## ТЕМА 4

**ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

* 1. Особливості торгівельної діяльності та їх вплив на організацію обліку.
	2. Облік роздрібної та оптової торгівлі. 4.3.Оподаткування торгівельних підприємств.

## 4.1.Особливості торгівельної діяльності та їх вплив на організацію обліку

**Торгівельна діяльність —** це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку.

**Товар —** це продукт праці, що має вартість і розподіляється у суспільстві шляхом обміну (купівлі-продажу).

Торгівля поділяється на внутрішню та зовнішню.

***Зовнішня торгівля*** — це торгівля з іншими країнами, яка включає у себе експорт (вивезення) та імпорт (ввезення) товарів.

***Внутрішня торгівля*** — галузь економіки, що забезпечує надходження товарів із сфери виробництва до сфери споживання.

У свою чергу, внутрішня торгівля поділяється на оптову та роздрібну:

**Оптова торгівля —** це діяльність з придбання та відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації, як правило, великими партіями підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб’єктам підприємницької діяльності для подальшого перепродажу або промислового використання (обробки). Зазвичай внаслідок оптової торгівлі товари не надходять кінцевим споживачам. Оптова торгівля є першим етапом руху товару в сфері обігу від виробника до споживача. Структура оптового товарообігу представлена в табл. 4.1.

*Таблиця 4.1*

***Структура оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України за 2010-2017 рр.***

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2010** | **2011** | **2012** | **2013** | **20141** | **20151** | **20161** | **20171** |
| **роки** |
| **Оптовий товарооборот, млн. грн.** | 993695,8 | 1107283,4 | 1093290,8 | 1074753,2 | 987957,0 | 1244220,8 | 1555965,7 | 1908670,6 |
| у тому числі |  |  |  |  |  |  |  |  |
| продовольчі товари | 193848,5 | 194516,0 | 215169,0 | 199674,1 | 194669,3 | 224268,9 | 252771,0 | 314047,6 |
| непродовольчі товари | 799847,3 | 912767,4 | 878121,8 | 875079,1 | 793287,7 | 1019951,9 | 1303194,7 | 1594623,0 |
| **Питома вага в оптовому товарообороті, %** | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| у тому числі |  |  |  |  |  |  |  |  |
| продовольчі товари | 19,5 | 17,6 | 19,7 | 18,6 | 19,7 | 18,0 | 16,2 | 16,5 |
| непродовольчі товари | 80,5 | 82,4 | 80,3 | 81,4 | 80,3 | 82,0 | 83,8 | 83,5 |
| **Питома вага продажу****товарів вітчизняного виробництва, %** | 66,5 | 63,9 | 58,9 | 54,3 | 48,5 | 46,9 | 44,5 | 43,7 |
| продовольчі товари | 75,1 | 75,5 | 73,7 | 71,7 | 71,4 | 75,2 | 76,4 | 76,8 |
| непродовольчі товари | 64,4 | 61,4 | 55,3 | 50,3 | 42,9 | 40,7 | 38,3 | 37,2 |

***1*** *Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.*

**Роздрібна торгівля -** це сфера підприємницької діяльності щодо продажу товарів або послуг на підставі усного чи письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. Вона є завершальним етапом руху товарів у сфері обігу.

Основні показники роздрібної торгівлі в Україні за 2010-2017 роки подані у табл. 4.2 та

4.3.

*Таблиця 4.2*

***Основні показники роздрібної торгівлі в Україні за 2010-2016 рр.***

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Роки | Обсяг роздрібного товарообороту підприємств (юридичних осіб), млн.грн1,2 | У тому числі питома вага, % | Індекси фізичного обсягу роздрібного товарообороту підприємств2(юрид ичних осіб) до попереднього року, у порівнянних цінах, % | Наявність об'єктів роздрібної торгівлі підприємств (юридичних осіб) на кінець року, тис.од | У тому числі | Наявність об'єктів ресторанного господарства (ресторани, кафе, бари, їдальні тощо) підприємств (юридичних осіб) на кінець року, тис. од | Кількість ринків з продажу споживчихтоварів на кінець року, од |
| Магази- ни | кіоски та автозап- равні станції 3 |
| Продо-вольчих товарів | Непродо-вольчих товарів |
| **2010** | 280890 | 39,5 | 60,5 | 110,1 | 64,8 | 48,0 | 16,8 | 23,4 | 2758 |
| **2011** | 350059 | 38,9 | 61,1 | 113,2 | 64,2 | 48,4 | 15,8 | 22,9 | 2698 |
| **2012** | 405114 | 40,2 | 59,8 | 112,3 | 62,2 | 47,2 | 15,0 | 21,6 | 2647 |
| **2013** | 433081 | 41,1 | 58,9 | 106,1 | 59,8 | 45,5 | 14,3 | 20,6 | 2609 |
| **20144** | 438343 | 41,3 | 58,7 | 90,0 | 49,6 | 38,6 | 11,0 | … | 2177 |
| **20154** | 487558 | 41,1 | 58,9 | 80,2 | 49,6 | 38,5 | 11,1 | … | 2134 |
| **20164** | 555975 | 41,0 | 59,0 | 104,5 | 49,3 | 38,4 | 10,9 | … | … |

*Таблиця 4.3*

***Основні показники роздрібної торгівлі в Україні за 2017 рік***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Рік | Роздрібний товарооборот, млн. грн | Питома вагав роздрібному товарообороті, % | Індекс фізичного обсягу роздрібного товарообороту (у порівнянних цінах) до попередньогороку, % | Кількість об'єктів роздрібної торгівлі на кінець року,тис. од | У тому числі |
| продовольчих товарів | непродовольчих товарів | магазини | об'єкти торгівлі напівстаціонарні3 |
| **2017** | 586330,1 | 39,8 | 60,2 | 106,0 | 39,3 | 32,7 | 6,6 |

### Суб’єкти пiдприємницької дiяльностi - юридичні особи для здiйснення торгівельної дiяльностi повиннi мати:

* свiдоцтво про державну реєстрацiю;
* дозвiл на розмiщення об’єкта торгiвлi (рiшення сесiї мiсцевої ради народних депутатiв) або договiр оренди примiщення;
* лiцензiї або їх копiї, затвердженi вiдповiдним органом, який видав лiцензiю;
* квитанцiю про сплату ринкового збору за торгiвлю на територiї ринку у разi, якщо суб’єкт пiдприємницької дiяльностi проводить торгiвлю не в стацiонарному примiщеннi;
* вiдповiднi документи на товар: накладнi, сертифiкат якостi та iншi документи, що пiдтверджують походження товару;
* реєстратор розрахункових операцiй, який використовується при торгiвлi в стацiонарних примiщеннях, а в окремих, передбачених законодавством випадках — розрахункову книжку.

### Суб’єкти пiдприємницької дiяльностi — фізичні особи при здiйсненнi роздрібної торгiвлi повиннi мати:

* свiдоцтво про державну реєстрацiю пiдприємця, що видається органом місцевого самоврядування за мiсцем прописки громадянина;
* дозвiл на розмiщення об’єкта торгiвлi або договорю оренди примiщення;
* квитанцiю про сплату ринкового збору (за торгiвлю на ринку) та ін .

Господарюючi суб’єкти, вiдповiдно до чинного законодавства, для здiйснення торгівельної дiяльностi окремими видами товарiв зобов’язанi мати лiцензiї.

**Лiцензiя (спецiальний дозвiл**) — це державне свiдоцтво, що засвiдчує дозвiл на право здiйснення суб’єктом пiдприємницької дiяльностi окремих видiв дiяльностi, яке видається органами державного управління. Лiцензiї необхiдно отримувати при реалiзацiї таких товарiв: лiкарських засобiв; особливо небезпечних хiмiчних речовин; алкогольних напоїв; тютюнових виробiв та інших.

### Особливостями бухгалтерського обліку в торгових підприємствах є:

1. Специфічна система обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібного товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами реалізації. Груповий облік товарів ведуть на основі бухгалтерських документів і оперативних даних розрахунковим шляхом. Кількісно-

вартісний облік здійснюють з товарів, які потребують особливого контролю за їх рухом (ювелірні вироби, товари, прийняті на комісію, меблі, телевізори).

1. Облік товарів здійснюють згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та установ з використанням рахунку 28

«Товари» в розрізі субрахунків:

1. “Товари на складі” проводять облік наявності та руху товарних запасів в основному на оптових підприємствах, морозильниках, овочесховищах;
2. “Товари в торгівлі” призначений для обліку наявності і руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі, громадського харчування;
3. “Товари на комісії” обліковують товари передані на комісію за договорами комісії, що не передбачають перехід права власності;
4. “Тара під товарами” проводять облік тари під товарами порожньої, купленої, власного виробництва;
5. “Торгова націнка” є контрактивним рахунком до субрахунку 281 “Товари на складі” та 282 “Товари в торгівлі”, який призначено для визначення реалізаційної (продажної) вартості товарів, знаючи їх купівельну вартість. Торгова націнка — це різниця між купівельною та продажною вартістю товарів;

287 “Купівельні вироби”;

289 “Транспортно-заготівельні витрати” призначений для окремого обліку витрат з транспортування, вантажно-розвантажувальних робіт, що пов’язані з доставкою товарів.

