збиток, облік товарів та їх реалізація, облік фінансових результатів» [7].

Шмигель О.Є. основними цілями бухгалтерського обліку в торгівлі визначає: «контроль збереження товарів, своєчасне надання керівництву підприємства інформації про виручку, витрати, пов'язані з продажем товарів, прибутку від продажів, стану товарних запасів» [31, с. 160].

Виходячи з зазначених цілей виділяються наступні бухгалтерські завдання: «забезпечення спільно з іншими службами підприємства матеріальної відповідальності працівників за товари; перевірка правильності документального оформлення, законності і доцільності товарних операцій, достеменне відображення їх в обліку; перевірка повноти і своєчасності

оприбуткування товарів матеріально-відповідальними особами, правильності і своєчасності списання реалізованих товарів; забезпечення контролю над дотриманням нормативів товарних запасів; встановлення контролю спільно з іншими службами за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасне і правильне виявлення і відображення в обліку її результатів; своєчасне і правильне виявлення отриманого доходу» [31, с. 160].

На думку Матюхи В.І. та Мисака Г.В. «облік товарних операцій на підприємствах забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання» [5, с. 933].

Пристремський О.С. та Сакун А.Ж. наголошують, що «для торговельного підприємства ведення обліку товарів та товарних операцій необхідне для того, щоб отримувати достовірну інформацію про наявність та рух товарів на складі, контролювати заборгованість перед постачальниками (кредиторську) та від покупців (дебіторську), давати оцінку роботи співробітників, контролювати виручку та рентабельність підприємства. Проведення інвентаризації дає змогу перевірити наявність товарів на складі, а також виявити залишки або нестачі товарної продукції» [8, с.169].

На нашу думку, до «основних завдань бухгалтерського обліку товарів також варто віднести: достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, в тому числі з побудовою системи аналітичних рахунків, застосування оптимальних методів вибуття запасів, забезпечення обліку запасів за матеріально-відповідальними особами тощо» [32].

Всі ці завдання можуть бути реалізовані в контексті загального зростання значення бухгалтерського обліку, що проявляється через «розширення ролі обліку в управлінні підприємством, забезпеченні не тільки реєстрації інформації, але й плануванні, прогнозуванні, контролі тощо» [33].

Достатньо часто предметом наукового дослідження є питання документального забезпечення руху запасів. Так, вчені виділяють складові процесу документування операцій з товарними запасами (рис. 1.1).

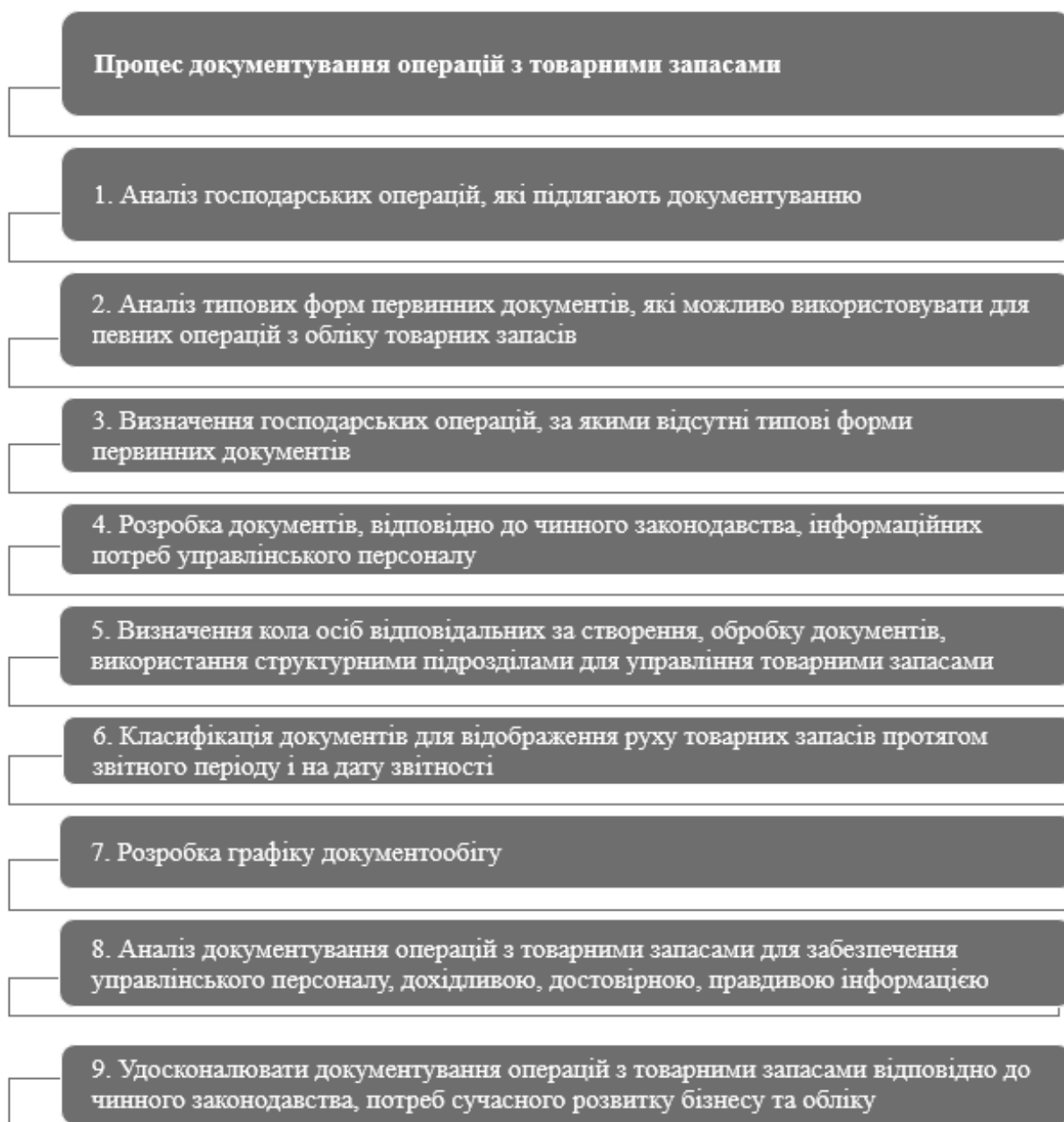


Рисунок 1.1 Складові процесу документування операцій з товарними запасами

*Джерело: [34, с.100].*

Дослідження Пристремського О. показує, що «на сучасному етапі економічного розвитку виникають питання та проблеми облікового забезпечення розрахунків з покупцями та замовниками в торгівлі, які потребують сучасних рішень та подальших досліджень:

- відображення в реєстрах бухгалтерського обліку інформації про стан розрахунків з покупцями в торгівлі, їх подальше удосконалення відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);

- класифікація розрахунків з покупцями в роздрібній та оптовій торгівлі, систематизація факторів та показників систем лояльності в торгівлі;
- опрацювання єдиного підходу до розрахунку, оцінки та відображення в обліку знижок, бонусів, винагород та інших заохочень;
- визначення впливу застосування систем лояльності при розрахунках з покупцями з урахуванням знижок на базу оподаткування доходів» [8, с. 54].

На окрему увагу заслуговують питання розробки облікової політики для торговельних підприємств, що є невід'ємним фактором належної організації облікового процесу та врахування податкової оптимізації. Розкриття цієї проблеми знаходимо в працях таких вчених, як: Подмешальська Ю.В., Парнюк О.В., Шмигель О.Є. Останній наводить особливості облікової політики підприємств торгівлі, які необхідно враховувати при її розробці:

- облік товару;
- транспортні витрати;
- перехід права власності на реалізовані товари;
- форми первинної документації при реалізації товарів тощо.

Виходячи з результатів їх досліджень можна виділити елементи облікової політики підприємств торгівлі щодо обліку товарів, які наведено в додатку Б.

Щодо методів вибуття запасів, які розкриваються в обліковій політиці, то крім загальноприйнятого в торгівлі методу торговельних націнок, окремі вчені пропонують використовувати метод середньозваженої собівартості, який «дозволить одержати більш реальну оцінку активів в умовах постійних коливань цін на товари, врівноважити витрати на здійснення торговельної діяльності та ефективніше управляти вартісною формою руху товарів» [30, с.974].

