

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу і аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація і методика контролю операційної
діяльності підприємства»**

**Студентки 2 курсу, 5-м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»**

**Федоренко
Олександр
Петрівни**

**Науковий керівник,
к. е. н., асист.**

**Пилипчук Наталія
Миколаївна**

**Гарант освітньої програми
д. е. н., проф.**

**Симоненко
Валентин
Костянтинович**

Київ - 2018

ЗМІСТ

	стор.
Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю операційної діяльності підприємства..	12
1.1. Операційна діяльність підприємства: сутність та особливості.....	12
1.2. Місце та роль контролю в системі управління операційної діяльності підприємства	21
1.3. Нормативно-правове забезпечення контролю операційної діяльності підприємства.....	32
1.4. Організаційно - економічна характеристика ТОВ «ОСД Східна Європа»	46
Висновки до розділу 1	57
Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю операційної діяльності підприємства.....	59
2.1. Оцінка стану організації внутрішнього контролю операційної діяльності підприємства.....	59
2.2. Облікове відображення результатів операційної діяльності підприємства.....	69
2.3. Організаційно-інформаційне забезпечення аналізу та контролю операційної діяльності підприємства.....	78
Висновки до розділу 2	88
Розділ 3. Організація та методика контролю операційної діяльності підприємства	91
3.1. Організація та планування контролю операційної діяльності підприємства.....	91
3.2. Особливості методики операційної діяльності підприємства.....	95
3.3. Узагальнення та реалізація результатів контролю операційної діяльності підприємства.....	104
Висновки до розділу 3	107
Висновки та пропозиції.....	108
Список використаних джерел.....	112
Додатки.....	124

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність роботи торговельних підприємств як основної ланки галузі торгівлі є визначальним індикатором якості реалізації ринкових відносин. Проте, у 2017 р. 29,3 % торговельних підприємств були збитковими. Головною причиною цього є висока витратомісткість операційної діяльності торговельних підприємств, особливо підприємств оптової торгівлі. Вирішення проблеми розвитку та економічного зростання торговельних підприємств неможливе без удосконалення насамперед контролю за операційною діяльністю що дозволить забезпечити його конкурентоспроможність та економічну стабільність.

Контроль операційної діяльності торговельних підприємств дозволяє виявляти та упереджувати виникнення негативних подій, які можуть виникнути в процесі здійснення операційної діяльності торговельного підприємства. Потреба дослідження контролю операційної діяльності полягає в тому, що удосконалення контролю, дозволить здійснювати контрольні процедури на засадах об'єктивності, достовірності, правдивості та законності.

Тому, актуальність обраної теми випускної кваліфікаційної роботи зумовлюється зростанням ролі контролю операційної діяльності торговельного підприємства; необхідністю вдосконалення існуючого порядку контролю операційної діяльності відповідно до нових цілей, завдань та специфіки функціонування сфери обігу; об'єктивною потребою розширення методичного забезпечення процесів планування та контролю доходів та витрат операційної діяльності, яке б гарантувало одержання оперативної та достовірної інформації необхідного рівня аналітичного узагальнення для прийняття управлінських рішень, спрямованих на пошук та реалізацію резервів збільшення рентабельності діяльності підприємства.

Проблемами організації і методики проведення аналізу і контролю операційної діяльності підприємства займалися такі вітчизняні та зарубіжні

вчені і дослідники, як: К.К. Арабян, К.Л. Багрій, Н.С. Барабаш, В.Г. Барановська, М.Т. Білуха, Н.В. Бойченко, В.Ю. Гордополов, О.В. Добровольська, Н.В. Іванчук, О. Кащенко, М.В. Корягін, О.С. Літвінов, Т.В. Микитенко, Є.В. Мних, Г.О. Москалюк, Т.А. Наумова, І.В. Нестеренко, Н.В. Овсюк, О.А. Шевчук, Т.В. Шляхтич, Н.П. Юрчук та інші.

Незважаючи на значну чисельність наукових праць у даному науковому напрямі залишаються невирішеними багато теоретичних і методичних проблем. Проведені нами дослідження свідчать, що відсутній єдиний підхід до методичних засад здійснення контролю, побудови його інформаційної системи та організації контролю операційної діяльності торговельного підприємства.

Мета та завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики контролю операційної діяльності підприємства торгівлі.

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлено вирішення наступних **завдань**:

- розкрити економічну сутність операційної діяльності торговельного підприємства;
- здійснити критичний аналіз нормативно-правового регулювання обліку і контролю операційної діяльності підприємств торгівлі;
- розкрити місце та роль контролю в системі управління результатами операційної діяльності підприємства;
- надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «ОСД Східна Європа» та здійснити аналіз його основних показників діяльності;
- оцінити систему внутрішнього контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» та запропонувати шляхи його удосконалення;
- розкрити облікове відображення операційної діяльності торговельного підприємства;

- розкрити методику контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа»;
- навести порядок узагальнення та реалізація результатів контролю операційної діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес здійснення операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа».

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку, аналізу та контролю операційної діяльності підприємства.

Методи дослідження включають загальнонаукові емпіричні та теоретичні прийоми. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались: аналіз (при вивченні нормативного регулювання аналізу та внутрішнього контролю та аналізу операційної діяльності підприємства) спостереження (при вивченні господарюючого суб'єкта, фактичного фінансового стану); порівняння (при дослідженні суті і змісту фінансової звітності і порівняння їх з даними первинних документів); вимірювання (при оцінці системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта); економіко-математичного моделювання (при розробці детального плану та програми контролю операційної діяльності) та застосовано систему економічних показників (при аналізі діяльності підприємства).

Інформаційною базою дослідження виступали нормативні документи з питань контролю загалом та внутрішнього контролю доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності підприємства; праці вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з питань становлення, теоретичного обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю діяльності господарюючого суб'єкта. Фактографічні матеріали випускної кваліфікаційної роботи базуються на статистичних даних щодо окремих аспектів внутрішнього контролю доходів та витрат а також безпосередньо на звітній інформації ТОВ «ОСД Східна Європа», відомостях первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

Табличні та схематичні методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи. Для достовірності та оперативності одержання результатів окремі методичні прийоми реалізовано в автоматизованому режимі з використанням програми Microsoft Office Excel. На основі методичних прийомів і способів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки і пропозиції.

Інформаційною базою дослідження стали нормативні акти України, матеріали наукових конференцій, наукова література, а також практичні дані обліку, аналізу та контролю досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів. Отримані в процесі дослідження наукові результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку, аналізу і контролю операційної діяльності досліджуваного підприємства, а саме:

- запропонована деталізація рахунків з обліку торговельних доходів та витрат, які доцільно поділяти за місцями зберігання товарів та їх видами, за працівниками, що відповідають за формування витрат і статтями витрат підприємства. Дані аналітичні рахунки дозволять удосконалити систему управління на досліджуваному підприємстві;
- удосконалено методику внутрішнього контролю результатів операційної діяльності підприємства, що дозволить оптимізувати систему управління та покращити систему контролю на досліджуваному підприємстві;
- уніфікація та стандартизація робочих документів з контрольних заходів щодо організації та методики внутрішнього контролю виникнення та використання доходів та витрат суб'єкта господарювання.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення аналізу та контролю операційної діяльності торговельного підприємства. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній

роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа».