1. У торгівлі спостерігаються наявні великі запаси ТМЦ, у зв’язку з цим бухгалтерський облік має забезпечити достовірний контроль за їх рухом і збереженням.
2. У торгівлі існує специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і які покривають за рахунок доходів підприємства. Витрати обігу - це виражені у вартісній формі витрати торгових підприємств, пов’язані з купівлею, транспортуванням, збереженням і реалізацією товарів.
3. Витрати обігу рекомендовано обліковувати на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”. У торгівлі не застосовують поняття “калькуляція”, не використовують рахунки - 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”. На рахунку 92 “Адміністративні витрати” обліковуються усі загальногосподарські витрати підприємств торгівлі. На рахунку 93 “Витрати на збут” ведуть облік витрат, пов’язаних із збутом товарів.

На підприємствах торгівлі спостерігається різниця у джерелах утворення прибутку. Важливе значення обліку - контроль застосування цін на товари, правильне визначення націнки, знижки. Ціну на товари визначають на підставі угоди між продавцем і покупцем при розрахунках між юридичними особами. Ціна на більшість товарів включає податок на додану вартість, який після реалізації товару перераховують до бюджету.

Деякі види вітчизняних товарів, а також більшість імпортних обкладаються акцизним податком.

## 2.Облік оптової та роздрібної торгівлі 2.1.Облік оптової торгівлі

Порядок обліку торгових операцій у сфері оптової торгівлі аналогічний обліку роздрібної торгівлі, але має деякі особливості. Так, на відміну від підприємств роздрібної торгівлі, оптові підприємства товари обліковують за первісною (купівельною) вартістю на субрахунку 281

«Товари на складах». Визначають первісну вартість придбаних товарів відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». Для визначення собівартості реалізованих товарів підприємства оптової торгівлі можуть використовувати різні методи, рекомендовані П(С)БО 9 «Запаси». Придбані товари оприбуткують у підзвіт матеріально відповідальним особам. В оптових підприємствах поширені два способи зберігання й обліку товарів: партіонний (відокремлено зберігають кожну партію товару, що надійшла на склад) і сортовий (товари зберігають за їх видами і сортами).

Матеріально відповідальні особи періодично (а за необхідності щоденно) подають у бухгалтерію товарні звіти про рух та залишки товарів за кожною партією або видом (сортом). У бухгалтерії ці звіти використовують як регістри аналітичного обліку. На їх підставі в кінці місяця складають сальдові відомості кількісно-сумового обліку, дані яких звіряють з картками складського обліку.

Якщо оптове підприємство проводить облік товарів за **ціною придбання**, то оприбуткування товарів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1. на закупівельну вартість придбаних товарів Дебет 281 Кредит 631;
2. на суму податкового кредиту з ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов’язання: Дебет 641 Кредит 631;
3. на суму коштів, перерахованих постачальнику за придбані товари: Дебет 631 Кредит 311. Якщо підприємство проводить облік товарів **за продажними цінами**, то сума ПДВ, нарахована (оплачена) постачальникам при придбанні товарів, включається до суми торгової націнки, що відображається записом: Дебет 281 Кредит 285. Аналогічним проведенням відображається сума торгівельної націнки на товари, яка нараховується торгівельним підприємством для покриття витрат обігу та отримання прибутку. Таким чином, на субрахунку 281 “Товари на складі” формується реалізаційна вартість товару.

Реалізацію товарів підприємства оптової торгівлі можуть здійснювати або безпосередньо зі складу (складський товарообіг), або з доставкою від постачальника (виробника) прямо покупцеві - підприємству роздрібної торгівлі (транзитний товарообіг).

При реалізації товарів зі складів їх відпуск здійснюють на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних та інших супровідних документів, у яких вказують кількість товарів, їх відпускну ціну та вартість за кожним найменуванням.

Торгову націнку підприємства оптової торгівлі не відображають на субрахунку 285. Її рівень визначають окремо для кожної групи або партії товару і оформлюють відповідним наказом (розпорядженням) керівника торгового підприємства. Рівень торгової націнки може бути встановлений у відсотках до облікової (первісної) вартості товару або ж у твердій сумі. Окремим наказом (розпорядженням) може бути затверджена ціна реалізації товару з урахуванням націнки.

При реалізації товарів транзитом їх відвантажують покупцям постачальники, оминаючи склади оптового торгового підприємства. Така форма торгівлі економічно більш вигідна: вона сприяє зменшенню витрат на розвантажувально-навантажувальні роботи та зберігання товарів на складах підприємства оптової торгівлі, прискорює надходження товарів до покупця. Особливістю організації обліку транзитної оптової торгівлі є одночасне відображення двох явищ: придбання товару і його реалізації. Для обліку придбаного товару з метою транзитної реалізації доцільно використовувати окремий субрахунок, наприклад 288 «Товари в дорозі».

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), пов’язані з придбанням товарів, можуть бути прямо розподілені і віднесені на вартість придбаних товарів (дебет субрахунку 281) або ж зібрані на окремому субрахунку 289 і розподілені за середнім їх відсотком між реалізованими товарами і залишками товарів на складі.

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

### Середній % ТЗВ = (СД289 поч. + ОД289) : (СД281поч. + ОД281) ⋅ 100 (4.1)

де, СД281 поч., СД289 поч. - початкове сальдо на субрахунках 281 «Товари на складі» та 289

«Транспортно-заготівельні витрати»;

ОД281, ОД289 - обороти за звітний період за дебетом субрахунків 281 і 289 відповідно.

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, визначають наступним чином:

### ТЗВреал. = (ОК281 х Середній % ТЗВ) : 100 (4.2)

де, ОК281 реал - первісна вартість реалізованих за звітний місяць товарів (оборот за кредитом субрахунку 281).

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, відносять безпосередньо на собівартість реалізації бухгалтерським проведенням: Дебет 902 Кредит 289.

Деякі особливості має облік оптової торгівлі алкогольними і тютюновими виробами, адже оптова торгівля цими товарами може здійснюватися лише при наявності спеціального дозволу - ліцензії. За видачу такого дозволу стягується відповідна плата. Ліцензії видаються окремо на оптову торгівлю алкогольними напоями і окремо на оптову торгівлю тютюновими виробами. Термін її дії - 5 років, але плата за видачу ліцензії стягується щорічно.

Бухгалтерський облік ліцензій ведеться на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Нарахування амортизації ліцензії здійснюють щомісяця протягом терміну її корисного використання, як правило, прямолінійним методом. Придбання ліцензії відображають в обліку як капітальні вкладення, тобто проводять через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після закінчення терміну використання вартість амортизованої ліцензії списують за рахунок нарахованої амортизації: Дебет133 Кредит 127.

## 2.2. Облік роздрібної торгівлі

Роздрібні підприємства, які здійснюють реалізацію товарів (розрахунковi операцiї) в готiвковiй та/або в безготівковій формi (iз застосуванням платiжних карток, платiжних чекiв, жетонiв тощо), проводять розрахунковi операцiї на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстрованi, опломбованi у встановленому порядку та переведенi у фiскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцiй (РРО).

Списання товарів при їх реалізації пiдприємствами роздрібної торгiвлi здійснюється за найбiльш розповсюдженим методом цiни продажу. Оцiнка за цiнами продажу ґрунтується на застосуваннi середнього вiдсотка торговельних нацiнок. Вiдповiдно до П(С)БО 9 “Запаси”.

Для облiку торгової нацiнки використовується субрахунок 285 “Торгова нацiнка”. За кредитом субрахунку 285 відображається збiльшення суми торгових нацiнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової нацiнки на реалiзованi товари вiдображається за дебетом субрахунку 285 i кредитом субрахункiв 281 i 282. У звiтнiсть (Баланс) включається згорнуте за всiма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використаннi методу цiн продажу собiвартiсть реалiзованих товарiв визначається як рiзниця мiж продажною (роздрiбною) вартiстю реалiзованих товарiв i сумою торговельної нацiнки на цi товари.

***Сума реалізованих торгових націнок = Продажна вартість реалізованих товарів \* Середній % торгових націнок (4.3)***

***Сума реалізованих торгових націнок = ОКт 702 х Середній % торгових націнок (4.4)***

***Сальдо Кт 285 на п.м. + ОКт 285 за місяць Середній % торгових націнок*** *=*

***Сальдо Дт 282 на п. м. + ОДт 282 за місяць (4.5)***

ОКт 702 – ОКт 902 = Сума реалізованих торгових націнок.

***Приклад.*** *Залишок товарів на початок місяця на підприємстві роздрібної торгівлі становить 720 грн, сума торгової націнки-144 грн. За місяць підприємством придбано товарів на суму 36600 грн (ПДВ - 6100 грн). На придбані товари нарахована торгова націнка на суму 9760 грн. За звітний період реалізовано товар на суму 39600 грн (ПДВ - 6600 грн). Відобразити господарські операції, якщо підприємство використовує (списує) товари за методом ціни продажу.*

*Таблиця 4.4*

***Розрахунок середнього відсотка торгівельної націнки***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Назва показника | Продажна(роздрібна ) вартість товару | Суматоргівельної націнки | Собівартість товару(гр. 3–гр. 4) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Залишок на початок мiсяця, грн. | 720 | 144 | 576 |
| 2 | Надiйшло у звiтному мiсяцi, грн. | 40260 | 9760 | 30500 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 3 | Разом (ряд. 1 + ряд. 2), грн. | 40980 | 9904 | 31076 |
| 4 | Середнiй вiдсоток торговельної націнки, %((ряд. 3 гр. 4 : ряд. 3 гр. 3) х 100,0 %) | 24 | - | - |
| 5 | Реалiзовано протягом перiоду, грн. | 39600 | 9504 | 30096 |
| 6 | Повернення товару, грн. | - | - | - |
| 7 | Разом фактична реалiзацiя, грн. | 39600 | 9504 | 30096 |
| 8 | Залишок на кiнець звiтного перiоду, грн.(ряд.3-ряд.5) | 1380 | 400 | 980 |