Введення дисконтних і бонусних програм поставило перед бухгалтерами багато питань по визнанню і відображенню операцій з продажу товарів за програмами лояльності. На сьогоднішній день невирішеними є проблемні питання обліку бонусів і знижок, їх відображення у звітності та оподаткування [36].

Іншим напрямком наукових досліджень обліку товарів є його автоматизація. Дослідження показують, що до digital-рішень, які найбільш адаптовані до предметно-кількісного обліку товарів, відносяться:

- 1) сканери штрих-кодів;
- 2) ваги з чекодруком;
- 3) технологія радіочастотної ідентифікації (або RFID-технологія).

«Зазначені вище digital-рішень доцільно впроваджувати на торгівельних та виробничих підприємствах, значний обсяг товарів яких перебуває на складах, в торгових залах, та підлягають періодичній інвентаризації. Перевагами для підприємства від такого впровадження стануть: прозорість процесу первинного спостереження; зменшення кількості працівників; швидкість і точності первинного спостереження; зменшення часу та людських ресурсів для інвентаризації товарів; зменшення імовірності ризику помилок у первинних документах» [37, с.411].

Розробку автоматизованого обліку руху товарів також знаходимо в праці Савченко Л.А., в якій наводяться практичні пропозиції технічного характеру щодо використання середовища MS Access та включають розробку:

- «структур таблиць даних;
- схеми даних і завдання системи взаємозв'язків між таблицями;
- системи запитів до таблиць бази даних і (при необхідності) їх інтеграція в схему даних;
- екранних форм введення/висновку даних;
- системи звітів по даним;
- програмних розширень для бази даних, вирішальних специфічні завдання по обробці інформації, що міститься в ній, за допомогою інструментарію макросів і модулів;
- системи захисту даних, прав і обмежень по доступу» [38, с. 69].

На основі проведеного дослідження на рисунку 1.2 наведемо актуальні проблеми бухгалтерського обліку руху товарів на торгівельних підприємствах.



Рисунок 1.2 Актуальні проблеми обліку руху товарів

*Джерело: систематизовано автором.*

Дослідженням науково-практичних проблем з оподаткування розрахунків з учасниками присвятили свої праці такі вчені, як: Васильченко Е.В., Максименко І.Я., Осадча О.О., Полянська О.А., Резнікова В.В., Саразман О.М., Кальніна Г.О., Кравець І.М., Чабанюк О.М., Шурпенкова Р.К. та ін. На основі проведеного аналізу проблем оподаткування наведемо основні з них на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 Актуальні проблеми обліку і оподаткування торговельних операцій

*Джерело: систематизовано автором.*

Частота торгівельних операцій та їх значення для діяльності торгівельних підприємства та взагалі для економіки країни вимагають вчених розглядати не лише проблеми обліку і оподаткування товарів, але й пов'язані з ними судові процеси.

Так на думку професорки В. Резнікової «однією з найбільш поширених проблем у судовій практиці, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій, є доведення факту «реальності» такої господарської операції» [39, с.187]. Правовий захист операцій з руху товарів, відображених на рахунках обліку є важливою задачею як бухгалтерів, так і юристів торговельних підприємств.

«Без реального факту здійснення господарської операції навіть за наявності первинних документів вони юридичних наслідків не створюють (тобто і в обліку відобразитися не можуть). Адже документи мають силу первинних документів для вирішення судових справ лише в разі фактичного здійснення господарської операції» [39, с. 187].

Варто відмітити відсутність системного дослідження науково-теоретичних аспектів оподаткування руху товарів, які б розкривали проблеми їх оподаткування на всіх етапах руху товарів – від придбання до реалізації, включаючи складське зберігання, передачу на відповідальне зберігання, передачу в заставу і так далі. Наявність таких досліджень надало б можливість системної оптимізації оподаткування торговельних операцій та прийняття супутніх управлінських рішень.

Розвиток інформаційного простору, електронних засобів розрахунку та платформ, які носять міжнародний характер є важливим фактором, який визначає необхідність дослідження проблем та особливостей обліку та оподаткування через інтернет-торгівлю.

Максименко І.Я. та Васильченко Е.В. систематизують основні терміни, які використовуються при здійсненні інтернет-торгівлі та є їх формальною основою (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. – Зміст термінів, які використовуються в електронній торгівлі

Термін	Зміст
Електронна торгівля	«господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом покупцю шляхом учинення електронних правочинів із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем» [40, с. 254]
Інтернет-магазин	«засіб для представлення або реалізації товару, роботи чи послуги шляхом учинення електронного правочину» [40, с. 254]
Електронний правочин	«дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав й обов'язків, здійснена з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем» [40, с. 254]
Електронний договір	«домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну чи припинення цивільних прав і обов'язків й оформлена в електронній формі» [40, с. 254]
Дистанційна торгівля	«форма продажу товарів поза торговельними чи офісними приміщеннями, за якої вибір товару та його замовлення не збігаються у часі з безпосереднім передаванням вибраного товару споживачем» [40, с. 254]
Засоби дистанційного зв'язку	«телекомунікаційні мережі, поштовий зв'язок, телебачення, інформаційні мережі, зокрема Інтернет, які можуть використовуватися для укладення договорів на відстані» [40, с. 254]

*Джерело: [40]*

На думку авторів, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку інтернет-торгівлі безпосередньо пов'язаний з способами доставки товару та розрахунку за нього, який ускладнюється через використання електронних платіжних засобів.

Важливим є дослідження обліку торговельних операцій за міжнародними стандартами. І. Бенько зазначає, що «на сектор роздрібної торгівлі випиває значна кількість факторів, включаючи глобальний і локальний попит, світові економічні показники та тенденції, а також прийняття міжнародних стандартів» [41, с. 32]. За таких умов зростає значення МСФЗ, які стають «ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність торговельних підприємств» [41, с. 34].

Цікавим є дослідження колективу вчених О. Сарахман, Р. Шурпенккової, Т. Калайтан [42] щодо особливостей обліку та оподаткування торгівлі в США. «У Сполучених Штатах немає федерального податку на споживання, але більшість штатів і деякі органи місцевого самоврядування мають податки з продажу та використання. Зазвичай їх встановлюють у відсотках від роздрібною ціни продажу, вони можуть становити до 11%» [42, с. 53]. Незважаючи на те, що Україна є унітарною державою, на нашу думку, варто розглянути зазначений досвід США щодо використання податку з продажу товарів на заміну ПДВ.

Проведене дослідження обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах показало необхідність подальших наукових досліджень щодо удосконалення обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах, що є елементом оптимізації їх системи управління.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження наукових, теоретичних та нормативних аспектів обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах дозволило зробити такі висновки:

1) Уточнено поняття «торговельна діяльність», під якою варто розуміти господарську діяльність підприємства, що полягає у реалізації суб'єктами господарювання товарів. Таке визначення важливо для розуміння необхідності дотримання ознак господарської діяльності при оподаткуванні.

2) Аналіз функцій торгівельних підприємств показав, що п'ять з них безпосередньо стосуються обліку і оподаткування руху товарів та стосуються управління товарообігом, доходами, витратами, прибутком та активами. Всі ці складові варто розглядати в контексті дослідження управління торгівельним підприємством.

3) Встановлено стабільність, відповідність потребам практики та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку нормативного забезпечення

обліку товарів. Можливим напрямком в його удосконаленні є розробка та оновлення методичних рекомендації за окремими напрямками – визначення справедливої вартості, облік знижок та бонусів, відображення на позабалансовому обліку тощо.

4) Доповнено завдання бухгалтерського обліку товарів наступними: достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, в тому числі з побудовою системи аналітичних рахунків, застосування оптимальних методів вибуття запасів, забезпечення обліку запасів за матеріально-відповідальними особами тощо.