Особистий внесок магістранта. Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто магістрантом. У випускній кваліфікаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи магістранта та полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням аналізу та контролю операційної діяльності підприємства.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки випускної кваліфікаційної роботи оприлюднено на студентській науковій конференції.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю за темою: «Удосконалення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності підприємства» загальним обсягом 1,21 друк. арк. у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 111 сторінках друкованого тексту; робота містить 19 таблиць, 12 рисунків, 9 додатків. Список використаних джерел налічує 113 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Операційна діяльність підприємства: сутність та особливості

Ефективність роботи торговельних підприємств як основної ланки галузі торгівлі є визначальним індикатором якості реалізації ринкових відносин. Останнім часом результати діяльності торговельних підприємств значно погіршилися. Головною причиною цього є висока витратомісткість операційної діяльності торговельних підприємств. Вирішення проблеми розвитку та економічного зростання торговельних підприємств неможливе без удосконалення насамперед системи управління доходами та витратами їх операційної діяльності, оскільки саме доходи та витрати є основним фактором впливу на прибутковість підприємства, яка забезпечує його конкурентоспроможність та економічну стабільність.

Система управління операційною діяльністю торговельних підприємств потребує релевантної, повної та своєчасної інформації, якою користуються керівники для прийняття рішень та яка повинна відповідати їх реальним потребам. Основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень є облік, аналіз і контроль.

Організація та методологія обліку, аналізу і контролю операційної діяльності знайшли висвітлення у працях українських учених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Бутка А.Д., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Проте питання обліку і контролю результатів операційної діяльності торговельних підприємств потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку аналізу і контролю, зокрема в оптовій торгівлі, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою зниженню рівня витрат та зростання рентабельності. Облік, аналіз і контроль операційної діяльності

підприємств торгівлі не адаптовані до менеджменту і потребують удосконалення.

В економічній науці існують різні наукові школи, що формують свій підхід до розуміння сутності операційної діяльності. У широкому розумінні, операційна діяльність - це діяльність підприємства, що спрямована на отримання прибутку, та знаходиться у відповідності з метою та цілями підприємства, тобто продаж товарів, надання послуг населенню, виробництво продукції, дачу майна в оренду, тощо.

Міжнародні Стандарти фінансової звітності (IFRS англ. International Financial Reporting Standards) дають таке визначення операційної діяльності – основна діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, а також інші види діяльності, що не відносяться до інвестиційної чи фінансової сфери.

Операційна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Операційна діяльність торговельного підприємства - це сукупність господарських операцій та процесів, які забезпечують здійснення операційного циклу торговельного підприємства від моменту придбання товару до моменту його реалізації. Інші види діяльності, що відносяться до операційної діяльності торговельного підприємства, є окремими непов'язаними видами діяльності, від яких торговельне підприємство має додатковий дохід.

Таким чином, операційна діяльність складається з основної діяльності, тобто процесів що забезпечують здійснення торговельної діяльності та інших видів діяльності які або забезпечують основний процес або генерують власний грошовий потік, але не відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності.

До основної діяльності торговельного підприємства відносяться наступні процеси:

1) операції, що пов'язані із процесом організації та забезпечення операційної діяльності торговельного підприємства:

- операції з ліцензування торговельної діяльності;
- операції із страхування торговельної діяльності (за виключенням операцій пов'язаних зі страхуванням, що включені в первинну вартість запасів);
- навчання та підготовка персоналу;
- рекламування торговельної точки (бренду) підприємства або мережі торговельних точок;
- утримання адміністративного персоналу;
- операції пов'язані з утриманням загальногосподарської інфраструктури підприємства (енергія, вода, опалення, зв'язок, тощо);
- витрати на амортизацію (зношення) загальногосподарських необоротних активів;
- операції з нарахування та сплати податків, тощо.

2) Операції, що пов'язані із процесом закупівлі:

- операції, що пов'язані з проведенням маркетингових досліджень, з метою оцінки попиту на різні види товарів, а також визначення оптимальної цінової політики торговельного підприємства;
- вибір джерел товаропостачання та постачальників товарів;
- укладення угод на постачання товарів;
- закупівля товару для подальшого продажу кінцевому покупцю чи наступному торговельному підприємству у ланцюгу товарообігу від виробника до кінцевого споживача;
- операції, що пов'язані з розрахунками з постачальниками товару.

3) Операції, що пов'язані із процесом постачання та переміщення товарів (логістика):

- визначення форм товаропостачання(транзитна чи складська);
- операції, що стосуються встановлення раціональних схем постачання;

- визначення раціональної частоти доставки та оптимальних розмірів партій завезення товарів;
- оперативний контроль за виконанням договорів поставки;
- транспортування товару на власні склади чи магазини.

4) Операції, що пов'язані із процесом зберігання товарів:

- операції з тимчасового складування товарних запасів(розробка системи розміщування запасів товарів на складських площах торговельного підприємства;
- розміщування товарів на зберігання відповідно до даної схеми;
- укладання товарів на зберігання (створення оптимального режиму зберігання, спостереження і поточний нагляд за товарами);
- складська переоцінка та бракування товарів ще в товарних запасах;
- підготовка товарів для продажу(пакування, сортування, надання товарного вигляду, комплектування, фасування, маркування, підготовка товарів до викладання в торговому залі, тощо);
- доставка попередньо підготовлених товарів в точки реалізації, тощо;

5) Операції, що пов'язані із процесом реалізації:

- операції пов'язані з забезпеченням діяльності підрозділів які здійснюють реалізацію товарів;
- операції пов'язані з рекламуванням товарів;
- операції пов'язані з відвантаженням товарів покупцям;
- інкасація дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок відстрочки платежу, проведення розрахунків з покупцями.

Всі перераховані процеси та операції об'єднує те, що вони спрямовані на формування доходу від реалізації. Інші види операційної діяльності формують додатковий дохід, зокрема:

- надання маркетингових послуг для сторонніх організацій;
- надання транспортних послуг для сторонніх організацій;
- надання послуг із складування та оренди торговельних приміщень;
- надання послуг з реалізації сторонньої продукції або товарів;

- надання інших послуг, що передбачені статутом підприємства та не відносяться до основної діяльності;
- отримання доходів (витрат) від курсових різниць по іноземній валюті;
- отримання доходів (витрат) від штрафів, пені, неустойок;
- отримання доходів від списання кредиторської заборгованості;
- отримання інших операційних доходів від виконання операцій згідно статуту підприємства.