*Таблиця 4.5*

***Кореспонденція рахунків на підприємствах роздрібної торгівлі***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст операцій** | **Дебет** | **Кредит** | **Сума, грн.** |
| 1 | Залишок товарiв на початок звiтного перiоду | 282 | - | 720 |
| 2 | Торгова нацiнка на товари на початок звiтного перiоду | - | 285 | 144 |
| 3 | Оприбуткований товар за купiвельною вартiстю | 281 | 631 | 30500 |
| 4 | Вiдображена сума податкового кредиту з ПДВ | 641 | 631 | 6100 |
| 5 | Оплачений отриманий товар | 631 | 311 | 36600 |
| 6 | Встановлено торговельну нацiнку | 282 | 285 | 9760 |
| 7 | Проданi товари за готiвковi кошти | 301 | 702 | 39600 |
| 8 | Вiдображенi податковi зобов’язання з ПДВ | 702 | 641 | 6600 |
| 9 | Списана собiвартiсть товарiв | 902 | 282 | 30096 |
| 10 | Списана торговельна нацiнка на реалiзованi товари | 285 | 282 | 9504 |
| 11 | Списана на фiнансовий результат сума доходiв вiд реалiзацiї товарiв | 702 | 791 | 33000 |
| 12 | Списана на фiнансовий результат собiвартiсть реалiзованого товару | 791 | 902 | 30096 |
| 13 | Вiдображено нерозподiлений прибуток | 791 | 441 | 2904 |
| 14 | Нарахований податок на прибуток | 98 | 641 | 522,72 |
| 15 | Списанi витрати за податком на прибуток на фiнансовий результат | 791 | 98 | 522,72 |
| 16 | Залишок товарiв на кінець звiтного перiоду | 282 |  | 1380 |
| 17 | Торгова нацiнка на товари на кінець звiтного перiоду | - | 285 | 400 |

## 4.3. Оподаткування торгівельних підприємств

Відповідно до Податкового та Митного кодексів України торгівельні підприємства, залежно від статусу, є платниками таких податків та платежів:

* податку на додану вартість;
* податку на прибуток (єдиного податку);
* акцизного податку;
* мита та митних зборів тощо.

Порядок нарахування та сплати податків регулюється ПКУ та МКУ та іншими нормативно-правовими актами України.

Порядок нарахування та сплати податку на додану вартість (ПДВ) торгівельними підприємствами визначений ПКУ. Торгівельні підприємства, які знаходяться на загальній системі оподаткування або спеціальному режимі (спрощена система обліку і звітності) і віднесені до 3 групи платників ЄП або, які зареєструвалися добровільно як платники податку на додану вартість є платниками ПДВ відповідно до ПКУ. Об’єктом оподаткування є операції платника податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, ввезення та вивезення товарів на митну територію України тощо (ст.185 ПКУ).

Датою виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) з постачання товарів/послуг вважається дата, зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку, дата відвантаження товарів. У разі експорту чи імпорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України.

У разі постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів грошової виручки.

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.

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 (ст.187 ПКУ).

***База оподаткування*** операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов’язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв’язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб’єктами господарювання для виробництва лікарських засобів (ст.188 ПКУ). В окремих випадках ПКУ визначені особливості визначення бази оподаткування в разі постачання товарів, наприклад : *вартість тари*, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. У разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача.

Якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів *(комісійну торгівлю),* що прийняті за договором комісії в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

Якщо товари, що ввозяться на митну територію України, то базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до [розд. ІІІ МКУ](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran746#n746) (гл.9, ст.57-58), з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

***Ставки податку*** встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: а) **20** відсотків;

б) **0** відсотків : вивезення товарів за межі митної території України: а) у митному режимі експорту; б) у митному режимі реекспорту; в) у митному режимі безмитної торгівлі; г) у митному режимі вільної митної зони.

в) **7** відсотків по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання тощо.

***Сума податку, що підлягає сплаті*** (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Отже, розглянемо детально податково-бухгалтерські аспекти ***придбання товарів у вітчизняних контрагентів та іноземних постачальників.***

Формування у бухгалтерському обліку первісної вартості товарів наступне:

Товари, придбані (отримані) та призначені підприємством для наступного продажу, в цілях бухгалтерського обліку вважаються **запасами**. Відповідно їх бухгалтерський облік регулює

профільне [П(С)БО 9,](https://i.factor.ua/ukr/law-104/) яке зобов’язує зараховувати придбані товари на баланс за **первісною вартістю**. Так, до її складу включаються:

* суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків (тобто ціна придбання товарів);
* суми ввізного мита (для імпортних товарів);
* суми непрямих податків у зв’язку з придбанням товарів, що не відшкодовуються підприємству (наприклад, суми ПДВ, що сплачуються підприємством - неплатником ПДВ при придбанні товарів у підприємств, які зареєстровані як платники цього податку);
* транспортно-заготівельні витрати (далі - ТЗВ);
* інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Це можуть бути: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик товарів. Сюди ж відповідно до [п.](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13688)
	1. [Методичних рекомендацій № 2](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13688) слід відносити втрати і нестачі товарів у межах норм природного убутку, що сталися при транспортуванні придбаних товарів і виявлені при їх оприбуткуванні.

**Не включають до первісної вартості товарів**, а відносять до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

* + - понаднормові втрати і нестачі товарів;
		- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до [*П(С)БО 31*](https://i.factor.ua/ukr/law-44/));
		- загальногосподарські (адміністративні) та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов’язані з придбанням і доставкою товарів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

### Податковий облік операцій з придбання товарів.

***Податок на прибуток.*** Податково-прибутковий облік придбання товарів, то у більшості підприємств слід розглядати з бухгалтерським обліком. У першу чергу це стосується підприємств-малодохідників (*малодохідники - платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн.*, яким дозволено визначати об’єкт обкладення податком на прибуток виключно на підставі бухгалтерського фінансового результату. Підприємствам-високодохідникам ПКУ визначає коригувати такий фінансовий результат на різниці, визначені *розд. ІІІ ПКУ*. Також на добровільних засадах зазначені коригування можуть здійснювати підприємства-малодохідники.

Проте під час купівлі товарів різниці виникають нечасто. Ці випадки прописані в [*п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908)[*140.5 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908) і стосуються вони придбання товарів при здійсненні контрольованих операцій, а також у неприбуткових організацій та нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у [*п.п. 39.2.1.2 ПКУ*.](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-12874)

Отже, при купівлі товарів на території України коригувати фінансовий результат високодохідники та малодохідники-добровольці будуть, якщо продавцем є **неприбуткова організація** (крім бюджетних установ). У цьому випадку доведеться збільшити бухгалтерський фінансовий результат на 30 % вартості придбаних товарів. А якщо вартість таких товарів сукупно протягом року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, таке коригування здійснювати не потрібно.

***ПДВ.*** Придбаваючи товари у платника ПДВ, підприємство-покупець згідно з [*п. 198.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)має право на податковий кредит з цього податку (якщо, звичайно, воно само є платником ПДВ). Визначають його виходячи з **договірної (контрактної) вартості товарів** ( [*п. 198.3 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)). При цьому мають виконуватися такі умови**:**

1. факт передоплати або оприбуткування товарів підтверджений належним чином оформленою податковою накладною (іншим документом, передбаченим [*п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14392)[*201.11 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14392));
2. така податкова накладна зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН).

Право на податковий кредит виникає за правилом першої події. Тобто датою збільшення податкового кредиту буде дата першої з подій - або дата оплати вартості товарів, або дата їх оприбуткування ( [*п. 198.2 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)).

У разі придбання товарів, які використовуватимуться в негосподарській діяльності підприємства або в операціях, що не обкладаються ПДВ, услід за податковим кредитом необхідно нарахувати «компенсуючі» податкові зобов’язання з ПДВ виходячи з вартості придбання таких товарів ( [*пп.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)[*198.5*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)та [*189.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-15362)).

Розглянемо на прикладі придбання товару підприємствами роздрібної та оптової торгівлі, з метою подальшої реалізації.

***Приклад 1.*** *Підприємство оптової торгівлі придбаває партію товарів загальною вартістю 24000 грн. І продавець, і покупець товарів є платниками ПДВ. Оплата здійснюється на умовах:*

1. *наступної оплати;*
2. *передоплати.*

У реєстрах бухгалтерського обліку такі операції потрібно відобразити таким чином (табл. 4.6).

*Таблиця 4.6*

**Облік придбання товарів підприємством оптової торгівлі**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума, грн.** |
| **Дт** | **Кт** |
| **Перша подія — отримання товарів** |
| 1 | Отримано товари від постачальника | 281 | 631 | 20000,00 |
| 2 | Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) | 644/1\* | 631 | 4000,00 |
| *\* Припустимо, підприємство відображає суми ПДВ, не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, на додатково відкритому субрахунку 644/1.* |
| 3 | Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН) | 641/ПДВ | 644/1 | 4000,00 |
| 4 | Оплачено придбані товари | 631 | 311 | 24000,00 |
| **Перша подія — перерахування передоплати** |
| 1 | Перераховано постачальнику передоплату вартості товарів | 371 | 311 | 24000,00 |
| 2 | Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) | 644/1 | 644 | 4000,00 |
| 3 | Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН) | 641/ПДВ | 644/1 | 4000,00 |
| 4 | Оприбутковано придбані товари | 281 | 631 | 20000,00 |
| 5 | Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ | 644 | 631 | 4000,00 |
| 6 | Здійснено залік заборгованостей | 631 | 371 | 24000,00 |

***Приклад 2.*** *На підставі даних прикладу 1 розглянемо ситуацію, коли підприємство-покупець займається роздрібною торгівлею та веде облік товарів за продажною вартістю (див. табл. 4.7).*

*Таблиця 4.7*

***Облік придбання товарів підприємством роздрібної торгівлі***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума, грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Перераховано постачальнику передоплату вартості товарів | 371 | 311 | 24000,00 |
| 2 | Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН | 644/1 | 644 | 4000,00 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | податкової накладної) |  |  |  |
| 3 | Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН) | 641/ПДВ | 644/1 | 4000,00 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Оприбутковано придбані товари | 281 | 631 | 20000,00 |
| 5 | Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ | 644 | 631 | 4000,00 |
| 6 | Здійснено залік заборгованостей | 631 | 371 | 24000,00 |
| 7 | Передано товари зі складу до торговельного залу | 282 | 281 | 20000,00 |
| 8 | Нараховано торгову націнку на товар (умовно - 14000,00 грн.) | 282 | 285 | 14000,00 |

У разі, коли купівля товарів здійснюється за кордоном, виникають відносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності. А в ній діють свої закони та правила, про які потрібно знати і дотримуватися їх.