5) Напрацьовано перспективні напрямки наукових досліджень з обліку товарів в частині документування та правового забезпечення товарних операцій, розробки облікової політики в частині товарів, автоматизації обліку торгівельних операцій та відображення їх у звітності тощо.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ТОВАРІВ НА ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Статистична оцінка діяльності підприємств торгівлі в Україні

Торгівля як вид економічної діяльності займає ключове місце в економіці країни та характеризується найбільшою кількістю суб'єктів господарювання, які в ній задіяні. Так у 2023 році їх кількість становила 714544 одиниці, що становить 37,3% до загального показника (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. – Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2023 році

Вид економічної діяльності	Кількість діючих суб'єктів господарювання					
	усього, одиниць	у % до загального показника	підприємства		ФОП	
			одиниць	у % до загального показника	одиниць	у % до загального показника
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	62960	3,3	40889	13,3	22071	1,4
Промисловість	114155	6,0	41846	13,6	72309	4,5
Будівництво	50621	2,7	24798	8,1	25823	1,6
Оптова та роздрібна торгівля	714544	37,3	79577	25,8	634967	39,6
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	101749	5,3	16473	5,3	85276	5,3
Тимчасове розміщування й організація харчування	67318	3,5	5628	1,8	61690	3,8
Інформація та телекомунікації	306822	16,0	13763	4,5	293059	18,2
Фінансова та страхова діяльність	10106	0,5	3461	1,1	6645	0,4
Операції з нерухомим майном	86625	4,5	30630	9,9	55995	3,5
Професійна, наукова та технічна діяльність	160419	8,4	22948	7,5	137471	8,6
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	52651	2,8	15169	4,9	37482	2,3
Освіта	25321	1,3	2251	0,7	23070	1,4
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	38131	2,0	6713	2,2	31418	2,0
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	16116	0,9	1721	0,6	14395	0,9
Надання інших видів послуг	105719	5,5	2049	0,7	103670	6,5
Усього	1913257	100,0	307916	100,0	1605341	100,0

*Джерело: [47].*

На рисунку 2.1 наведемо графічне зображення кількості суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2023 році.



Рисунок 2.1 Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2023 році

*Джерело: сформовано автором на основі [47].*

Торгівля є своєрідним індикатором та стимулятором економіки одночасно. При цьому вона відіграє важливе соціально-економічне значення в контексті стимулювання малого бізнесу через створення та діяльність великої кількості фізичних осіб – підприємців.

Так загальна кількість фізичних осіб – підприємців, які займалися оптовою та роздрібною торгівлею у 2023 році становить 634 967 осіб або 89% до загальної їх кількості (рис. 2.2).

Кількість суб'єктів господарювання підприємств є також достатньо велика в порівнянні з суб'єктами в інших галузях економіки України. Розвиток торгівлі забезпечує потреби як юридичних осіб, так і населення в необхідному асортименті товарів. Споживчий попит та розвиток торгівлі прискорює розвиток економіки в цілому.

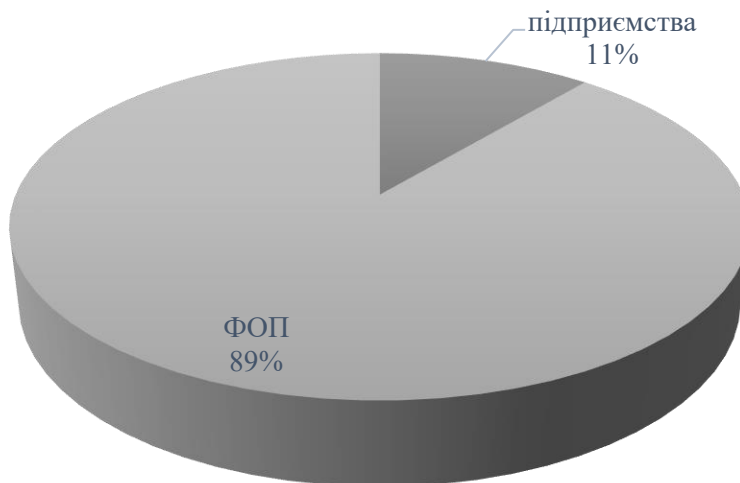


Рисунок 2.2 Структура діючих суб'єктів господарювання в торгівлі в розрізі підприємств та ФОП

*Джерело: сформовано автором на основі [47].*

Динаміка зміни кількості суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність в торгівлі протягом 2010-2023 років наведена на рисунку 2.3.

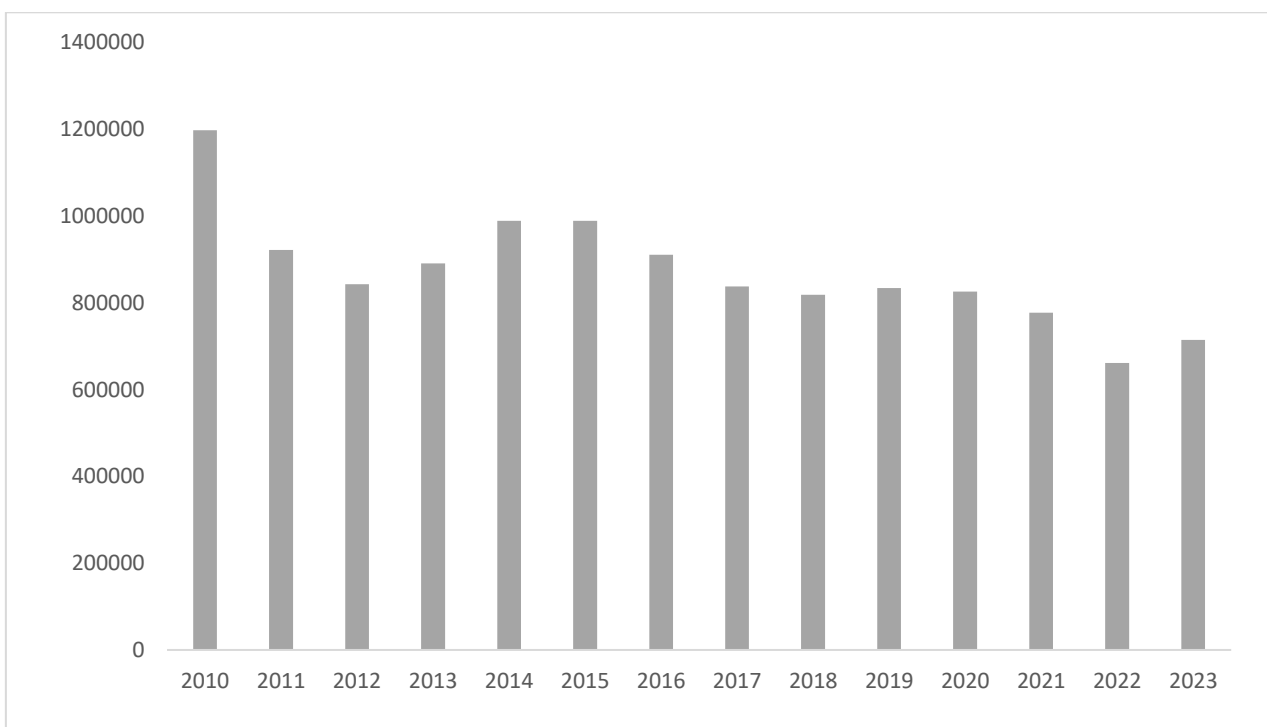


Рисунок 2.3 Динаміка кількості суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність в торгівлі протягом 2010-2023 років

*Джерело: сформовано автором на основі [47].*

З рисунку 2.3 бачимо про зниження кількості суб'єктів господарювання в торгівлі в Україні в 202 році, що пояснюється війною та тимчасовою окупацією територій. При цьому варто відміти зростання їх кількості у 2023 році на 53386 одиниць (8,07%).

В таблиці 2.2 проаналізуємо обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності в Україні у 2023 році.

Таблиця 2.2. – Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності в Україні у 2023 році

Вид економічної діяльності	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання					
	усього, тис.грн	питома вага, %	підприємства		фізичні особи-підприємці	
			тис.грн	питома вага, %	тис.грн	питома вага, %
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	782619164,3	5,6	780089526,0	5,6	2529638,3	2,1
Промисловість	4543621758,7	32,3	4530775381,1	32,5	12846377,6	10,8
Будівництво	360883625,0	2,6	359838030,4	2,6	1045594,6	0,9
Оптова та роздрібна торгівля	5771549094,7	41,1	5694289472,4	40,9	77259622,3	65,2
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	638677163,7	4,5	621653639,1	4,5	17023524,6	14,4
Тимчасове розміщення й організація харчування	62220040,0	0,4	57752437,0	0,4	4467603,0	3,8
Інформація та телекомунікації	337999418,3	2,4	337357283,9	2,4	642134,4	0,5
Фінансова та страхова діяльність	658851553,6	4,7	658840490,6	4,7	11063,0	0,0
Операції з нерухомим майном	168908838,8	1,2	167549111,8	1,2	1359727,0	1,2
Професійна, наукова та технічна діяльність	339274401,0	2,4	338749383,4	2,4	525017,6	0,4
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	123330958,8	0,9	122878986,3	0,9	451972,5	0,4
Освіта	7756096,8	0,1	7715540,9	0,1	40555,9	0,0
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	186197076,3	1,3	186090084,2	1,3	106992,1	0,1
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	65065480,4	0,5	64957074,5	0,5	108405,9	0,1
Надання інших видів послуг	5797015,3	0,0	5687396,3	0,0	109619,0	0,1
Усього	14052751685,7	100,0	13934223837,9	100,0	118527847,8	100,0

*Джерело: сформовано автором на основі [48].*

З таблиці 2.2 бачимо, що обсяг реалізованої продукції суб'єктами господарювання в торгівлі в Україні в 2023 році дорівнює 5771549094,7 тис. грн,

або ж 41,1% до загального обсягу реалізованої продукції за усіма видами діяльності, в тому числі серед підприємств 40,9%, серед фізичних осіб – підприємців – 65,2%.