Сукупний дохід торговельного підприємства у загальноекономічному аспекті складається з товарообороту (доходу від реалізації товарів), інших доходів від звичайної діяльності та надзвичайних доходів. Основна частина обсягу товарообороту формується за рахунок купівельної вартості реалізованих товарів. Виходячи із місії підприємництва у торговельній діяльності головну частину доходу отримують від основної діяльності.

Доходи від операційної діяльності є основою операційних доходів підприємства – це фінансова база розвитку операційної діяльності, що сприяє вирішенню трьох важливих завдань:

1. Доходи від операційної діяльності підприємства є джерелом відшкодування поточних витрат, що пов'язані зі здійсненням його основної діяльності.
2. Доходи від операційної діяльності підприємства служать джерелом виплат податкових платежів, пов'язаних зі здійсненням її основної діяльності. За рахунок цієї частини операційних доходів забезпечується формування коштів державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів. Реалізація такого завдання забезпечує виконання фінансових зобов'язань підприємств перед державою.
3. Доходи від операційної діяльності підприємства є джерелом формування чистого прибутку, за рахунок якого підприємства поповнюють статутний та резервний капітали, та здійснюють виплати власникам підприємства [95].

Основна частка доходу від операційної діяльності торговельного підприємства належить доходу від реалізації товарної продукції.

Крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), підприємство може мати також інший дохід від операційної діяльності.

До інших операційних доходів належать: доходи від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); від операційної оренди активів; від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які одержано від боржників, або коли є рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій, інші доходи від операційної діяльності.

Сукупний дохід торговельного підприємства у загальноекономічному аспекті складається з товарообороту (доходу від реалізації товарів), інших доходів від звичайної діяльності. Однак основна частина обсягу товарообороту формується за рахунок купівельної вартості реалізованих товарів, яка фактично не є доходом торговельного підприємства. Не є доходами і такі складники товарообороту як ПДВ, акцизний збір та інші вирахування з доходу (виручки від реалізації товарів). У зв'язку з цим у процесі аналізу доходів на рівні підприємства виникає необхідність виокремлення показника частини товарообороту, що являє собою суму реалізованих торгових націнок, яка традиційно називається сукупним доходом торговельного підприємства. Він перевищує валовий прибуток від основної діяльності торговельного підприємства на величину транспортно-заготівельних витрат, внесених у собівартість реалізованих товарів.

На величину доходу від операційної діяльності торговельного підприємства впливає багато факторів. Обсяг реалізації залежить від

економічної і політичної ситуації в країні та регіоні, рівня інфляції, доходів населення тощо.

Отже, формування доходу від операційної діяльності залежить від зовнішніх і внутрішніх чинників, які зображені на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Фактори, що впливають на величину операційного доходу торговельного підприємства [23]

До зовнішніх чинників відносяться економічні, соціальні та політичні фактори, які відбуваються в країні та не залежать від самого підприємства. До внутрішніх чинників, які суттєво впливають на формування доходів, відносяться якість, асортимент товарів та рівень цін, а також елементи облікової політики. Кількість реалізованих товарів має прямий вплив на розмір виручки від реалізації товарів, тобто із зростанням обсягів реалізації розмір виручки, а значить дохід від реалізації, зростає.

Якщо підприємство змінює асортимент товарів, то це може призвести до зменшення або до збільшення доходу підприємства. Зміна асортименту товарів з більшим рівнем рентабельності призводить до зростання обсягу виручки від реалізації і навпаки.

Цінова політика є не лише однією з основних складових системи управління доходами підприємства, а й важливим механізмом, який забезпечує чимало пріоритетів його економічного розвитку.

Вона суттєво впливає на основну діяльність підприємства, формує його імідж у покупців, рівень фінансового стану загалом. Крім цього, цінова політика є дієвим інструментом у його конкурентній боротьбі на товарному ринку. Рівень цін на товари, встановлений у процесі формування цінової політики, прямо впливає на суму доходу і прибутку підприємства.

Як зазначає Полянко В. В. необхідність аналізу доходів від операційної діяльності в сучасних ринкових умовах обумовлена такими обставинами:

- за допомогою аналізу контролюється фінансовий стан підприємства, що дозволяє заздалегідь у разі його погіршення вести необхідні зміни в його діяльності й уникнути банкрутства;
- встановлення залежності між показниками дохідності власного підприємства дає можливість порівняти їх з результатами, досягнутими підприємствами-конкурентами чи іншими ринковими суб'єктами. Це необхідно для техніко-технологічних, організаційних та інших змін, що дозволяли б підтримувати високу конкурентоспроможність на ринку.

Товарооборот характеризується наявністю одночасно двох ознак: об'єкта обміну та продажу як форми просування. Дуалістичний характер товарообороту виявляється в тому, що, з одного боку, він одночасно відбиває обсяг проданої (купленої) товарної маси і, відповідно, масштаб торговельної діяльності, а з іншого – розмір грошової виручки торгівлі, тобто товарооборот поєднує в собі економічні та фінансові аспекти торговельного процесу [2, с.84].

Товарооборот виступає як показник розміру торговельного підприємства, а також як фінансовий показник грошової виручки торгово-збутового підприємства (фірми) за продані товари [3, с.355]. Він є інструментом виміру обсягу проданих (куплених) товарів. Обсяг товарообороту є основним валовим показником діяльності торговельного

підприємства, який характеризує результат його діяльності щодо залучення купівельних фондів споживачів [4, с.95]. Він характеризує обсяг діяльності підприємства, від якого залежать величина комерційного доходу і прибутку

В основі формування товарообороту лежать чотири ціноутворюючих елементи: непрямі податки, витрати на виробництво товарів, витрати на продаж (включаючи транспортування товарів від постачальників до місць їх продажу) і прибуток від реалізації товарів (табл. 1). Усі ці елементи оплачуються споживачем за умови відповідності товарної пропозиції купівельному попиту. Тому товарооборот можна розглядати як реалізований попит.

Таблиця 1.1

Структура товарообороту за елементами ціноутворення [19]

ТОВАРООБОРОТ				
Собівартість реалізованих товарів (витрати на закупівлю товарів та їх транспортування до місць торгівлі)	Непрямі податки і збори	Знижки, надані покупцям; вартість повернутих покупцями товарів	Витрати обігу	Прибуток від реалізації товарів
			Сума реалізованих торговельних надбавок (комерційний дохід від реалізації товарів)	

Торговельна діяльність полягає у просуванні товарів від виробника до споживача шляхом реалізації товарів за гроші, а на наявність торговельної діяльності вказують продажі і товарооборот.

Підсумовуючи вище викладене, наголошуємо, що товарооборот є одним із головних результативних показників господарської діяльності підприємств торгівлі і важливим чинником забезпечення сталого економічного зростання країни в цілому. У системі загального обсягу товарообороту підприємств, що здійснюють торговельну діяльність на внутрішньому споживчому ринку України, визначальну роль відіграє товарооборот роздрібної торгівлі, глибоке та всебічне розуміння сутнісних

характеристик якого є передумовою розроблення науково обґрунтованих засад управління товарооборотом підприємств роздрібно́ї торгівлі.