***Бухгалтерський облік придбання імпортних товарів.***

Щоб сформувати у бухгалтерському обліку первісну вартість імпортованих товарів, важливо знати, яка подія була першою: отримання товарів чи оплата їх вартості.

* 1. **Перша подія - отримання товарів.** У цьому випадку при визначенні гривневого еквіваленту вартості імпортних товарів необхідно керуватися [*п.5 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010) *«Влив змін валютних курсів»*. Цей *пункт* зобов’язує операції в інвалюті під час первісного визнання відображати у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов’язань, власного капіталу, доходів і витрат). Інакше кажучи, вартість імпортних товарів, придбаних на умовах наступної оплати, визначають за курсом НБУ на дату їх отримання.

Слід пам’ятати, що кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником, що виникла у зв’язку з придбанням товарів, є **монетарною** (оскільки буде погашена грошима). Отже, за нею потрібно **визначати курсові різниці** на дату балансу та на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в межах такої операції або за всією статтею - відповідно до облікової політики ( [*п. 8 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)).

Курсові різниці залежно від того, додатні вони чи від’ємні, необхідно відображати у складі доходів або витрат підприємства.

**Додатні** курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції нижчий за курс, що діяв на дату оприбуткування товарів. Такі різниці відображають у складі іншого операційного доходу на **субрахунку 714** «Дохід від операційної курсової різниці».

**Від’ємні** курсові різниці мають місце, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції підвищився по відношенню до курсу, що діяв на дату оприбуткування товарів. Їх обліковують у складі інших витрат операційної діяльності на **субрахунку 945** «Втрати від операційної курсової різниці».

* 1. **Перша подія - оплата товарів.** У цьому випадку згідно з [*абзацом першим п. 6*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)[*П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010) суму авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надану іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (у тому числі товарів), перераховують у валюту звітності із застосуванням валютного курсу **на початок дня дати сплати авансу**.

При цьому виникає дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента. Така заборгованість є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням товарів - немонетарних активів. Тому ні на дату балансу, ні на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення такої заборгованості) **розраховувати курсові різниці за нею не потрібно**.

При отриманні товару його первісна вартість формуватиметься виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати. Узагальнимо сказане вище в табл. 4.8.

*Таблиця 4.8*

***Первісна вартість та курсові різниці при імпорті товарів***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Перша подія** | **Курс, що застосовується для** | **Курсові різниці** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **формування первісної вартості товарів** |  |
| Отримання товарів | Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати оприбуткування товарів ( [*п. 5 П(С)БО*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)[*21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)) | Курсові різниці визначають на ( [*п. 8 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)):* дату балансу;
* дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Дохід від курсових різниць відображають на субрахунку 714, втрати — на субрахунку 945 |
| Перерахування передоплати (авансу) | Курс НБУ на початок дня дати сплати авансу ( [*п. 6 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)) | Курсові різниці не розраховують |

На практиці досить часто трапляються ситуації часткових авансових плат за товари з наступним їх постачанням. Розглянемо як діяти в таких випадках.

Так, згідно з [***п. 6 П(С)БО 21***](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010) у разі часткових авансових плат за них **первісну вартість товарів, що надійшли, визначають** за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на початок дня дати кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

Можлива також ситуація, коли за частковою передоплатою йде оприбуткування усієї партії товару, і тільки потім нерезиденту перераховується частина його вартості, що залишилася. У такому разі **первісна вартість імпортних товарів складатиметься з**:

* суми, що дорівнює наданому авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на початок дня дати такої часткової передоплати;
* частини вартості товарів, що залишилася (тобто за вирахуванням суми попередньої оплати), перерахованої за курсом НБУ на початок дня дати їх оприбуткування.

Тобто в цьому випадку наступна доплата решти вартості вже оприбуткованого товару на формування його первісної вартості не вплине.

Потрібно враховувати, що крім сум, які сплачуються нерезиденту, ***до первісної вартості товарів при імпорті*** (Дт 28 Кт 63, 685, 377) також включають низку таких витрат:

* митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів);
* оплату послуг митного брокера;
* витрати на сертифікацію імпортних товарів (якщо сертифікат пов’язаний з конкретною партією імпортного товару);
* витрати на збереження товарів на митному складі;
* ТЗВ.

До первісної вартості не включатимуться:

* курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;
* витрати, пов’язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості товарів.

**Податковий облік.**

***Податок на прибуток.*** Що стосується підприємств, які не здійснюють коригувань фінансового результату на добровільних засадах, то для них податковий облік базується виключно на даних бухгалтерського обліку.

Для більшості підприємств - добровольців придбання товарів також не призведе до будь- яких коригувань. Винятки перелічено в [*п. 140.5 ПКУ*.](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908) Так, фінансовий результат зазначеним платникам доведеться **збільшити**:

* на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів над їх звичайною ціною **при здійсненні контрольованих операцій**
* на 30 % вартості товарів, придбаних у нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у [*п.п. 39.2.1.2 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-12874) ( [*п.п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908)[*140.5.4*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908) *ПКУ*). Перелік таких держав установлений [*Розпорядженням КМУ від 16.09.2015 р. № 977-р*.](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80)

***Податок на додану вартість.*** Як свідчить [*п. 185.1 ПКУ*,](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-738) операції із ввезення товарів на митну територію України є об’єктом обкладення ПДВ. При цьому з метою обкладення ПДВ до

операцій із ввезення товарів на митну територію України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений *МКУ*, у тому числі імпорт.

Отже, у разі імпорту товарів підприємство-покупець має нарахувати та сплатити податкові зобов’язання з ПДВ. При цьому ПДВ - статус імпортера значення не має. Тобто сплачувати ПДВ у разі ввезення товарів повинні також особи, не зареєстровані платниками ПДВ (звичайно ж, тільки у разі ввезення товарів у обсягах, що підлягають оподаткуванню). Цю вимогу прямо передбачено [*п. 181.2 ПКУ.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-10212)У такому разі податок сплачується під час митного оформлення товару, без обов’язкової реєстрації платником ПДВ. Виняток - випадки, коли імпортуються пільгові товари, визначені [*п. 197.1 ПКУ*.](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14387) У такому разі податкові зобов’язання з ПДВ згідно з [*п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14387)[*197.4*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14387) не нараховують. Крім того, низку ПДВ-пільг у разі імпорту встановлює [*пп. 2 розд. ХХ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-140/article-14910)[*ПКУ*.](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-140/article-14910)

Податкові зобов’язання з ПДВ у разі ввезення товарів на митну територію України виникають **на дату подання митної декларації** для митного оформлення ( [*п. 187.8 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14336)).

Базою оподаткування в цьому випадку ***є договірна (контрактна) вартість*** товарів, але **не нижче їх митної вартості**, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів ( [*абзац перший п. 190.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-743)). При цьому перерахунок іноземної валюти у гривні здійснюють за курсом НБУ, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо така декларація не подається, — дня визначення податкових зобов’язань ([*абзац*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-743)[*другий п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-743)[*190.1*,](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-743) [*п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-592)[*391.1ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-592)).

Крім необхідності нарахування податкових зобов’язань з ПДВ, імпорт товарів тягне за собою виникнення у підприємства-імпортера права на податковий кредит з цього податку ( [*п.п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)

[*«а» п. 198.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)). Таке право виникає на дату сплати «ввізного» ПДВ у разі імпорту ( [*абзац*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)[*четвертий п. 198.2 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14388)). При цьому документом, що посвідчує право на податковий кредит, є **митна декларація**, яка оформлена відповідно до вимог законодавства і підтверджує сплату податку ( [*п. 201.12 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14392)).

Розглянемо на прикладі імпорт товарів.