Таким чином торгівля впевнено посідає перше місце за обсягом реалізованої продукції серед усіх галузей економіки, що додатково підтверджує актуальність та необхідність нашого дослідження.

Важливим для розуміння стану та розвитку торгівлі в Україні є аналіз структури товарообороту підприємств галузі. На рисунку 2.4 наведемо Структуру оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України в 2017-2021 роках.

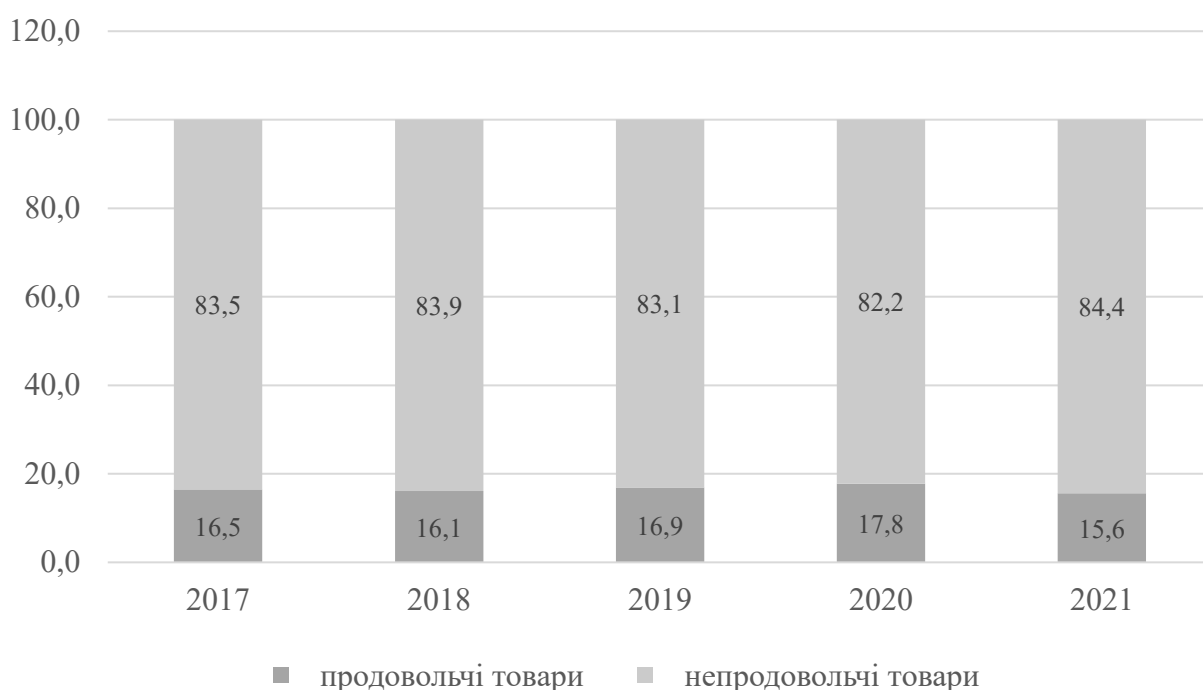


Рисунок 2.4 Структура оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України в 2017-2021 роках, %

*Джерело: сформовано автором на основі [49].*

З рисунку можемо зробити висновок про значне перевищення оптового товарообороту за непродовольчими товарами над оптовим товарооборотом по продовольчих товарах. При цьому ця тенденція спостерігається протягом усіх досліджуваних років.

З проведеного статистичного аналізу галузі торгівлі можемо зробити висновок про її виняткове значення для економіки країни, відносну стабілізацію показників у 2023 році за обсягами реалізованої продукції, та значне перевищення оптового товарообороту по непродовольчих товарах над продовольчими.

## **2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності руху товарів**

Дослідження організації та ведення обліку руху товарів в торгівельних підприємствах, в тому числі на досліджуваному підприємстві – ТОВ «Клауд Кастл» дозволило встановити як спільні практики, так і певні альтернативні рішення та відмінності.

Основою здійснення операцій як з придбання товарів, так і їх реалізації є укладання відповідного договору. Здебільшого існує три варіанти дій торгівельних підприємств:

1) Укладання договору поставки, згідно якого «продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати у встановлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму» [9].

2) Укладання договору купівлі-продажу за яким «одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Право продажу товару, крім випадків примусового продажу та інших випадків, встановлених законом, належить власникові товару. Якщо продавець товару не є його власником, покупець набуває право власності лише у випадку, якщо власник не має права вимагати його повернення» [9].

3) Здійснення торгових операцій без укладання договору. Варто відзначити, що така ситуація часто зустрічається на невеликих торгівельних підприємствах. Відсутність договору призводить до негативних ситуацій: порушення прав підприємства зі сторони контрагента, визнання податковими органами операцій безтоварними з відповідними податковими наслідками, зловживання зі сторони працівників та ін.

Щодо документального оформлення руху товарів спостерігаються різні випадки:

- складання достатнього пакету первинних документів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку [14];

- відсутність належних документів, які підтверджують господарську операцію з придбання/ реалізації товарів;

- складання зайвих документів, які не є первинними та не вимагаються чинним законодавством.

Варто відмітити відсутність на сьогодні типових форм первинних документів, які б документували операції з товарами. Це пов'язано з відміною в 2021 році наказу Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [28]. За таких умов торгівельні підприємства застосовують для оформлення операцій з товарами документи, наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3. – Документальне оформлення руху товарів

Назва документа	Призначення документа
1	2
Рахунок-фактура або рахунок	Не є первинним документом та містить інформацію про номенклатуру, ціну та кількість товару, а також основні платіжні реквізити на його оплату
Видаткова накладна	Складається при передачі товарів від продавця до покупця, внаслідок чого останньому переходять всі ризики від його використання, що є основою для відображення операції в бухгалтерському обліку підприємства
Довіреність	довіреністю є письмовий юридичний документ, що засвідчує право фізичної особи представляти та вчиняти дії від підприємства чи ФОП, в тому числі, пов'язані з рухом товарів

## Продовження таблиці 2.3

1	2
Товарно-транспортна накладна	«єдиний для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, та є одним із документів, що може використовуватися для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку» [46]
Акт про приймання матеріалів	Складається у випадку розходження між кількістю або номенклатурою товарів, зазначених у видатковій накладній та фактично поставлених
Інвентаризаційний опис ТМЦ	Складається при проведенні інвентаризації товарів (власних та які перебувають на відповідальному зберіганні)

Варто відмітити, що більшість торгівельних підприємств використовують довіреність за типовою формою М-2, яка втратила чинність ще у 2008 році і на сьогодні не є обов'язковою. Ми вважаємо, що даний документ є функціонально незручний зі складністю оформлення, а тому варто оформлювати довіреність на відповідальних працівників на термін, санкціонований керівництвом підприємства в розумінні статті 244 ЦКУ.

Відповідно до Інструкції 291 для бухгалтерського обліку товарів підприємства використовують субрахунок 28 «Товари», на якому відображають «облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгіві та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування. Постачальницькі, збутові, торгіві підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб» [17].

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;
- 284 «Тара під товарами»;

285 «Торгова націнка»;

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться «облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо» [17].

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться «облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо)» [17].

На субрахунку 285 «Торгова націнка» «підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28» [17].

В табл. 2.4 наведемо кореспонденції з придбання та використання товарів.