1.2 Місце та роль контролю в системі управління операційною діяльністю суб'єкта господарювання

В сучасних умовах господарювання, особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, а також контролю в управлінні суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фінансових результатів. Перевірка фінансових результатів є найбільш відповідальною ділянкою контрольної роботи, тому що у даних об'єктах контролю синтезовано усі аспекти здійснення господарської діяльності. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності для правильного визначення фінансового результату, від якого залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток господарюючого суб'єкта.

Контроль не є однозначним поняттям. Різні вчені трактують його по-різному. Так деякі вчені [37] визначають контроль «як процес спостереження і перевірки господарської діяльності підприємств, здійснюваний відповідними суб'єктами управління з метою виявлення відхилень від встановлених параметрів цієї діяльності, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій». Інші [39] розглядають його як «управлінську діяльність, завданням якої є кількісна та якісна оцінка та облік результатів роботи організації»; або «є заключним етапом управлінського циклу і початком нового циклу, здійснює порівняння кінцевих результатів і всього процесу функціонування і керуючої системи з наперед заданими параметрами, цілями і обмеженнями». Отже, ряд вчених вважає, що контроль

є постійним та неперервним під час всієї діяльності, а інші – що він обмежений та проводиться на завершальному етапі діяльності.

За допомогою контролю, як правило, виявляються похибки в діях певних функцій управління: контроль є вираженням функцій обліку та аналізу, а також виявляє і усуває помилки в діях всіх функцій управління - планування, обліку, аналізу та регулювання.

В науковій літературі контроль розглядається і як форма зворотного зв'язку. О.І. Волков, М.П. Денисенко, У.О. Гуцаленко [28], що місце і значення контролю визначаються тим, що він є способом організації зворотних зв'язків, завдяки яким орган управління одержує інформацію про хід виконання його рішення. Тобто ці вчені вважають, що контроль це форма зворотного зв'язку.

Контроль визначають як відхилення отриманих значень від нормативних та при необхідності існує можливість корегування. Було б неправомірним обмежувати контроль тільки виявленням порушень. Контроль не повинен бути спрямований на вишукування порушень; функція контролю не повинна обертатися в слідчу або пошукову. Необхідно пам'ятати, що контроль має значення не тільки для осуду, але, також, і для схвалення. І якщо контроль ухиляється в сторону одного лише виявлення порушення, то втрачить всяке значення інша, не менш важлива сторона його діяльності. Адже мета контролю - не реєструвати негативне, а попереджати його.

Поняття «контроль» Т.В. Боцян [8] визначає як систему спостережень і перевірки процесу функціонування та фактичного стану керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих явищ і сигналізації про них, при необхідності, компетентним органом. Згідно цього визначення, контроль покликаний не тільки здійснювати перевірку функціонування об'єктів управління, але і, що

дуже важливо, дати оцінку доцільності та ефективності управлінських рішень.

На нашу думку, функція контролю є дуже важливою для процесу управління. Існуюча система контролю в даний час, у зв'язку з розширенням завдань управління, виявляється недостатньою з точки зору потреб комплексного, всебічного визначення ефективності виробництва і управління. Деякі вчені вважають контроль допоміжною формою головних функцій управління, тому що він тісно пов'язаний з іншими явищами.

В економічній літературі відсутня єдина точка зору про місце контролю в сфері управління. Окремі автори недооцінюють роль контролю в управлінні: одні з них вважають, що контроль не виступає як самостійна функція, а виконує допоміжну роль у всіх інших функціях управління [21, с. 167]; контроль не є первинною, самостійною діяльністю [22]; інші вказують на єдність контролю з аналізом [23]; треті розглядають контроль як функціональний доданок обліку [24].

Не можна погодитися з твердженнями, що контроль є допоміжною і вторинною діяльністю. Звучить не аргументовано вислів про те, що контролювати можна тільки те, що вже є. Адже і організовувати, і керувати, і координувати, тобто здійснювати класичні функції управління, можна тільки щодо того, що існує. Відмінною є позиція Н.Ю. Журкіна, який об'єднує три спеціалізовані функції управління, а саме функції обліку, аналізу та контролю в одну функцію контроль.

Нам представляється вірним твердження про те, що не можна виокремлювати роль однієї функції на шкоду іншій; кожна функція виконує притаманну їй роль, а тісний зв'язок контролю з іншими функціями пояснюється не другорядністю контролю, не його беззастережним підпорядкуванням інших функцій, а взаємозалежністю і взаємодією всіх функцій управління.

Більшість науковців все ж справедливо вважають, що контроль виступає самостійною функцією управління. У раніше розглянутих роботах

контроль віднесений до основних функцій управління. Таким чином, контроль являє собою самостійну функцію управління економікою, не поглинає інші функції, не обслуговує їх як допоміжний, а взаємодіє з ними, надаючи активний вплив на ефективність їх застосування.

Основними елементами моделі системи контролю є:

- об'єкти контролю - плани і бюджети підприємства та його структурних підрозділів;
- предмети контролю - показники надходжень і витрат, зміни статей балансу, системи показників, що характеризують діяльність підприємства в цілому або за окремими напрямками, і т. д.;
- суб'єкти контролю - керівництво підприємства та його структурних підрозділів, менеджмент підприємства, що здійснює контроль за дотриманням бюджетів;
- технологія контролю бюджетів - процедури контролю та їх порядок реалізації, необхідні для виявлення відхилень контрольованих показників і величин від планових.

На першому етапі здійснення контролю операційної діяльності визначаються об'єкти контролю і сукупність контрольованих показників і величин, а також встановлюються межі їх змін. Структура контрольованих показників і величин в чому визначається структурою операційних і фінансових планів і бюджетів, а також інших плануючих та обліково-звітних фінансових документів.

На другому етапі здійснюється виявлення відхилень контрольованих показників і величин і порівняння їх з плановими. Коло осіб, що контролюють діяльність підрозділів і виконання статей фінансових планів і бюджетів, в основному визначається організаційно-штатною структурою підприємства.

На третьому етапі визначаються фінансово-господарські результати діяльності підприємства за поточний період, робляться висновки про сильні і слабкі сторони підприємства, динаміку зміни основних показників, а також

про сприятливі і несприятливі тенденції розвитку зовнішніх умов, в яких підприємству доводиться працювати.

На четвертому етапі у разі зміни цільових параметрів, а також прогнозу змін сильних і слабких сторін самого підприємства здійснюється коригування цільових показників і величин, а також вибір коригувальних заходів щодо досягнення цілей з сукупності альтернативних. Вибір коригувальних і регулюючих заходів щодо досягнення цілей і переглянутий план пропонуються керівництву для втілення в життя, тим самим цикл управління замикається [4].