***Приклад 3.*** *За умовами ЗЕД-договору підприємство оптової торгівлі імпортує товари вартістю $5000. Згідно з домовленістю сторін імпортні операції здійснено в такій послідовності:*

*16.09.2017 р. — перераховано нерезиденту передоплату за товари в сумі $2500 (курс НБУ — 25,14грн./$\*);*

* *Тут і далі — курс умовний.*

*22.09.2017 р. — фактично ввезено та оприбутковано усю партію товару (курс НБУ — 25,17грн./$);*

*07.10.2017 р. — перераховано нерезиденту частину вартості товару, що залишилася, в сумі $2500 (курс НБУ — 25,15 грн./$).*

*Курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./$.*

*Мито, сплачене при ввезенні товарів, становить 10 % (умовно).*

*Вартість послуг митного брокера — 1800 грн. (у тому числі ПДВ — 300 грн.).*

*У обліку підприємства зазначені операції відображають таким чином (див. табл.4.9):*

*Таблиця 4.9*

***Облік імпорту товарів з частковою передоплатою***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума,****$/грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **Перерахування 50 % авансу за товар нерезиденту (курс НБУ на 16.09.2017 р. — 25,14 грн./$)** |
| 1 | Перераховано часткову передоплату за товар нерезиденту ($2500 х 25,14 грн./$) | 3712 | 312 | $2500 62850,00 |
| **Ввезення та оприбуткування імпортного товару (курс НБУ на 22.09.2017 р. — 25,17 грн./$)** |
| 2 | Перераховано суму ввізного мита ($5000\* х 25,17 грн./$ х 10 % : 100 %) | 377 | 311 | 12585,00 |
| *\* За умовами прикладу контрактна вартість відповідає митній вартості товару.* |
| 3 | Перераховано суму «ввізного» ПДВ (($5000 х 25,17 грн./$ + 12585,00 грн.) х 20 % : 100 %) | 377 | 311 | 27687,00 |
| 4 | Оплачено послуги митного брокера | 3711 | 311 | 1800,00 |
| 5 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) | 641/ПДВ | 644 | 300,00 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6 | Оприбутковано отримані від нерезидента товари ($2500 х 25,14 грн./$\* +$2500 х 25,17 грн./$) | 281 | 632 | $5000 125775,00 |
| *\* Частина імпортних товарів, за які було перераховано передоплату, зараховується на баланс за курсом НБУ, що діяв на момент такої передоплати.* |
| 7 | Включено до первісної вартості товарів суму ввізного мита | 281 | 377 | 12585,00 |
| 8 | Включено до первісної вартості товарів вартість послуг митного брокера | 281 | 685 | 1500,00 |
| 9 | Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ | 644 | 685 | 300,00 |
| 10 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на підставі митної декларації | 641/ПДВ | 377 | 27687,00 |
| 11 | Відображено залік заборгованостей (на суму раніше сплаченого авансу) | 632 | 3712 | $2500 62850,00 |
| 12 | Відображено залік заборгованостей з митним брокером | 685 | 3711 | 1800,00 |
| **Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./$)** |
| 13 | Відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю, що залишилася, перед нерезидентом на дату балансу ($2500 х (25,21 грн./$ - 25,17 грн./$)) | 945 | 632 | 100,00 |
| 14 | Списано курсову різницю на фінансовий результат | 791 | 945 | 100,00 |
| **Перерахування оплати (решти 50 % вартості товару) нерезиденту (курс НБУ на 07.10.2017 р. — 25,15грн./$)** |
| 15 | Погашено частину заборгованості за товар, що залишилася ($2500 х 25,15 грн./$) | 632 | 312 |  $2500 62875,00 |
| 16 | Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні заборгованості ($2500 х (25,15 грн./$ - 25,21 грн./$)) | 632 | 714 | 150,00 |
| 17 | Списано курсову різницю на фінансовий результат | 714 | 791 | 150,00 |

Торгівельні підприємства здійснюють також операції з продажу товарів як вітчизняним так і іноземним покупцям. Тому необхідно знати усі податкові та бухгалтерські аспекти відображення в обліку таких операцій.

## Реалізація товарів вітчизняним покупцям

***Бухгалтерський облік.***

Під час реалізації товарів за грошові кошти у бухгалтерському обліку підприємства- продавця виникає дохід. При цьому для його визнання мають бути дотримані усі перелічені умови ( [*п. 8 П(С)БО 15*](https://i.factor.ua/ukr/law-116/section-576/article-11632)):

1. покупцю передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на товари;
2. підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами;
3. сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
4. є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

При невиконанні хоча б однієї з наведених умов дохід у бухгалтерському обліку не визнається.

Отже, дохід від реалізації товарів у бухгалтерському обліку відображають, як правило, на дату їх відвантаження. Якщо відвантаженню товарів передує попередня оплата, її сума жодним чином не впливає на величину доходу ( [*п.п. 6.3 П(С)БО 15*](https://i.factor.ua/ukr/law-116/section-576/article-11632)).

Відповідно до [*п.п. 6.1 П(С)БО 15*](https://i.factor.ua/ukr/law-116/section-576/article-11632)із сум доходу виключаються суми непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів).

Для відображення доходу від реалізації товарів [*Інструкцією № 291*](https://i.factor.ua/ukr/law-90/)передбачено однойменний субрахунок 702. За кредитом цього субрахунку відображають нарахування доходу, а за дебетом - належну суму непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів, передбачених законодавством), а також списання суми доходу у порядку закриття на субрахунок 791.

Одночасно з визнанням доходу, отриманого від їх продажу, у бухгалтерському обліку підприємства відображають витрати у сумі, що дорівнює собівартості реалізованих товарів ( [*п.*](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11645)[*7 П(С)БО 16*](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11645)).

Як установлено [*п. 10 П(С)БО 16*,](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11646) собівартість реалізованих товарів визначають відповідно до [*П(С)БО 9*.](https://i.factor.ua/ukr/law-104/) Тобто собівартість реалізованих товарів у бухгалтерському обліку формують усі ті витрати, які на етапі їх придбання включалися до складу первісної вартості. Крім того, на величину первісної вартості товарів, а значить, і на собівартість їх реалізації впливають суми уцінки таких товарів.

Для визначення собівартості реалізованих товарів застосовують один з методів, передбачених у [*п. 16 П(С)БО 9*](https://i.factor.ua/ukr/law-104/section-712/article-12287)та [*п. 2.15 Методичних рекомендацій № 2*](https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-13688).

Фактичну собівартість реалізованих товарів (виходячи з ціни їх придбання) списують проводкою Дт 902 Кт 281 (282). При цьому підприємства роздрібної торгівлі, які ведуть облік за продажними цінами, при списанні реалізованих товарів з балансу повинні списати ще й суму торгової націнки на них. Для цього роблять проведення: Дт 285 Кт 282 або відображають зворотну кореспонденцію рахунків методом «червоне сторно»: Дт 282 Кт 285.

***Податковий облік.***

***Податок на прибуток.*** Об’єкт обкладення податком на прибуток слід визначати на підставі бухгалтерського фінансового результату. Високодохідники та малодохідники- добровольці коригують цю величину на різниці, встановлені *розд. ІІІ ПКУ*. Проте для операцій з реалізації товарів на території України розрахунок різниць не передбачений. Тому, незалежно від суми річного доходу, підприємства в цьому питанні орієнтуються виключно на дані бухгалтерського обліку.

***ПДВ.*** Операції з поставки (продажу) товарів на території України є об’єктом обкладення ПДВ ( [*п. 185.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-738)). Отже, здійснюючи такі операції, підприємство - платник ПДВ повинно нарахувати податкові зобов’язання з цього податку на дату події, яка сталася раніше ( [*п. 187.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14336)):

а) на дату зарахування грошових коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплати товарів, що підлягають постачанню. При цьому у разі постачання товарів за готівку такою датою буде дата оприбуткування грошових коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує цього платника податку;

б) на дату відвантаження товарів.

Виняток із цього правила - це, зокрема, постачання товарів з оплатою за рахунок бюджетних коштів. У такому разі датою виникнення податкових зобов’язань з ПДВ буде дата зарахування грошових коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов’язаннями перед бюджетом ( [*п. 187.7 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14336)).

Крім того, особливий порядок визначення дати нарахування податкових зобов’язань передбачено [*п. 187.5 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14336) для підприємств, що використовують при розрахунках платіжні картки. Для таких випадків датою збільшення податкових зобов’язань вважається дата, що засвідчує факт постачання товарів покупцю, оформлений податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Базу обкладення ПДВ операцій з постачання товарів визначають виходячи з договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів, крім акцизного податку на реалізацію підприємствами роздрібної торгівлі підакцизних товарів ( [*абзац перший п. 188.1*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14384)[*ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14384)). При цьому вона не може бути нижче ціни придбання таких товарів, за винятком товарів, ціни на які підлягають державному регулюванню ([*п. 188.1 ПКУ*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14384)). Ціною придбання слід вважати первісну вартість товарів.

Для наочності розглянемо приклади.