Таблиця 2.4. – Типові кореспонденції з придбання та використання товарів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	за дебетом	за кредитом
Придбано товари у постачальника	281	631
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Відображено витрати на доставку товарів	289	685
Придбано товари через підзвітну особу	281	372
Передано товари в роздріб	282	281
Використано товари на загальногосподарські потреби	92	281
Використано товари на негосподарську діяльність	949	281
Нараховано зобов'язання з ПДВ на товари, використані у негосподарській діяльності	949	641
Виявлено лишки в результаті інвентаризації	281	719
Відображена нестача товарів під час інвентаризації	947	281
Нараховано зобов'язання з ПДВ на товари, по яких виявлено нестачу	947	641

*Джерело: розроблено автором на основі [17].*

При реалізації товарів на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів, а на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» - собівартість реалізованих товарів.

В таблиці 2.5 наведемо типові кореспонденції з реалізації товарів.

Таблиця 2.5. – Типові кореспонденції з реалізації товарів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	за дебетом	за кредитом
Нараховано торгівельну націнку на вартість товару	282	285
Відображено дохід від реалізації товарів	361	702
Відображено зобов'язання з податку на додану вартість по реалізованих товарах	702	641
Списано собівартість реалізованих товарів	902	282
Списано торгову націнку по реалізованих товарах	285	282

*Джерело: розроблено автором на основі [17].*

У разі реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі складаються аналогічні кореспонденції рахунків із використанням субрахунку 281 «Товари на складі».

Інформація про рух товарів відображається у відповідних облікових регістрах та у фінансовій звітності підприємств. При цьому в залежності від величини підприємства у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11] та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку така інформація розкривається:

1) мікропідприємствами – покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу відображається у рядку 1100 «Запаси» форми №1-мс «Баланс» «Фінансовій звітності мікропідприємства» (відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [29]);

2) малими підприємствами – покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу відображається у рядку 1100 «Запаси» форми №1-м «Баланс» «Фінансова звітність малого підприємства» (відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [29]);

3) середніми та великими підприємствами:

- вартість залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу без суми торгових націнок відображається у вписаному рядку 1104 «Товари» форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18]).

Інформація про доходи та собівартість реалізації товарів знаходить своє відображення у наступних рядках фінансової звітності:

1) дохід (виручка) від реалізації товарів за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів відображається у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати «Фінансова звітність малого підприємства» та «Фінансової звітності мікропідприємства» та форми 2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)»;

2) дохід (виручка) від реалізації товарів за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів відображається у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати «Фінансова звітність малого підприємства» та «Фінансової звітності мікропідприємства» та форми 2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)»;

3) собівартість реалізованих товарів відображається у рядку 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається Звіту про фінансові результати «Фінансова звітність малого підприємства» та «Фінансової звітності мікропідприємства» та форми 2 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)».

В цілому форми розкриття інформації про товари та їх реалізацію у фінансовій звітності відповідає міжнародним стандартам. Проте, за необхідності, вважаємо за можливе окремо розкривати доходи та собівартість реалізованих товарів. Це дозволить користувачам, в тому числі потенційним інвесторам аналізувати рентабельність саме торгівельної діяльності.

### 2.3. Оподаткування товарів в торгівельних підприємствах

Оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах здійснюється відповідно до норм ПКУ [10] та стосується:

- податку на додану вартість;
- єдиного податку;
- акцизного податку;
- мита;
- податку з доходів фізичних осіб та ін.

Основним податком яким безпосередньо оподатковуються операції з придання та продажу товарів є податок на додану вартість, який розраховується відповідно до розділу V ПКУ [10].

Згідно з п. 185.1 «об'єктом оподаткування є операції платників податку з: постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержувачу/орендарю; в) ввезення товарів на митну територію України; г) вивезення товарів за межі митної території України» [10].

Відповідно до п. 187.1 «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі

відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів — дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг — дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [10].

В ПКУ існують окремі норми визнання дати виникнення податкових зобов'язань, що стосуються саме поставки товарів

«У разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки» [10].

«У разі постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків, датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору» [10].

«У разі якщо постачання товарів/послуг через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти» [10].

«У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше» [10].

«Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення» [10].

Відповідно до п. 193.1. «Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 20 відсотків;

б) 0 відсотків;

в) 7 відсотків по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів та ін.

г) 14 відсотків по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00» [10].

«На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з використанням кваліфікованого електронного підпису або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін» [10].

Граничним днем для реєстрації податкових накладних на час дії воєнного стану в Україні та протягом шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано є: за першу половину місяця – 5 число наступного місяця, а за другу половину – 18 число.

Важливим з точки зору оподаткування ПДВ є формування податкового кредиту за придбаними для подальшої реалізації товарів. Як показує практика діяльності досліджуваних підприємств важливим є належне юридичне оформлення та документування операцій з придбання товарів для підтвердження реальності господарських операцій. Важливим також є застосування рівня торгівельної націнки та податкового навантаження з ПДВ, яке б відповідало

середньогалузевому. В таблиці 2.6 наведемо податкову ефективність з ПДВ в галузі торгівлі за 2019-2024 роки.

Таблиця 2.6. – Податкова ефективність з ПДВ в галузі торгівлі в Україні за 2019-2024 роки

Рік	Місяць											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2019	1,1	1,0	1,1	1,0	1,1	1,2	1,0	1,2	1,1	1,0	1,1	1,5
2020	1,3	1,1	1,2	1,4	1,6	1,4	1,4	1,3	1,2	1,2	1,1	1,5
2021	1,5	1,3	1,3	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,4	1,3	1,8
2022	1,7	1,7	3,4	2,7	2,7	1,9	1,5	1,4	1,4	1,5	1,4	1,8
2023	1,5	1,4	1,6	1,6	1,5	1,5	1,5	1,6	1,7	1,9	2,0	1,9
2024	1,6	1,6	1,6	1,4	1,7	1,8	1,7	1,6	1,7			

*Джерело: складено автором на основі [50].*

Варто відзначити, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «Клауд Кастрл» показник податкової ефективності за вересень 2024 року склав 1,58, що є нижче середньогалузевого показника по Україні.

Щодо оподаткування податком на прибуток, то у підприємства річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, внаслідок чого об'єкт оподаткування визначається без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

За таких умов об'єктом оподаткування ТОВ «Клауд Кастрл» є прибуток, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Такий прибуток включає різницю між чистим прибутком від реалізації товарів та їх собівартістю.

Невисокий середній рівень торговельної націнки на підприємстві обумовлює його доцільність перебування на загальній системі оподаткування. При цьому стосовно інших підприємств галузі можемо зробити висновок, що при високому рівні торговельної націнки, за якого прибуток підприємства наближається до його доходу доцільно перебувати на спрощеній системі оподаткування та бути платником єдиного податку 3 групи.

За таких умов об'єктом оподаткування єдиним податком за ставкою 5% є дохід платника єдиного податку визначений за ПКУ.

Відповідно до п. 292.1 ПКУ доходом платника єдиного податку «для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі» [10].

«До суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів» [10].

Таким чином, можемо зробити висновок про необхідність оцінки рівня торгівельної націнки на товари, доходів від їх реалізації та собівартості реалізованих товарів для проведення ефективного податкового планування та оптимізації. Це пояснюється безпосереднім впливом названих показників на об'єкти оподаткування та податки.

## **Висновки до розділу 2**

Проведене дослідження практичних аспектів обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах дозволило зробити наступні висновки.

1. Встановлено, що торгівля як вид економічної діяльності займає ключове місце в економіці країни та характеризується найбільшою кількістю суб'єктів господарювання, які в ній задіяні в 2023 році – 714544 одиниці, що становить 37,3% до загального показника.

2. Проведений статистичний аналіз галузі торгівлі підтвердив її виняткове значення для економіки країни та показав відносну стабілізацію показників у 2023 році за обсягами реалізованої продукції, та значне перевищення оптового товарообороту по непродовольчих товарах над продовольчими.

3. Виявлено відсутність на сьогодні типових форм первинних документів, які б документували операції з товарами внаслідок відміни в 2021 році наказу Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів», що дозволило торгівельним підприємствам застосовувати альтернативні документи для оформлення операцій з товарами документи.