Оскільки на операційну діяльність безпосередньо впливають показники доходів і витрат, ми можемо виділити спільні завдання здійснення їх контролю:

- визначити порядок формування та основні елементи облікової політики діяльності підприємства;
- перевірка правильності розмежування доходів, витрат і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від операційної діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплений у наказі про облікову політику;
- підтвердження правильності формування та віднесення доходів операційної діяльності;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;

- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- перевірка достовірності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності;
- підтвердження законності та правильності відображення в звітності доходів, витрат і фінансових результатів діяльності згідно принципів бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу та використання;
- розробити методику проведення аудиту доходів і результатів діяльності підприємства.

Масштаби діяльності та організаційна структура підприємства впливає на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведенні. Залежно від розмірів підприємства та обсягів його діяльності важливим буде вирішення питання щодо визначення форми проведення контролю та безпосередньо виокремлення кола осіб, до функціональних обов'язків яких віднесено здійснення безпосередньо самого контролю.

Важливим питанням є створення окремої внутрішньої служби, яка здійснюватиме контроль за діяльністю суб'єкта господарювання. Така форма внутрішнього контролю, як діяльність служб внутрішнього контролю, є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві, оскільки, як правило, вимагає значних грошових коштів. Тому, вона застосовується тільки на великих і деяких середніх підприємствах, які володіють ускладненою організаційною структурою, мають численні філіали і дочірні компанії, або здійснюють різноманітні види діяльності, маючи складні кооперовані поставки. Операції, які пов'язані з рухом товарів на торговельних підприємствах, є значними, і доцільно на таких підприємствах організовувати окрему службу внутрішнього контролю, яка забезпечуватиме

виконання покладених на неї функцій та завдань для досягнення максимально ефективного результату.

Виділяючи окремо внутрішню службу контролю, для торговельних підприємств доцільно обов'язково спів поставити понесені витрати на утримання відокремленого підрозділу з контрольними процедурами, які здійснюються її працівниками та управлінськими рішеннями, які приймаються внаслідок їх дій.

Організація внутрішнього контролю залежить від специфіки і моделі корпоративної освіти, можливостей інформаційної бази, методичного забезпечення, яке передбачає: інтеграцію бухгалтерського і управлінського обліку; розробку методики обліку додаткових об'єктів, що піддаються внутрішньому контролю; класифікацію результуючих показників для внутрішнього контролю. Разом з тим, доцільно відмітити, що кожен суб'єкт господарювання самостійно організовує систему внутрішнього контролю з метою прийняття ефективних управлінських рішень та перевірки їх виконання у майбутньому.

Визначення передумов, які впливатимуть на організацію внутрішнього контролю, дозволить не лише правильно його організувати, але й визначити відповідні методичні підходи до його проведення. Крім того, встановлення передумов, які впливатимуть на процес організації внутрішнього контролю, набуває особливого значення для торговельних підприємств, зокрема в частині руху товарів, оскільки вони виступають основними активами, що приносять підприємству економічні вигоди (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Передумови організації контролю результатів операційної діяльності
торговельного підприємства**

№	Складова	Характеристика
1.	Надійність	Результати контролю повинні бути обґрунтованими та об'єктивними для ефективного прийняття управлінських рішень

2.	Застосування методичного інструментарію	Можливість застосування різних методів та прийомів контролю надасть змогу покращити його проведення
3.	Внутрішня регламентація	Надійність внутрішньої регламентації щодо контролю сприятиме його правильній організації
4.	Форма організації контролю	Залежно від способу організації контролю буде залежати специфіка його проведення
5.	Зацікавленість керівництва в проведенні контрольних процедур	Зацікавленість керівництва в проведенні контролю та максимальній об'єктивності його результатів

Для того, щоб правильно організувати та провести внутрішній контроль необхідно визначити суб'єктів його проведення (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Суб'єкти проведення внутрішнього контролю

Суб'єкти	Характер роботи
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення операцій з рухом товарів
Служба внутрішнього контролю	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю руху операцій з товарами
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій з рухом товарів з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту руху товарів в межах своїх повноважень

Суб'єкти контролю – це особи і органи, які мають повноваження на здійснення контролю за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, а також мають право втручатися в його операційну діяльність і самостійно залучати винних до відповідальності.

Кожний із наведених суб'єктів проводить контрольні процедури, пов'язані із процесом руху товарів, що дозволить не лише контролювати їх

наявність та збереження, але й управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність підприємства.

Дуже часто внутрішній контроль ототожнюють з внутрішнім аудитом. Метою будь-якого суб'єкта господарювання є створення системи контролю, яка допомагає своєчасно виявляти помилки, сприяючи підвищенню ефективності роботи. Адже ресурси, спрямовані компанією на створення неефективного контролю, могли б бути використані для досягнення інших цілей і завдань. Однак, навіть добре вибудована і організована система внутрішнього контролю потребує оцінки своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності. Цій меті служить внутрішній аудит.

Метою внутрішнього контролю є захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, а також отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються його цілями і завданнями. Основними об'єктами внутрішнього аудиту є стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан активів підприємства і джерел їх утворення, забезпеченість підприємства власними обіговими коштами, забезпеченість власними засобами; платоспроможність і фінансова стійкість, система управління підприємством; робота економічних і технічних служб, сплата податків підприємством; господарські процеси, тощо [34].

Одним з найважливіших аспектів діяльності внутрішнього аудиту є визначення та аналіз можливих зовнішніх і внутрішніх ризиків при розробці та впровадженні нових проектів, а також розробки рекомендацій, що дозволяють знизити рівень ризику або мінімізувати можливі втрати.

Відмінність внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю можна відобразити у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

**Відмінність внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю
результатів операційної діяльності торговельного підприємства [34]**

Ознака	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
Завдання	Перевірка достовірності фінансової звітності та правильності відображення в ній результатів операційної діяльності	Контроль за здійсненням господарської діяльності підприємства з точки зору законності, доцільності, достовірності
Функції	Контроль, аналіз результатів операційної діяльності	Контроль, аналіз господарської діяльності підприємства
Об'єкт	Стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан активів підприємства забезпеченість підприємства власними обіговими коштами	Ризик господарських операцій, тобто рух наявного на підприємстві майна, що знаходиться на його території, джерел його надходження, створення та розподіл прибутку, зміна власника та перерозподіл власності
Суб'єкт	Служба внутрішнього аудиту	Керівники структурних підрозділів
Предмет	Сукупність інформації, що є суттєвою при прийнятті управлінських рішень.	Господарські операції від отримання ліцензії (дозволу) на діяльність до отримання прибутку та його розподілу.
Орієнтація	Інтереси власника	На потреби керівника для прийняття управлінських рішень
Залежність	Незалежний від керівника	Залежить від завдань керівника
Характер здійснення	Наступний контроль діяльності підприємства	Поточний контроль діяльності підприємства
Регламентація	Регламентований внутрішніми документами	Не регламентований жодним внутрішнім документом
Наявність ризику	Аудиторський ризик	Відсутній
Звітування	Перед власниками підприємства	Перед функціональним керівником

Таким чином, можна зробити висновок, що внутрішній аудит є одним із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів суб'єкта господарювання, орієнтований на інтереси власників, тобто на забезпечення власників достовірною інформацією щодо фінансово-майнового стану підприємства.