***Приклад 4****. Підприємство оптової торгівлі реалізує партію товарів загальною вартістю 30000 грн. (у тому числі ПДВ — 5000 грн.). Оплата товару здійснюється на умовах:*

1. *наступної оплати. Первісна вартість реалізованого товару — 25500 грн.;*
2. *передоплати. Первісна вартість реалізованого товару — 17500 грн.; Порядок відображення реалізації товарів в обліку показано в табл.4.10.*

***Облік реалізації товарів підприємством оптової торгівлі***

*Таблиця 4.10*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума, грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **Варіант 1. Перша подія — відвантаження товарів** |
| 1 | Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації | 361 | 702 | 30000,00 |
| 2 | Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ виходячи з договірної вартості | 702 | 641/ПДВ | 5000,00 |
| 3 | Нараховано податкові зобов’язання на суму перевищення ціни придбання над договірною вартістю | 949 | 641/ПДВ | 100,00\* |
| *\* Оскільки договірна вартість товарів (25000,00 грн.) нижча за ціну їх придбання (25500,00 грн.), базою обкладення ПДВ є ціна придбання. При цьому складають дві податкові накладні. Одну з них (на договірну вартість) передають покупцю, а другу (з типом причини «15») продавець залишає у себе.* |
| 4 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 281 | 25500,00 |
| 5 | Віднесено на фінансовий результат: |
| — дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 25000,00 |
| — собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 25500,00 |
| — суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінімальної бази над договірною вартістю | 791 | 949 | 100,00 |
| 6 | Отримано грошові кошти в оплату відвантажених товарів | 311 | 361 | 30000,00 |
| **Варіант 2. Перша подія — отримання передоплати** |
| 1 | Отримано передоплату за товари | 311 | 681 | 30000,00 |
| 2 | Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ | 643 | 641/ПДВ | 5000,00\* |
| *\* Оскільки договірна вартість товарів (25000,00 грн.) перевищує ціну їх придбання (17500,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.* |
| 3 | Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації | 361 | 702 | 30000,00 |
| 4 | Списано відображену раніше суму податкових зобов’язань з ПДВ | 702 | 643 | 5000,00 |
| 5 | Здійснено залік заборгованостей | 681 | 361 | 30000,00 |
| 6 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 281 | 17500,00 |
| 7 | Віднесено на фінансовий результат: |
| — дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 25000,00 |
| — собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 17500,00 |

***Приклад 5.*** *Підприємство роздрібної торгівлі веде облік за цінами продажу. Протягом місяця було реалізовано товар вартістю 168000 грн. (у т. ч. первісна вартість - 120000 грн., торгова націнка - 48000 грн.).*

*Реалізацію товарів в обліку підприємство роздрібної торгівлі відображає таким чином (табл. 4.11):*

*Таблиця 4.11*

**Облік реалізації товарів підприємством роздрібної торгівлі**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума, грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Реалізовано товар, відображено дохід від реалізації | 301/«Операц. каса» | 702 | 168000,00 |
| 2 | Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ | 702 | 641/ПДВ | 28000,00\* |
| \* *Оскільки договірна вартість товарів (140000,00 грн.) перевищує їх первісну вартість (120000,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.* |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 3 | Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари | 285 | 282 | 48000,00 |
| 4 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 282 | 120000,00 |
| 5 | Віднесено на фінансовий результат: |
| — дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 140000,00 |
| — собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 120000,00 |
| 6 | Здано виручку в касу підприємства | 301 | 301/«Операц. каса» | 168000,00 |

### Особливості обліку продажів при розрахунках платіжною карткою

Коли покупці здійснюють плату за придбані товари на поточний рахунок або готівкою в касу підприємства, діє стандартна схема обліку. Проте існує ще й такий поширений спосіб розрахунків, як оплата за допомогою банківської платіжної картки (далі БПК). Розглянемо особливості при розрахунку БПК.

Під час оплати товарів БПК грошові кошти, списані з карткового рахунку покупця, надходять на рахунок продавця не одразу. У зв’язку з цим миттєво відобразити сплачені за реалізований товар грошові кошти на рахунку 31 не можна. У разі здійснення реалізації товарів з використанням БПК має бути оформлено квитанцію платіжного термінала або сліп При цьому договором може бути передбачено, що для виконання розрахунків за здійснені операції банку- еквайру потрібно передати реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК (або сліпи). До цього часу зазначені документи обліковують на **субрахунку 331** «Грошові документи в національній валюті».

Після того як такі документи будуть передані банку-еквайру (списані з субрахунку 331), пройде певний час, перш ніж зазначені в них суми будуть зараховані на поточний рахунок підприємства (*терміни розрахунків між банком-еквайром і суб’єктом господарювання визначаються в договорі еквайринга*). Увесь цей час їх потрібно обліковувати на **субрахунку 333** «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». І тільки після того, як банк-еквайр зарахує грошові кошти, що «підвисають», на поточний рахунок підприємства, їх можна врахувати на **субрахунку 311**.

За обслуговування розрахунків з БПК банку-еквайру належить комісійна винагорода. Вона може як сплачуватися окремо, так і списуватися з суми коштів, що зараховуються на рахунок підприємства (залежно від домовленості сторін). Незалежно від обраного, способу суму такої винагороди відносять до складу адміністративних витрат підприємства (**рахунок 92**) ( [*п. 18 П(С)БО 16*](https://i.factor.ua/ukr/law-118/section-580/article-11646)*)*.

***Приклад 6****. Підприємством оптової торгівлі реалізовано партію товару вартістю 24000 грн. (у тому числі ПДВ-4000 грн.). Оплату за товари здійснено з використанням корпоративної БПК підприємства-покупця.*

*Первісна вартість реалізованого товару - 14000 грн.*

*Комісійна винагорода банку-еквайра згідно з договором становить 2 % і списується з суми коштів, що зараховуються на рахунок підприємства.*

Відображення таких операцій в обліку підприємства-продавця наведено в табл. 4.12.

*Таблиця 4.12*

***Облік реалізації товарів з використанням БПК***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума, грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 1 | Відображено реалізацію товарів з розрахунками через БПК | 331\* | 702 | 24000,00 |
| *\* Субрахунок 331 не застосовують, якщо передавання банку інформації про розрахунки за допомогою БПК здійснюється у момент здійснення операції (при авторизації). У такому разі реалізацію відображають проводкою: Дт 333 — Кт 702.* |
| 2 | Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ | 702 | 641/ПДВ | 4000,00\* |

|  |
| --- |
| *\* Оскільки договірна вартість товарів (20000,00 грн.) перевищує ціну їх придбання (14000,00 грн.), базою обкладення ПДВ є договірна вартість.* |
| 3 | Передано банку-еквайру реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК | 333 | 331 | 24000,00 |
| 4 | Зараховано грошові кошти на поточний рахунок за мінусом комісії банку | 311 | 333 | 23520,00 |
| 5 | Відображено комісію банку (24000,00 грн. х 2 % : 100 %) | 92 | 333 | 480,00 |
| 6 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 281 | 14000,00 |
| 7 | Віднесено на фінансовий результат: |
| - дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 20000,00 |
| - собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 14000,00 |
| - суму комісії банку | 791 | 92 | 480,00 |

**Експорт товарів**

***Бухгалтерський облік***

Так само, як і у разі реалізації на території України, дохід від реалізації товару на експорт визнається при виконанні умов, передбачених у [*п. 8 П(С)БО 15*,](https://i.factor.ua/ukr/law-116/section-576/article-11632) тобто у загальному випадку - на дату відвантаження. У той же час дохід від реалізації товарів за грошові кошти в іноземній валюті відображають у валюті звітності (гривні) з урахуванням вимог [*П(С)БО 21*.](https://i.factor.ua/ukr/law-28/) Причому у разі експорту товарів (так само як і у разі імпорту) облікові особливості залежатимуть від того, яка подія сталася першою - відвантаження товарів або ж оплата їх вартості.

1. Перша подія - відвантаження товару. У цьому випадку операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображають у валюті звітності шляхом перерахунку за курсом НБУ на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов’язань, власного капіталу, доходів та витрат) ( [*п. 5 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)). Тобто в загальному випадку дохід від реалізації товарів на експорт визначається за курсом НБУ на дату відвантаження товарів

Дебіторська заборгованість, яка виникне в результаті такої операції, вважається монетарною (оскільки буде погашена грошима). Тому за нею потрібно визначати курсові різниці на дату балансу і на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) у межах такої операції або за всією статтею ( [*п. 8 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)).

Додатні курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції вищий за курс, що діяв на дату відвантаження товарів. Такі різниці відображають за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Від’ємні курсові різниці з’являться у разі, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції знизився по відношенню до курсу, що діяв на дату відвантаження товарів. Такі різниці враховують за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

1. Перша подія — оплата товарів. У цьому випадку суму доходу від реалізації товарів на експорт відображають із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу ([*п. 6 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)). Оскільки доходи ми відображаємо в обліку на дату переходу ризиків та вигод, пов’язаних з правом власності на товар, валютний курс, що діяв на дату одержання авансу, необхідно запам’ятати і врахувати при визначенні доходу у момент відвантаження товару.

Кредиторська заборгованість перед покупцем, що виникла після надходження передоплати, буде погашена не грошима, а товаром, а значить, вона є немонетарною. Через це курсові різниці за такою заборгованістю ні на дату балансу, ні на дату погашення визначати не потрібно.

Узагальнимо описаний вище порядок визначення доходу від продажу товарів на експорт та курсових різниць у табл. 4.13.

*Таблиця 4.13*

***Визначення доходу та курсових різниць у разі експорту товарів***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Перша подія** | **Курс, що застосовується для** | **Курсові різниці** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **перерахунку сум доходу від реалізації товарів за грошові кошти в іноземній валюті** |  |
| Відвантаження товарів | Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати відвантаження товарів [(***п. 5 П(С)БО 21***](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)) | Курсові різниці визначають на дату ( [*пп. 7* і *8 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)):* балансу;
* здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за усією статтею (відповідно до облікової політики).

Дохід від курсових різниць відображають на субрахунку 714, втрати — на субрахунку 945 |
| Отримання передоплати (авансу) | Курс НБУ на початок дня дати отримання авансу ( [***п. 6 П(С)БО 21***](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)) | Курсові різниці не розраховують |

У разі одержання авансових оплати частинами та відвантаження частинами покупцю товарів дохід від реалізації визначають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на дату кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

Крім того, на практиці можуть траплятися і складніші ситуації. Наприклад, досить часто відвантаження товару (з переданням права власності) здійснюється лише після його часткової передоплати. У такому разі дохід від реалізації товарів на експорт складатиметься із:

* + суми, що дорівнює одержаному авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на дату його отримання ( [п. 6 П(С)БО 21](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010));
	+ частини вартості експортованих товарів, що залишилася, яка визначається за курсом НБУ на дату їх відвантаження ( [п. 5 П(С)БО 21](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)).