4. Для бухгалтерського обліку товарів підприємства використовують субрахунок 28 «Товари», на якому відображають «облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

5. З'ясовано, що цілому форми розкриття інформації про товари та їх реалізацію у фінансовій звітності відповідає міжнародним стандартам. Проте, існує необхідність окремого розкриття доходів та собівартості реалізованих товарів. Це дозволить користувачам, в тому числі потенційним інвесторам аналізувати рентабельність саме торгівельної діяльності.

6. Обґрунтовано необхідність оцінки рівня торгівельної націнки на товари, доходів від їх реалізації та собівартості реалізованих товарів для проведення ефективного податкового планування та оптимізації. Це пояснюється безпосереднім впливом названих показників на об'єкти оподаткування та податки.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ В ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку і оподаткування товарних операцій дало можливість виявити проблеми та недоліки, які потребують вирішення.

Вимоги матеріального права та податкового законодавства вимагають наявності якісного правового та документального забезпечення, яке б підтверджувало реальність господарських операцій з руху обліку руху товарів на усіх його стадіях. В іншому випадку здійснені операції з придбання та продажу товарів можуть бути визнані податковими органами та судами нікчемними, а діяльність торговельного підприємства – негосподарською. Така ситуація призводить до зменшення внаслідок податкових перевірок податкового кредиту з ПДВ по придбаним товарам, зменшення величини витрат (собівартості реалізованої продукції) та, як наслідок, донарахування зобов'язань та штрафних санкцій з ПДВ та податку на прибуток.

Ще одним наслідком неякісного документального забезпечення та обліку операцій з товарами є блокування податкових накладних та подальші труднощі в їх розблокуванні.

Саме тому на нашу думку управлінський менеджмент підприємства має забезпечити належну перевірку відповідності товарних операцій господарській діяльності. При цьому варто враховувати позицію Верховного Суду України, викладену у рішенні від 20.11.2023 року у справа № 460/11281/21, згідно якого «На підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, Товариство повинно мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та, які в сукупності з встановленими обставинами справи, зокрема і щодо можливостей здійснення господарюючими суб'єктами відповідних

операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для виконання умов, обумовлених договорами, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податкового обліку» [51].

Виходячи з цього пропонуємо для підтвердження реальності товарних операцій використовувати Відомість перевірки документального оформлення реалізації товару (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. – Відомість перевірки документального оформлення реалізації товару

Зміст операції / дії	Документ, що підтверджує	Наявність оригіналу	ПІБ, посада особи, що перевірила	Підпис
1	2	3	4	5
Укладання договору на придбання товару	Договір поставки від 01.04.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Укладання договору на перевезення	Договір надання транспортних послуг від 02.04.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Доставка товару	Товарно-транспортна накладна від 15.04.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Поставка товару	Видаткова накладна №ВН-0005 від 15.04.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Зберігання товару на складі	20-ОПП, ОЗ-1	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Укладання договору на реалізацію товару	Договір поставки від 20.05.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Доставка товару покупцю	Подорожній лист вантажного автомобіля від 20.05.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Доставка товару покупцю	Товарно-транспортна накладна від 20.05.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
Передача товару покупцю	Видаткова накладна №ВН-1685 від 20.05.2024 р.	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	
Оплата за реалізований товар	Платіжна інструкція від 01.06.2024 р. №01335ПЛ	так	Головний бухгалтер, Мартинюк В.С.	

*Джерело: власна розробка автора.*

Систематичні заповнення запропонованого документу, на нашу думку, дозволить забезпечити безпеку бізнесу шляхом постійного моніторингу та контролю проведення товарних операцій підприємства у відповідності до господарської діяльності, достовірності та повноти відображення інформації у бухгалтерському обліку.

Важливим аспектом удосконалення обліку товарів є його документальне забезпечення. Вважаємо за доречне оптимізувати книгу складського обліку товарів у відповідності до можливих операцій, в яких вони задіяні:

- надходження;
- реалізація (вибуття);
- повернення;
- переоцінка;
- списання.

Запропоновану форму Книги складського обліку товарів та їх руху наведемо в таблиці 3.2.

В такій книзі знаходить відображення надходження товарів від постачальників за договорами поставки за їх видами, вибуття товарів включно з їх реалізацією, дані по поверненню товарів від покупця, а також зміна балансової вартості внаслідок проведення переоцінки. Наявність такого документу дозволить систематизувати контроль за наявністю та збереженням товарів, оптимізувати роботу складського господарства та здійснювати додатковий контроль за матеріально-відповідальними особами.

Таблиця 3.2. – Книга складського обліку товарів та їх руху

Надходження товару						
Дата	Назва товару	Назва постачальника	Видаткова накладна (№, дата складання)	Кількість, (од. виміру)	Ціна, грн	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7
17.10.24	Клей	ТОВ «Хімпласт»»	ВН-00123, 16.10.24	1000 шт	25	25000
Вибуття товару						
Дата	Реалізація (покупець) / інше вибуття	Назва первинного документу	№, дата	Кількість (од. виміру)	Ціна, грн	Сума, грн
8	9	10	11	12	13	14
25.10.24	ПП «Тріумф»	Видаткова накладна	141, 25.10.24	550 шт	25	13750
Повернення товару						
Дата	Покупець	Назва первинного документу	№, дата	Кількість (од. виміру)	Ціна, грн	Сума, грн
15	16	17	18	19	20	21
-	-	-	-	-	-	-
Переоцінка товару				Залишок на кінець звітнього періоду		
Дата	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн
22	23	24	25	26	27	28
-	-	-	-	450 шт	25	11250

*Джерело: власна розробка автора.*

Запорукою якісного ведення бухгалтерського обліку на торгівельних підприємствах є наявність належного документального забезпечення усіх господарських операцій. Однак за певними обліковими процесами/ операціями відсутні будь-які типові документи, що їх документували б. Наприклад, відсутній типовий документ для обліку розрахунку транспортно-заготівельних витрат по придбаним товарам.

Для удосконалення обліку формування первісної вартості товарів в частині транспортно-заготівельних витрат пропонуємо для використання форму Розрахунку транспортно-заготівельних витрат торгівельного підприємства, яка наведена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. – Розрахунок транспортно-заготівельних витрат торгівельного підприємства

Показник	Сума, грн	Показник	Сума грн
ТЗВ на початок місяця		Вартість товарів на початок місяця	
ТЗВ за місяць, в тому числі за:		Вартість товарів за місяць, в тому числі за:	
- акт №__ від __		- видаткова накладна №__ від __	
...		...	
Коефіцієнт транспортно-заготівельних витрат			
Списано ТЗВ за місяць, всього		Списано запасів за місяць, всього	
в тому числі за:		в тому числі за:	
- видаткова накладна №__ від __		- видаткова накладна №__ від __	

*Джерело: власна розробка автора.*

Розрахунок, а тому числі автоматизований, дозволяє забезпечити швидкий розрахунок та контроль формування та включення в первісну вартість товарів ТЗВ.

Крім цього для обліку ТЗВ рекомендуємо використовувати субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати», за дебетом якого відбувається накопичення ТЗВ, а по кредиту – списання на собівартість реалізованих товарів.

В діяльності торгівельних підприємства важливим елементом є розробка та впровадження системи бонусів та знижок. При цьому практичне дослідження показало певні прогалини в цій ділянці обліку.

При відображенні в обліку операцій з надання бонусів та знижок у продавця виникає проблема документального оформлення цієї операції, адже в Україні на законодавчому рівні не регламентовано форму первинного документа, який відображав би розмір нарахованих бонусів, або наданих знижок.

Для документального забезпечення обліку програм лояльності суб'єктам господарювання пропонуємо формувати наступний комплект документів:

1. Наказ. Підставою надання знижок є наказ про запровадження системи знижок певним категоріям покупців, який би містив: умови надання знижки,

період проведення знижки, документ, в якому буде відображено суму знижки, відповідальних осіб за надання та оформлення програм лояльності.

2. Рахунок-фактура, у якій окремою графою прописується сума знижки та підсумкова вартість товарів з урахуванням знижки.

3. Видаткова накладна. Суб'єкт господарювання при реалізації товарів обов'язково повинен виписати документ, який підтверджує факт передачі права власності на товар.

4. Податкова накладна. Платники податку на додану вартість виписують податкову накладну на ціну товарів з врахованою знижкою (якщо знижку відомо до дати відвантаження продукції).