Необхідність функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві обумовлена підвищенням ефективності управління при його застосуванні.

Під внутрішнім контролем слід розуміти систему діяльності окремих працівників підприємства, спрямовану на забезпечення збереженості його активів та майна.

Разом з тим слід зазначити, що внутрішній аудит та внутрішній контроль є пов'язаними між собою, оскільки від ефективності провадження внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту.

Загалом контрольний процес повинен включати три стадії: організаційну, дослідну й підсумкову (рис. 1.2). Організаційна стадія контролю має передбачати: попереднє вивчення особливостей підприємницької діяльності; дослідження стану бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів; розробку програми контролю результатів фінансової діяльності; визначення методичних прийомів контролю.

Ефективне управління операційною діяльністю торговельних підприємств неможливе без налагодження системи контрольних процедур.

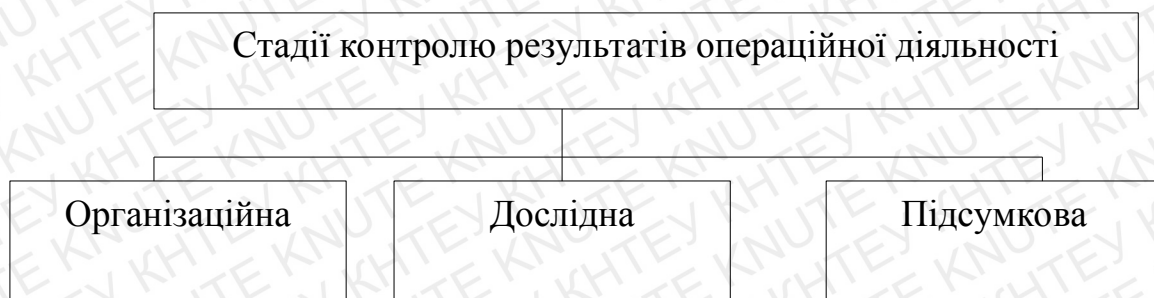


Рис. 1.2 Стадії контрольного процесу результатів операційної діяльності підприємства [85]

На дослідній стадії контролю результатів операційної діяльності повинні застосовуватися загальнонаукові, органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні прийоми контролю, що обрані на організаційній стадії та

мають забезпечити достовірність і правильність відображення інформації в первинних документах, облікових регістрах та звітності.

Підсумкова стадія контролю повинна включати виявлення порушень первинного, поточного та підсумкового обліку результатів операційної діяльності, отримання й оцінку пояснень винних осіб, групування та узагальнення виявлених недоліків у відповідному документі (аудиторському висновку чи акті перевірки).

В подальшому результати проведеного контролю (внаслідок контрольних процедур) повинні обговорюватися з посадовими особами підприємства, що передбачає розробку пропозицій відносно їх усунення. І нарешті, зворотній зв'язок, що характеризується інформаційною та, особливо, корекційною спрямованістю, має забезпечити належний контроль за усуненням виявлених порушень в обліку результатів операційної діяльності.

1.3. Нормативно-правове забезпечення контролю операційної діяльності підприємства

Законодавство України є джерелом правової інформації, до якої відносяться нормативно-правові акти України, що регулюють господарську діяльність. Нормативно-правова база покликана акумулювати усі інформаційні потоки, що забезпечують створення сприятливих умов господарювання.

Торговельна діяльність посідає значне місце в економіці країни, вона формує не лише основні макроекономічні показники, але й свідчить про добробут населення в межах його купівельної спроможності.

Законодавча база, яка регламентує відносини у сфері торгівлі досить різноманітна, оскільки торгівля охоплює широке коло правових відносин.

Недосконалість існуючої нормативно - правової бази щодо облікового відображення діяльності торговельних підприємств, зумовлює

неспроможність чинних нормативно-правових актів належним чином регулювати існуючі відносини у сфері торговельної діяльності та забезпечити достовірне відображення результатів їх здійснення.

До нормативно-правових документів, які визначають порядок організації та проведення торговельної діяльності належать нормативні документи різних рівнів, які визначаючи основи діяльності суб'єкта господарювання, здійснюють опосередкований вплив на процес руху товарів та, відповідно, його облікове відображення.

Важливий вплив на здійснення діяльності та визначення особливостей операцій з рухом товарів мають кодекси, зокрема:

- Податковий кодекс визначає основні правила оподаткування операцій, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності;

- Цивільний кодекс визначає порядок здійснення відносин, у першу чергу, договірних відносин. Відмітимо, що цей Кодекс має важливе значення для всіх суб'єктів господарювання, що також впливає на особливості руху товарів, оскільки надходження та вибуття товарів залежатиме як від вибраного договору, так і від умов, які в ньому визначено.

- Господарський кодекс спрямований на визначення основ здійснення діяльності суб'єктами господарювання різних форм власності.

- Митний кодекс має безпосередній вплив на рух операцій з товарами оскільки визначає перелік товарів, які можуть бути експортовані та імпортовані, та низку інших особливостей, які мають визначальний вплив на здійснення господарської діяльності в сфері зовнішньої торгівлі.

Науковці розглядають чотири рівні нормативно-правового регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держказначейства, Державної фіскальної служби України, Державної аудиторської служби України, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації,

вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві.

Основними нормативними документами, які регулюють облік операційної діяльності торговельного підприємства в Україні є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Доходи»[85], П(С)БО 16 «Витрати»[86], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій[83], Інструкція про застосування плану рахунків, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств.

Конкретизація сфер нормативно-правового забезпечення контролю та аналізу операційної діяльності торговельного підприємства наведена в табл. 1.5. Найбільш помітним нововведенням в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні стало затвердження у 2013 році Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності" (НП(С)БО 1).

Таблиця 1.5

Нормативно-правове забезпечення контролю і аналізу операційної діяльності торговельного підприємства*

Рівень	Блок	Найменування нормативно - правових документів	Сфери нормативно-правового забезпечення
МІЖНАРОДНИЙ	I	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Визначають уніфіковані вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є інформаційною базою аналізу та контролю операційної діяльності підприємства
	II	Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю	Рекомендації Міжнародної федерації бухгалтерів, рекомендації Закону Сарбейнса-Окслі (SOXs), рекомендації Комітету Спонсорських організацій комісії Тредвея(COSO), рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інструкції із внутрішнього управління Торнбула (Великобританія), Декларація Європейського

			форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю.
	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту
ДЕРЖАВНИЙ	IV	Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Визначають місце, роль, завдання і правові основи контролю аналізу в управлінні доходами господарської діяльності підприємства
	V	Постанови Кабінету Міністрів України	Розкривають порядок обліку, аналізу та контролю діяльності торговельних підприємств
	VI	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за визначеними об'єктами та напрямками, що не суперечать міжнародним стандартам
	VII	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) і методичні рекомендації Міністерства фінансів, Національного банку, Державної фіскальної служби, Державної аудиторської служби України	Представлені нормативними документами, інструкціями і документами роз'яснювального характеру. Принципи корпоративного управління визначають порядок організації, форми й методи контролю господарських операцій, критерії доцільності та ефективності контрольних заходів
НЕДЕРЖАВНИЙ	VIII	Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємства щодо форм організації контролю та аналізу	Регламентують діяльність служби внутрішнього контролю. Визначають основні принципи і способи організації внутрішнього контролю на підприємстві
	IX	Внутрішні стандарти діяльності служби контролю	Визначають порядок, принципи та методи здійснення контролю внутрішніми контролерами. Регулюють дії контролерів при проведенні внутрішнього контролю.