Суми сплачених експортером митному органу митних платежів будуть для нього витратами. А якщо точніше - витратами на збут. Відповідно відображати їх потрібно на однойменному **рахунку 93**.

**Податковий облік.**

**Податок на прибуток.** Як зазначалося вище, у разі реалізації товарів на території України ніяких коригувань фінансового результату здійснювати не потрібно. З експортом ситуація практично така ж. Високодохідники та малодохідники - добровольці, що здійснюють **контрольовані операції** повинні коригувати фінансовий результат**.**

Так, [п.п. 140.5.1 ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-517/article-14908) наказує **збільшувати** фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених [ст. 39](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-12874) [ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-119/article-12874).

**ПДВ.** Відповідно до [п.п. «г» п. 185.1 ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-738) операції з вивезення товарів за межі митної території України є об’єктом обкладення ПДВ**.**

Експортні операції обкладають за ставкою 0 % ( [п.п. 195.1.1 ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-748)). Це означає, що податкові зобов’язання у разі експорту товарів виникають, але за ставкою 0 %. Базу оподаткування визначають за загальними правилами, встановленими [п. 188.1 ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14384).

Отже, базою обкладення ПДВ є **договірна вартість товарів** (з урахуванням загальнодержавних податків і зборів), але **не нижче ціни їх придбання**. Ціною придбання слід вважати первісну вартість товарів.

Датою виникнення податкових зобов’язань у разі експорту товарів є **дата оформлення відповідно до законодавства митної декларації**, що засвідчує факт перетинання митного кордону України ( [п.п. «б» п. 187.1 ПКУ](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-123/article-14336)). Тобто правило першої події при експорті не діє. Якщо має місце передоплата за товари, що експортуються, то вона не призводить до виникнення податкових зобов’язань.

Порядок відображення експортних операцій в обліку розглянемо на прикладі.

***Приклад 7.*** *За умовами ЗЕД-договору підприємством оптової торгівлі відвантажено на експорт товар вартістю*

*$8000. Згідно з домовленістю сторін експортні операції здійснено в такій послідовності:*

*16.09.2017 р. — отримано часткову передоплату за товари у розмірі $4000 на розподільчий рахунок підприємства (курс НБУ — 25,14 грн./$); Курс умовний.*

*22.09.2017 р. — вивезено за межі митної території України партію товару (курс НБУ — 25,17 грн./$);*

*07.10.2017 р. — отримано від нерезидента оплату частини вартості експортованого товару, що залишилася, у сумі $4000 (курс НБУ — 25,15 грн./$).*

*Курс НБУ на 30.09.2017 р. — 25,21 грн./$.*

*Собівартість реалізованих товарів становить 170000 грн. Вартість послуг митного брокера — 1800 грн. (у т. ч. ПДВ — 300 грн.).*

Зазначені експортні операції відображають у обліку таким чином (табл. 4.14):

*Таблиця 4.14*

***Облік експорту товарів з частковою передоплатою***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Зміст господарської операції** | **Кореспонденція рахунків** | **Сума,****$/грн.** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **Отримання 50 % авансу за товар від нерезидента (курс НБУ на 16.09.2017 р. - 25,14 грн./$)** |
| 1 | Надійшла часткова передоплата за товар від нерезидента ($4000 х 25,14 грн./$) | 316\* | 681 |  $4000\_ 100560,00 |
| *\* Надалі 65 % інвалюти, що надійшла на розподільчий рахунок, в обов’язковому порядку продають, а решту 35 % зараховують на поточний рахунок підприємства (п. 2 постанови № 386).* |
| **Відвантаження товару на експорт (курс НБУ на 22.09.2017 р. - 25,17 грн./$)** |
| 2 | Надано послуги з декларування товару митним брокером | 93 | 685 | 1500,00 |
| 3 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної) | 641/ПДВ | 685 | 300,00 |
| 4 | Оплачені послуги митного брокера | 685 | 311 | 1800,00 |
| 5 | Відвантажено товар на експорт ($4000 х 25,14 грн./$\* + $4000 х 25,17 грн./$) | 362 | 702 | $8000 201240,00 |
| *\* Дохід від реалізації товарів, оплачених наперед, визначають за курсом НБУ, що діяв на момент отримання передоплати (* [*абзац другий п. 6 П(С)БО 21*](https://i.factor.ua/ukr/law-28/section-147/article-1010)*).* |
| 6 | Відображено податкові зобов’язання з ПДВ | 702 | 641/ПДВ | 0 |
| 7 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 281 | 170000,00 |
| 8 | Здійснено залік заборгованостей (на суму раніше отриманого авансу) | 681 | 362 | $4000 100560,00 |
| 9 | Віднесено на фінансовий результат: |
| - дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 201240,00 |
| - собівартість реалізованого товару | 791 | 902 | 170000,00 |
| - вартість послуг митного брокера | 791 | 93 | 1500,00 |
| **Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2017 р. - 25,21 грн./$)** |
| 10 | Відображено на дату балансу курсову різницю за монетарною заборгованістю нерезидента($4000 х (25,21 грн./$ - 25,17 грн./$)) | 362 | 714 | 160,00 |
| 11 | Списано курсову різницю на фінансовий результат | 714 | 791 | 160,00 |
| **Надходження коштів в оплату частини товару, що залишилася (курс НБУ на 07.10.2017 р. - 25,15 грн./$)** |
| 12 | Отримано кошти від нерезидента в оплату за товар ($4000 х 25,15 грн./$) | 316 | 362 | $4000 100600,00 |
| 13 | Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні монетарної заборгованості нерезидента ($4000 х (25,15 грн./$ - 25,21 грн./$)) | 945 | 362 | 240,00 |
| 14 | Списано курсову різницю на фінансовий результат | 791 | 945 | 240,00 |

Порядок нарахування і сплати мита та митних зборів визначено МКУ. Відповідно до ст. 276 МКУ ***платниками мита*** є особи, які ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро.

***Датою виникнення податкових зобов’язань*** із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання

органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов’язання.

***Базою оподаткування митом*** товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

* 1. для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита - митна вартість товарів;
	2. для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита, база оподаткування визначається відповідно до пунктів 1 і 2.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими **методами:**

1. **основний** - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);

## другорядні:

а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;

б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості;

г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); ґ) резервний.

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод - за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм МКУ.

Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) щодо товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, застосовується у разі, якщо немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів ( за винятком окремих випадків).

Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби.

В Україні застосовуються такі ***види ставок мита***:

* 1. адвалорна - у відсотках до бази оподаткування;
	2. специфічна - у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
	3. комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Ставки мита визначені ЗУ «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 № 584-VII (зі змінами та доповненнями).

**Порядок нарахування та сплати акцизного податку торгівельними підприємствами** Платниками податку є суб’єкти роздрібної торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб’єктах господарювання громадського харчування такі підакцизні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, товари, зазначені у підпункті

* + 1. пункту 215.3 ст. 215 Податкового кодексу України, зокрема нафтопродукти, насамперед бензин та дизельне пальне, паливо моторне альтернативне, біодизель, скраплений газ, тощо.

Особи, СГД роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов’язковій реєстрації як платник податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів.

Отже, реєстрація контролюючими органами таких платників, як платників акцизного податку здійснюється автоматично при поданні ними декларації з акцизного податку до контролюючих органів, які обслуговують адміністративно-територіальні одиниці, на яких розташовано пункти продажу підакцизних товарів.

До повноважень сільських, селищних, міських рад належать, зокрема, встановлення в межах, визначених ПКУ, ставок АП з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (ст.12 ПКУ). Водночас ст. 215 ПКУ встановлено, що для підакцизних товарів, реалізованих СГД роздрібної торгівлі, ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості підакцизних товарів (з податком на додану вартість), у розмірі **5 відсотків**.

Згідно із п.п. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 ПКУ в разі якщо сільська, селищна або міська рада не прийняли рішення про встановлення акцизного податку в частині реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, що є обов'язковими відповідно до норм Кодексу, такий податок до прийняття рішення справляється з огляду на норми Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок.

Таким чином, акцизний податок за ставкою **5%** сплачується починаючи з 1 січня 2015 року, незалежно від наявності прийнятих місцевими радами рішень, оскільки Кодексом передбачена єдина ставка **5 відсотків.**

### Об'єктами оподаткування є операції з:

* реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
* реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;
* ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
* реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції);
* реалізації суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів тощо.

### До підакцизних товарів належать:

* + - * спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
			* тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
			* пальне;
			* автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб i більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
			* електрична енергія.

***Ставки податку*** встановлені ст. 215.3.1. ПКУ і вони бувають:

* + - * адвалорні,
			* специфічні,
			* адвалорні та специфічні одночасно.

### Базою оподаткування є:

* + - * + у разі обчислення податку із застосуванням ***адвалорних ставок***:
			* вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
			* вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
			* вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;
			* вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів.
* у разі обчислення податку із застосуванням ***специфічних ставок*** з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.
* у разі обчислення податку із застосуванням ***одночасно адвалорних та специфічних***

ставок податку базою оподаткування є база визначена для двох попередніх.

Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, а також реалізованих суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі,

***визначаються платником податку самостійно***, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

Встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) (далі - декларація), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, в електронній формі,

***Особливостями обчислення АП на тютюнові вироби*** є те, що обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками.

При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках, збільшеними на суму акцизного податку з реалізованих суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну.

***Порядок і строки сплати АП на тютюнові вироби*** визначені ст.222 ПКУ. Суми податку перераховуються до бюджету суб’єктом господарювання роздрібної торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Особа - суб’єкт господарювання роздрібної торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, сплачує податок за місцем здійснення реалізації таких товарів.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

### Особливості оподаткування АП алкогольних напоїв

Суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

Під час отримання спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника контролюючого органу на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векселя із зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті.

Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк.

У разі експорту (вивезення) підакцизних товарів (продукції) за межі митної території України сума податку для погашення податкового векселя визначається з урахуванням обсягів відвантаженої на експорт продукції згідно з належно оформленою митною декларацією.

АП із роздрібної торгівлі окремими видами підакцизних товарів введено в дію з 1 січня 2015 року. Це один із кроків, спрямованих на наповнення бюджету в умовах економічної кризи. Ідеться про продаж пива та алкогольних напоїв уроздріб (у т. ч. на розлив – закладами громадського харчування), тютюну та промислових замінників тютюну та нафтопродуктів

безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми.

Розрахунок АП Розглянемо порядок розрахунку фактичної роздрібної ціни та АП із роздрібної торгівлі на прикладах.

***Приклад 8.*** *Установлена виробником (зазначена на упаковці) максимальна роздрібна ціна пачки сигарет із фільтром становить 20 грн.*

Розрахуємо фактичну роздрібну ціну сигарет, яку покупець повинен сплатити продавцю. До максимальної роздрібної ціни слід додати 5 % (пп. 214.1.4, 215.3.10 ПКУ). Це можна відобразити формулою:

## ФРЦ = РЦ + (РЦ х 5 %), (4.1)

де ФРЦ – роздрібна ціна з урахуванням «роздрібного» акцизу; РЦ – роздрібна ціна з ПДВ, що підлягає обкладенню АП;

5 % - ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості підакцизних товарів.

Таким чином, роздрібна ціна з урахуванням АП становитиме:

21 грн. (20 грн. + (20 грн. х 5 %)). Саме ця сума має бути зазначена на ціннику, у чеку РРО (іншому розрахунковому документі) та сплачена покупцем за пачку сигарет.

***Приклад 9.*** *Підприємство продає в роздріб продукти харчування та пиво. Загальна сума виручки від реалізації пива за календарний місяць становить 95 647 грн.*

Розрахуємо суму податкового зобов’язання з АП. Для розрахунку податкового зобов’язання з акцизу можна використати формулу, яка запропонована в листі ДФС від 20.01.15 р. № 1519/7/99-99-19-03-03-17. Вона виглядає так:

## ПЗа = ФРЦ : 105 х 5, (4.2)

де ПЗа – податкове зобов‘язання з АП.

Таким чином, за умовами нашого прикладу сума АП становить:

4 554,62 грн. (95 647 грн. : 105 х 5). Цю суму податку слід відобразити в декларації за звітний місяць та сплатити за підсумками звітного місяця.

Бухгалтерський облік у платника АП Підприємства роздрібної торгівлі зазвичай використовують один із п’яти передбачених П(С)БО 9 «Запаси» методів обліку вибуття запасів, а саме метод «ціна продажу». Тобто на складах підприємства роздрібної торгівлі товари можуть обліковуватись за собівартістю. Під час передачі таких товарів у торговельний зал на них установлюють торговельну націнку та зазначають продажну ціну. Зазначимо, що роздрібна ціна має бути зазначена на ціннику та запрограмована в РРО. У загальному випадку роздрібна ціна формується таким чином:

1. ***Для платників ПДВ***:

## ФРЦ = СВ + ТН + 20 % ПДВ, (4.3)

де СВ – собівартість товару, яка дорівнює його первісній вартості, визначеній відповідно до П(С)БО 9;

ТН – торговельна націнка;

20 % ПДВ – сума ПДВ у складі роздрібної ціни. При цьому 20 % нараховується на суму (СВ + ТН).

Під час реалізації товару сума ПДВ, розрахунково включена до роздрібної ціни, зменшуватиме дохід (Дт 702 Кт 641/ПДВ). Для визначення суми АП застосуємо цю саму формулу, включивши до неї новий показник:

## ФРЦ = СВ + ТН + 20 % ПДВ + 5 % ПЗа, (4.4)

де 5 % ПЗа – сума АП у складі роздрібної ціни, причому 5 % ми беремо від суми показників (СВ + ТН + 20 % ПДВ).

1. ***Для неплатників ПДВ*** формула (2) матиме вигляд:

## ФРЦ = СВ + ТН + 5 % ПЗа (4.5)

Таким чином, під час передачі товару в торговельний зал для реалізації покупцям слід правильно сформувати торговельну націнку (різницю між ціною реалізації та ціною придбання), яка повинна містити як прибуток підприємства, так і суму ПДВ (для платників) та суму АП. Для обліку АП використовуємо субрахунок 641/АП «Розрахунки за податками». За

кредитом відображаємо податкові зобов’язання, за дебетом – їх погашення грошовими коштами. Податкові зобов’язання з АП виникають у момент отримання (оприбуткування) коштів від покупця.

Отже, під час реалізації підакцизного товару робимо проведення на суму податкових зобов’язань з АП : Дт 702 Кт 641/АП. Сплату податкових зобов’язань відображаємо проведенням: Дт 641/АП Кт 311 (372).

Таким чином, АП із роздрібних продажів відображаємо аналогічно до податкових зобов’язань з ПДВ, або ж аналогічно до обліку будь-якого іншого непрямого податку. До складу бухгалтерських доходу чи витрат АП не включається, оскільки не відповідає визначенням доходу і витрат, наведеним відповідно в п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» та п. 6 П(С)БО 16

«Витрати». Крім того, у пп. 6.1 П(С)БО 15 чітко зазначено, що не визнаються доходом суми акцизів, що надійшли від інших осіб та підлягають перерахуванню до бюджету. У податковому обліку, який цього року впритул наблизився до бухгалтерського, суми АП так само не відображаються у складі доходу чи витрат.

***Приклад 10.*** *ТОВ «Імекс», платник податку на прибуток та ПДВ, здійснює роздрібний продаж нафтопродуктів через власну АЗС. За звітний місяць придбано та реалізовано 20 000 л бензину А-95 (код УКТЗЕД 2710 12 45 12). Ціна придбаного пального – 19,20 грн. за 1 л (у т. ч. ПДВ – 3,20 грн.), вартість усієї партії пального – 384 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 64 000 грн.). Собівартість (первісна вартість) 1 л придбаного пального – 16 грн. Для наочності та спрощення припустимо, що товарних залишків на початок та кінець місяця не було, також не будемо брати до уваги перехідні коефіцієнти кг/л. Роздрібна ціна (порядок її розрахунку див. у коментарі до таблиці) пального встановлена на рівні 23,94 грн. за 1 л, або ж 478 800 грн. на всю партію пального. Облік операції з реалізації пального наведено в табл.4.15.*

*Таблиця 4.15*

***Облік операції з реалізації пального***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№з/п** | **Зміст операцій** | **Первинні документи** | **Дебет** | **Кредит** | **Сума, грн.** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| 1 | Отримано партію пального від продавця | Товарна накладна | 281 | 631 | 320000 |
| 2 | Відображено ПДВ | Податкова накладна | 641/пдв | 631 | 64000 |
| 3 | Сплачено продавцю за придбаний товар | Виписка банку | 631 | 311 | 384000 |
| 4 | Передано безпосередньо на АЗС пальне для роздрібного продажу | Накладна на внутрішнєпереміщення товару | 282 | 281 | 320000 |
| 5 | Встановлено торгівельну націнку | Видаткова накладна | 282 | 285 | 158800\* |
| 6 | Відображено дохід від реалізації23,94 х 20000 л | Показники РРО | 301 | 702 | 478800 |
| 7 | Відображено податкові зобов’язання зАП (478800 : 105) х 5% | Показники РРО | 702 | 641/АП | 22800 |
| 8 | Відображено податкові зобов’язання зПДВ (478800 – 22800) : 6 | Податкова накладна | 702 | 641/ПДВ | 76000 |
| 9 | Списано собівартість реалізовано товару | Податкова накладна,Показники РРО | 902 | 282 | 320000 |
| 10 | Списано суму торгівельної націнкиметодом сторно | Податкова накладна,Показники РРО | 285 | 282 | -158800 |
| 11 | Списано чистий дохід на фінансовий результат(478800 – 22800 – 76000) | Реєстри бухгалтерськогообліку | 702 | 791 | 380000 |
| 12 | Списано собівартість на фінансовий результат | Реєстри бухгалтерськогообліку | 791 | 902 | 320000\*\* |
| 13 | Фінансовий результат від реалізації380000-320000=60000 грн. | Розрахунокбухгалтерії | 791 | 441 | 60000 |
| 14 | Нараховано податок на прибуток60000 х 0,18 | Розрахунокбухгалтерії | 98 | 641 | 10800 |

\* ТОВ «Імекс» установило торговельну націнку 3 грн. на 1 л пального. Отже, ціна продажу без ПДВ та АП становить 19 грн. за 1 л, із 20 % ПДВ – 22,80 грн. за 1 л, із 5 % АП – 23,94 грн. за 1 л. Сума торговельної націнки (тут маємо на увазі різницю між собівартістю

товару без ПДВ та роздрібною ціною) становить 7,94 грн. (23,94 грн. – 16,00 грн.) на 1 л, або ж 158 800 грн. на всю партію пального. Цю торговельну націнку відображаємо проведенням Дт 282 Кт 285. Під час реалізації товару торговельна націнка списується методом «червоне сторно» або проведенням Дт 285 Кт 282.

\*\* Порівнявши обороти за дебетом та кредитом субрахунку 791, ми бачимо, що підприємство отримало прибуток від реалізації партії товару в розмірі 60 000 грн., або ж 3 грн. на 1 л пального – як ми зазначали вище.