5. Надання клієнтам бонусних програм та знижок після дати здійснення продажу (купівлі) товарів рекомендуємо оформляти видатковим накладним-коригуванням, яке містить такі реквізити:

- Назва документа «Видаткова накладна-коригування»;
- Відомості про покупця та продавця;
- Назва реалізованого товару;
- Кількість та ціна реалізованого товару;
- Сума наданої знижки;
- Податкове зобов'язання з ПДВ;
- Дата та місце вчинення правочину;
- Підпис, прізвище, ініціали покупця та продавця.

У запропонованій структурі видаткової накладної-коригування для покупця та продавця товарів може одночасно відобразитися коригування податкових зобов'язань з ПДВ. Видаткова накладна-коригування в діяльності підприємства може використовуватись як первинний, так і податковий документ.

Враховуючи це пропонуємо внести зміни до Податкового кодексу України щодо можливості нарахування податкового кредиту та податкових зобов'язань щодо видаткової накладної-коригування.

Для відображення інформації щодо нарахованих покупців бонусів, в обліку доцільно також запровадити «Відомість нарахування бонусів» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. – Відомість нарахування бонусів за жовтень 2024 року

Покупець	Черговість придбання	Обсяг реалізованих товарів з ПДВ, грн	Нараховані бонуси	Сума знижки за бонусом, грн	Бали в рахунок наступних придбань
1	2	3	4	5	6
ТОВ «Аспект»	3	120 000,00	3	3 600,00	3

Джерело: власна розробка автора.

Облік операцій із відображенням нарахованих знижок та бонусів у науковій літературі трактується по-різному. Одним із шляхів визнання бонусів в обліку є включення до складу виручки передоплати за товари, які покупець пред'явить у майбутньому в рахунок накопичених бонусних одиниць.

Для якісного відображення на рахунках обліку відстроченого визнання доходу пропонуємо ввести субрахунки 692 «Доходи майбутніх періодів від наданих бонусів» та 6812 «Отримання авансових внесків за нарахованими бонусами» (рис. 3.1).

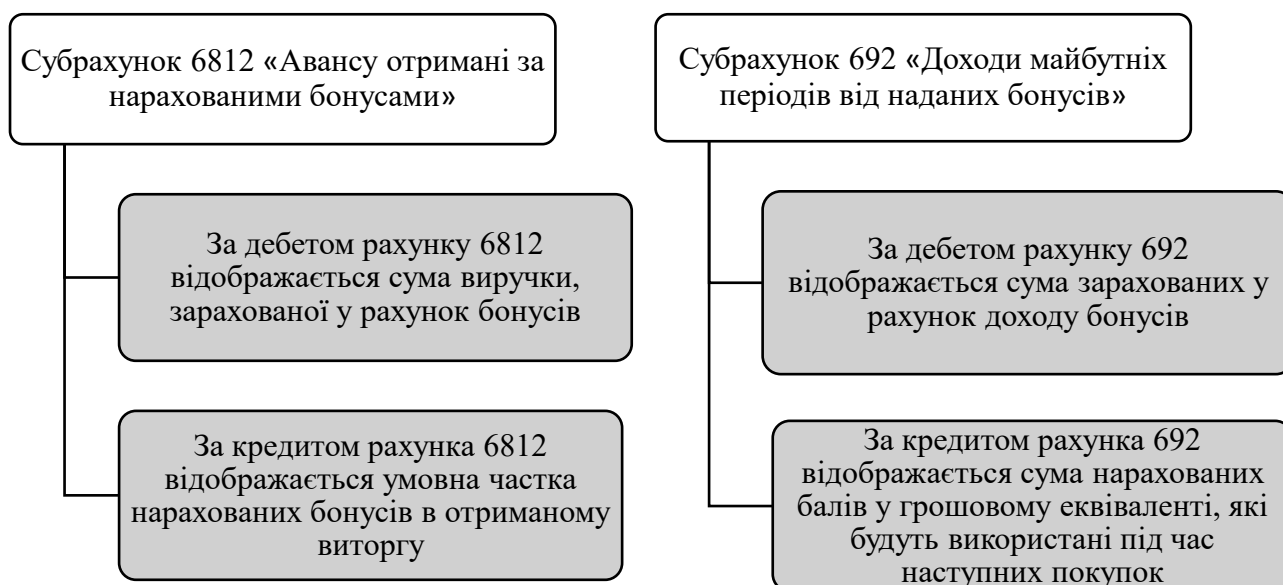


Рисунок 3.1 Види субрахунків для обліку доходів від наданих бонусів

Джерело: власна розробка автора.

Нами також виявлено практичну потребу удосконалення системи рахунків з обліку доходів від реалізації продукції в частині їх аналітичності.

Для цього рекомендуємо рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» доповнити такими рахунками четвертого порядку:

702 «Дохід від реалізації товарів»:

- 7021 «Дохід від реалізації товарів за оптовими операціями»;
- 7022 «Дохід від реалізації товарів за роздрібними операціями»;
- 7023 «Дохід від реалізації товарів за картками»;
- 7024 «Дохід від реалізації товарів за бонусними програмами».

704 «Вирахування з доходу»:

- 7041 «Вирахування з доходу за поверненими товарами»;
- 7042 «Сума знижок за бонусними програмами»;
- 7043 «Інші вирахування».

За допомогою такої аналітики можна якісніше аналізувати маркетингову політику підприємства та приймати виважені управлінські рішення в торгівельній діяльності.

### **Висновки до розділу 3**

Теоретичне та практичне дослідження особливостей обліку і оподаткування руху товарів дало змогу удосконалити окремі їх аспекти на торгівельних підприємствах:

1) Запропоновано для підтвердження реальності товарних операцій використовувати Відомість перевірки документального оформлення реалізації товару, яка дозволить дозволяє постійний моніторинг та контроль проведення товарних операцій підприємства у відповідності до господарської діяльності, достовірності та повноти відображення інформації у бухгалтерському обліку.

2) Розроблено форму Книги складського обліку товарів та їх руху, в якій знаходить відображення надходження товарів від постачальників за договорами поставки за їх видами, вибуття товарів включно з їх реалізацією, дані по поверненню товарів від покупця, а також зміна балансової вартості внаслідок

проведення переоцінки. Наявність такого документу дозволить систематизувати контроль за наявністю та збереженням товарів, оптимізувати роботу складського господарства та здійснювати додатковий контроль за матеріально-відповідальними особами.

3) Для удосконалення обліку формування первісної вартості товарів в частині транспортно-заготівельних витрат пропонуємо для використання форму Розрахунку транспортно-заготівельних витрат торгівельного підприємства, що дозволяє забезпечити швидкий розрахунок та контроль формування та включення в первісну вартість товарів ТЗВ.

4) Запропоновано структуру видаткової накладної-коригування для покупця та продавця товарів, яка складається при зміні вартості товарів внаслідок застосування бонусів. Такий документ в діяльності підприємства може використовуватись як первинний, так і податковий документ.

5) Для якісного відображення на рахунках обліку відстроченого визнання доходу пропонуємо ввести субрахунки 692 «Доходи майбутніх періодів від наданих бонусів» та 6812 «Отримання авансових внесків за нарахованими бонусами».

6) Удосконалено систему рахунків з обліку доходів від реалізації продукції в частині їх аналітичності та доповнення рахунками четвертого порядку.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку і оподаткування руху товарів в торгівельних підприємствах дозволило зробити наступні висновки та пропозиції:

1) Уточнено основні поняття пов'язані з рухом товарів в торгівлі, зокрема запропоновано під торговельною діяльністю розуміти господарську діяльність підприємства, що полягає у реалізації суб'єктами господарювання товарів. Таке визначення важливо для розуміння необхідності дотримання ознак господарської діяльності при оподаткуванні.

2) Виявлено, що перспективними напрямками удосконалення нормативного законодавства є розробка та оновлення методичних рекомендацій за окремими напрямками – визначення справедливої вартості, облік знижок та бонусів, відображення на позабалансовому обліку тощо.

3) Напрацьовано перспективні напрямки наукових досліджень з обліку товарів в частині документування та правового забезпечення товарних операцій, розробки облікової політики в частині товарів, автоматизації обліку торгівельних операцій та відображення їх у звітності.

4) Статистична оцінка галузі торгівлі підтвердила її ключове місце в економіці країни, що проявляється в найбільшій кількості суб'єктів господарювання, які в ній задіяні в 2023 році – 714544 одиниці, що становить 37,3% до загального показника.