**власна розробка автора*

Положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку.

Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

С. Голов, зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 "Подання фінансової звітності" і МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" (це стосується усіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках. Взагалі, уніфіковані форми звітності апріорі не здатні врахувати специфіку діяльності усіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому встановлення уніфікованих форм фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ. Фінансова звітність складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів. Також, доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ [30].

Проведений аналіз норм першого національного положення (стандарту) дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно правовим документом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. Єдині типові форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ, внаслідок існування відмінностей між обома групами цих облікових стандартів, несуть ризик до перекручення статистичних даних.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [94] задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Окрім визначених нормативних документів вищого рівня, діяльність у сфері торгівлі регулюється низкою законодавчих норм, нижчого рівня, до яких належать:

- правила порядку провадження торговельної діяльності та Правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів, Правила роботи дрібно роздрібною торговельною мережі. У наведених правилах зазначаються основні вимоги щодо організації діяльності торговельних підприємств, а також основні моменти щодо порядку її проведення.

Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 № 5007-VI визначає основні засади цінової політики і регулює відносини, що виникають у процесі формування, встановлення та застосування цін, а також здійснення державного контролю (нагляду) та спостереження у сфері ціноутворення (в тому числі і в оптовій торгівлі) [95].

Варто звернути увагу на Закон України «Про захист прав споживачів», в якому зазначаються основоположні моменти відношення між виробниками та споживачами, що має суттєвий вплив на організацію та проведення торговельної діяльності в частині проведення розрахункових операцій, а також безпосереднього продажу товарів кінцевим споживачам.

Крім того, цим нормативним документом визначається порядок повернення товарів у результаті виявлення недоліків (ст. 8), повернення на умовах гарантованої заміни (ст. 7), заміни товару на аналогічний товар (ст. 9) [95]. Визначення цих правил зобов'язує виробників та торговельні підприємства, які реалізують товари, не лише дотримуватись виділених законом положень, але й організовувати правильне їх виконання. Тим самим це зобов'язує до належної організації обліку, що сприятиме своєчасному реагуванню на вимоги споживачів. Необхідно виділити також Постанову Кабінету Міністрів «Про державне регулювання цін», відповідно до якої наводиться перелік товарів соціального значення, на які не можуть бути встановлені ціни вищі, ніж за затверджені граничні норми. З 1.07.2017р.

скасовано державне регулювання цін на продовольчі товари та послуги на ринках (Постанова КМУ від 7.06.2017р. № 394).

Оскільки цінове регулювання на продовольчі товари скасовано, суб'єкти господарювання формують ціни в режимі вільного ціноутворення, в залежності від попиту та пропозицій на споживчому ринку.

Головна мета регулювання - зниження адміністративного тиску на бізнес, усунення надмірного втручання держави в економічні процеси, розвиток конкуренції та дерегуляція у сфері ціноутворення.

Таке обмеження впливає, в першу чергу, на визначення цінової політики, а отже і на порядок встановлення рівня торговельної націнки на такі товари.

Крім того, при здійсненні торговельної діяльності окремі суб'єкти господарювання керуються Правилами торгівлі на ринках в м. Києві, які визначають основні організаційні моменти пов'язані з такою торгівлею. Ці Правила, зокрема, конкретизують суб'єктів, які можуть здійснювати торгівлю на ринках; містять класифікацію самих утворень ринків, рекомендації щодо їх місця розташування; визначають перелік товарів, які можуть продаватись.

Окрему групу нормативних документів складають положення, що регулюють торгівлю окремими видами товарів, до яких, зокрема, належать:

Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, Правила роздрібної торгівлі алкогольними напоями, Правила комісійної торгівлі продовольчими товарами, Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями, Правила продажу товарів поштою, Правила торгівлі у розстрочку фізичним особам.

Наведений перелік правил визначає особливості продажу конкретних видів товарів, враховуючи при цьому організаційні особливості діяльності суб'єктів господарювання.

Не зважаючи на велику кількість нормативно-правових актів, які регламентують торговельну діяльність, варто зазначити, що законодавче

регулювання облікового відображення операцій з рухом товарів не повною мірою вирішує всі питання практики ведення обліку на торговельних підприємствах.

Крім того, у вищенаведених законодавчих актах операції з рухом товарів відображаються в складі запасів або активів, що певним чином узагальнює методику відображення операцій з рухом товарів.

Варто зауважити, що на рівні нормативного регулювання, представленого кодексами та законами, операції з руху товарів регулюються, виходячи із певних організаційних моментів, які можуть мати опосередкований вплив на бухгалтерське відображення операцій з рухом товарів.

Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [90] визначаються основні організаційні питання, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності в цілому.

«План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 09.12.2011 № 1591 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Таблиця 1.6

Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення руху товарів*

№	Назва нормативного документа	Вплив на операції з руху товарів
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає основні правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського	Визначає порядок надходження, визнання та оцінку запасів,

	обліку 9 «Запаси»	методи списання запасів при реалізації
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Визначає основні положення щодо порядку визнання доходів від реалізації товарів
4.	Методичні рекомендації з обліку запасів	Окреслює загальні операції, пов'язані із визнанням, оцінкою та обліковим відображенням операцій із запасами
5.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації
6.	Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала з групи товарів широкого вжитку продукції виробничо-технічного призначення	Регулює порядок уцінки товарів, що впливає на облікове відображення операцій з уцінки товарів
7.	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Визначають складові витрат, які виникають при здійсненні торговельної діяльності
На рівні підприємства		
	Положення про облікову політику	Визначає основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства

**розроблено автором*

Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [32] визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними.

«Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку» спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

«Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів»

застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності та надають рекомендації щодо бухгалтерського обліку запасів.

«Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» визначає порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань (в тому числі запасів), основні вимоги щодо оформлення результатів їх інвентаризації.

Підприємствам, що здійснюють операції в іноземній валюті, слід керуватися вимогами МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Це пов'язано з тим, що коливання валютних курсів можуть суттєво вплинути на фінансову стійкість підприємства, особливо в сучасних кризових умовах. З цього приводу в П(С)БО 21 зазначається, що курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат), а від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність – у складі інших доходів (витрат). Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, зменшуючи тимсамим фінансову стійкість підприємства.