5) Виявлено відсутність на сьогодні типових форм первинних документів, які б документували операції з товарами внаслідок відміни в 2021 році наказу Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів», що дозволило торгівельним підприємствам застосовувати альтернативні документи для оформлення операцій з товарами документи.

6) Удосконалено документальне забезпечення товарних операцій через розробку: Відомості перевірки документального оформлення реалізації товару, форми Книги складського обліку товарів та їх руху, Розрахунку транспортно-заготівельних витрат торгівельного підприємства, Видаткової накладної-коригування для покупця та продавця товарів, яка складається при зміні вартості товарів внаслідок застосування бонусів. Такі документи покликані якісно документувати операції з товарами та підвищити якість облікової інформації.

7) Для оптимізації відображення на рахунках обліку операцій з товарами запропоновано введення субрахунків 692 «Доходи майбутніх періодів від наданих бонусів», 6812 «Отримання авансових внесків за нарахованими бонусами», доповнено систему рахунків з обліку доходів від реалізації продукції рахунками четвертого порядку тощо.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Колумбет О.П, Малиневська Д.П. Особливості обліку руху товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Науковий журнал «Молодий вчений»*. 2018. №1 (53). С. 905-908.
2. Резнікова В.В., Кравець І.М. Новітні тенденції розвитку судової практики щодо розгляду господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій. *Право України*. 2020. № 7. С. 181-199. URL: <http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001250915> (дата звернення 01.11.2024).
3. Чабанюк О.М. Полянська О.А., Кальніна Г.О. Облік та оподаткування товарів: стан та перспективи розвитку. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 1428-1434.
4. Господарський Кодекс України 16 січня 2003 року № 436-IV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 25.10.2023).
5. Матюха В.І. Мисака Г.В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. *Молодий вчений*. 2018. № 1(2). С. 933-936. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_1\(2\)\\_88](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_1(2)_88) (дата звернення 01.11.2024).
6. Ганін В.І., Шуляк В.С. Ефективність організації обліку та аналізу товарних операцій на підприємствах торгівлі. *Молодий вчений*. 2019. № 11(1). С. 124-129. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2019\\_11\(1\)\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_11(1)_30) (дата звернення 01.11.2024).
7. Скрипник М.Є., Шум'як Г.В. Особливості обліку в оптовій торгівлі. *Журнал «Науковий огляд»*. 2017. № 11 (43). URL: <http://oaji.net/articles/2017/797-1517525244.pdf> (дата звернення 01.11.2024).

8. Пристремський О.С., Саун А.Ж. Теоретико-методологічні аспекти обліку товарних операцій на підприємствах торгівлі. Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки). 2023. №1(47). С. 164-175.
9. Цивільний кодекс України 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#doc\\_info](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#doc_info) (дата звернення 25.10.2024).
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.10.2024).
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 25.10.2024).
12. Концептуальна основа фінансової звітності. *Фонд МСФЗ*. 2018. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf) (дата звернення: 25.10.2024).
13. Порядок подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-p> (дата звернення 02.11.2024).
14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ МФУ від 24.05.1995 р. № 88. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 25.10.2024).
15. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Мінфіну України від 02.09.2014 р. №879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 15.10.2024).
16. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні : Постанова КМУ від 3 квітня 1993 № 250. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-93-p#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

: наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 25.10.2024).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 25.10.2024).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 25.10.2024).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 10.11.2024).

22. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ МФУ від 10.01.2007 № 2. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

23. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення 25.10.2024).

24. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова КМУ від 22 січня 1996 № 116. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» : Міжнародний документ. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 10.10.2024).

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». *Законодавство України*. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%202\\_ukr\\_2022.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%202_ukr_2022.pdf) (дата звернення: 25.10.2024).

27. Incoterms rules. International Chamber of Commerce. URL: <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-2020> (дата звернення: 25.10.2024).

28. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 14.11.2023).

30. Шаровська Т.С., Кубік В.Д. Питання організації обліку товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Основні і прикладні дослідження в сучасному світі*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Бостон, США, 18-20 листопада 2020 р.). Бостон: VoScience Publisher, 2020. С. 972–980.

31. Шмигель О.Є. Особливості розроблення облікової політики торговельних підприємств. *Інноваційна економіка*. 2021. №3-4. С. 159-163.

32. Голій В.О. Завдання бухгалтерського обліку товарів. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 2 листопада 2024 р.). / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 18. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. 406 с. С. 95-97.

33. Чудовець В.В. Розширення ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними*

*системами*: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 15 груд. 2022 р., Луцьк: ЛНТУ, 2022. С. 425-426.

34. Подмешальська Ю.В., Парнюк О.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 97–104. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.97.

35. Степаненко О.І. Побудова процесу документування виробничих запасів: організаційний аспект. *Науковий погляд: економіка та управління*. № 1 (63). 2019. С. 229-239.

36. Чудовець В., Завадська Н. Удосконалення обліку програм лояльності: проблеми теорії та практики / Економіка Болгарії та Європейського Союзу в цифровому світі : [монографія]. Софія, Болгарія: Університет національного та світового господарства, 2019. С.397-407.

37. Дутчак Р.Р. Сучасні digital-рішення в первинному спостереженні бухгалтерського обліку товарів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту; 10 груд. 2020 р. Київ : КНЕУ. 2020. С. 410–412.

38. Савченко Л.А. Розробка автоматизованого обліку та руху товарів на складах. *Проблеми та перспективи розвитку технічних та біоенергетичних систем природокористування*. XX Міжнародна конференція науково-педагогічних працівників, наукових співробітників та аспірантів: збірник тез. м. (23–27 березня 2020 року). Київ. 2020. С. 69-77.

39. Резнікова В.В., Кравець І.М. Новітні тенденції розвитку судової практики щодо розгляду господарських спорів, пов'язаних зі здійсненням торговельних операцій. *Право України*. 2020. № 7. С. 181-199. URL: <http://jnas.nbu.gov.ua/article/UJRN-0001250915> (дата звернення 01.11.2024).

40. Максименко І.Я., Васильченко Е.В. Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування товарів через інтернет-торгівлю. *Молодий вчений*. 2018. № 9. С.2153-256.

41. Бенько І. Облік в торговельних компаніях: вітчизняна та зарубіжна практика. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем* : Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції, 17 грудня 2021 р. Кропивницький: ЦНТУ, 2021. С. 31-34.

42. Сарахман О.М., Шурпенкова Р.К., Калайтан Т.В. Особливості обліку та оподаткування сфери торгівлі у Сполучених Штатах Америки. *Галицький економічний вісник*. 2022. № 2. С. 46-54. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev\\_2022\\_2\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2022_2_8) (дата звернення 01.11.2024).

43. Осадча О.О. Ефективна облікова політика як інструмент податкового планування підприємства. *Вісник НУВГП*. Рівне : НУВГП. 2024. Вип. 2(106). С. 102-113.

44. Носач Н. М. Облік і аналіз реалізації товарів в підприємствах торгівлі: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності); наук. кер. Кащена Н. Б. Харків, 2019. 308 с.

45. Подмешальська Ю.В., Скирдова О.А. Бухгалтерський облік та управлінський облік виробничих запасів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 21. С. 93–99.

46. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Фінансовий облік і звітність: навч. посіб. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. 330 с.

47. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2023 році. *Державна служба статистики України*. URL: [https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/ksg/ksg\\_u/arch\\_ksg\\_u.htm](https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/ksg/ksg_u/arch_ksg_u.htm) (дата звернення 01.11.2024).

48. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності в Україні у 2023 році. *Державна служба статистики України*. URL: [https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/orps/orps\\_u/arch\\_orps\\_u.htm](https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/osp/orps/orps_u/arch_orps_u.htm) (дата звернення 01.11.2024).

49. Структура оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі в Україні у 2005-2021 роках. *Державна служба статистики України*. URL: [https://uz.ukrstat.gov.ua/statinfo/rinok/2022/struct\\_opt\\_tov\\_2005-2021.pdf](https://uz.ukrstat.gov.ua/statinfo/rinok/2022/struct_opt_tov_2005-2021.pdf) (дата звернення 01.11.2024).

50. Окремі показники декларування ПДВ по галузям. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/479918.pdf> (дата звернення 01.11.2024).

51. Постанова у справі № 460/11281/21 від 20.11.2023 року. *Верховний суд України*. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/115040731?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress02&\\_g](https://verdictum.ligazakon.net/document/115040731?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress02&_g) (дата звернення 01.11.2024).