З метою вдосконалення організації готівкового обігу, зміцнення касової дисципліни, підвищення ефективності контролю за додержанням суб'єктами господарської діяльності встановленого порядку ведення операцій з готівкою у національній валюті, посилення відповідальності за додержання ними норм з регулювання обігу готівки та виконання своїх зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами було прийнято Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.05.1995 р. № 436/95 (зі змінами та доповненнями), який визначає застосування штрафної санкції за порушення норм з регулювання готівки.

Порядок ведення безготівкових розрахунків регламентує Інструкція «Про порядок відкриття і використання рахунків у національній та іноземній

валюті», затверджена постановою Правління НБУ від 14.06.2013р. № 346. Інструкцією регламентовано, що поточні рахунки відкриваються зареєстрованим суб'єктам підприємницької діяльності незалежно від форми власності. Поточні рахунки в національній та іноземній валюті використовуються для здійснення безготівкових розрахунків. Поточні рахунки для зберігання коштів і здійснення всіх видів розрахунків, кредитних та касових операцій відкриваються в установі банку за місцем реєстрації підприємства або в будь-якому банку України за згодою сторін.

З метою удосконалення облікового відображення операцій з окремими об'єктами обліку доцільно проаналізувати положення (стандарти) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації та інструкції, які можуть безпосередньо стосуватися операцій, пов'язаних з рухом товарів.

Так, особливе місце при відображенні операцій, пов'язаних з рухом товарів, займає саме П(С)БО9 «Запаси», оскільки визначає основні положення обліку таких операцій. Відмітимо, що згідно п.6 П(С)БО9 «Запаси» [74] до товарів належать матеріальні цінності, які придбані, (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

При цьому вважаємо, що недоліком чинного нормативного документу є те, що товарами можуть бути не лише цінності, які мають матеріальну форму, але й нематеріальну, наприклад, різноманітні права, комп'ютерні програми, результати робіт, послуг тощо.

За зазначеним нормативним актом надходження товарів може відбуватися такими шляхами, як придбання, власне виготовлення, безоплатне надходження, шляхом внеску до статутного капіталу, а також отримання в результаті обміну. Цей перелік надходження, можливо є виправданим для запасів загалом, проте не враховує особливостей операцій і здійснення не лише торговельної діяльності, але й виробничої, яка використовує такий метод збуту товарів як фірмові магазини. При цьому не враховано можливість надходження товарів за договором комісії.

Операції з розміщення товарів передбачають окремі витрати на зберігання в складських приміщеннях. Порядок формування витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати» [72], а також Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності.

Основним недоліком наведених нормативних документів є те, що не враховано порядок формування витрат при здійсненні декількох видів торгівлі наприклад, гуртової і роздрібної, що визначатиме особливості виникнення витрат на кожному етапі руху товарів.

При цьому відмітимо, що в П(С)БО16 не наведено порядок формування собівартості виробленої продукції, яка реалізовуватиметься через мережу фірмових магазинів.

Така невизначеність призводить до того, що на практиці досить часто вироблену продукцію переводять до складу покупних товарів, що відповідно, на макрорівні завищує величину товарообігу та занижує обсяги випуску продукції промисловості.

До нормативно-правової бази, що регулює здійснення аналізу, контролю та аудиту відносять Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [33], який був прийнятий 22.04.1993 року. Він визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Отже, в цілому він визначає основні засади здійснення аудиту, проте не враховує всіх особливостей і не являється єдиним законом, що регулює порядок здійснення аудиторської діяльності в Україні.

Необхідно відзначити, що на сьогоднішній день вступив в дію закон №2258-VIII "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність"[38] який було розроблено з метою узгодження норм українського законодавства у сфері аудиторської діяльності із законодавством Європейського союзу. Даний закон установлює новий порядок атестації для

аудиторів і механізм страхування їхньої професійної діяльності перед третіми особами, а також пропонує створити орган суспільного нагляду, до складу якого увійдуть Рада нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекція із забезпечення якості.

В цілому процес здійснення аудиту регулюється міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та Кодексом етики професійних бухгалтерів. МСА у новій редакції набули чіткості та конкретизації принципів, цілей використання та завдань кожного стандарту, методів та процедур, що сприяє покращенню їх розуміння та тлумачення аудиторами України.

Один із блоків нормативно-правового забезпечення контролю й аналізу операційної діяльності торговельного підприємства є міжнародні стандарти аудиту. Проте їх використання для цілей контролю й аналізу діяльності підприємства обмежується тим, що існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішнього контролю у плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами. Але цього недостатньо для розробки методологічних засад з удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств.

Як зазначає Н. Г. Виговська, вимоги керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю значно ширші ніж вимоги аудиторів [23, с. 391]. Для здійснення контролю й аналізу операційної діяльності торговельного підприємства доцільно використовувати МСА №315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень» і МСА № 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» для визначення структури системи елементів, процедур і оцінки ризику внутрішнього контролю.

Як вже було зазначено, складність регламентації контролю й аналізу діяльності підприємства полягає у відсутності державного нормативного

регулювання питань створення і функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

У наукових школах сформувалась така думка, що проблеми стандартизації внутрішнього контролю не існує, адже задля її розв'язання достатньо скористатися нормами таких документів, як:

- «Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея
- «Управління ризиками організації. Інтегрований підхід» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея;
- «Керівництво по контролю» документ Канадського інституту присяжних бухгалтерів;
- Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Проте, зазначені документи є доречними для оцінки контролю корпорацій. Їх адаптація до умов функціонування організацій з однорівневим управлінням недоцільна.

До нормативно-правової бази аналізу та контролю операційної діяльності торговельного підприємства відносяться внутрішньо фірмові стандарти, правила і методики контролю та аналізу діяльності підприємства, які розробляються для внутрішнього користування на кожному підприємстві, виходячи з умов його діяльності, організаційної структури, спеціалізації, кваліфікації спеціалістів та наявності матеріально-технічної бази.

У науковій літературі під стандартами внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту) розуміють регламенти (документи), які визначають порядок, принципи і методи здійснення контролю внутрішніми контролерами (аудиторами). Основними документами в цьому блоці є:

- 1) положення про відділ внутрішнього контролю, в якому визначено його цілі та завдання, відповідальність та відносини з іншими функціональними службами підприємства;

2) регламенти застосування окремих засобів контролю, які визначають об'єкт контролю, технологічний процес виконання процедур та їх періодичність, відповідальних осіб, порядок документування результатів контролю;

3) план здійснення внутрішнього контролю, який визначає обсяг, графік і строки проведення перевірок, а також склад групи спеціалістів;

4) посадові інструкції, що регламентують права й обов'язки конкретних виконавців, які виконують контрольні функції.

Отже, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері торгівлі, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю руху товарів.

1.4. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «ОСД Східна Європа»

Дослідження проводилось на базі даних ТОВ «ОСД Східна Європа». Дане підприємство створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, інших нормативних актів чинного законодавства України. Юридична адреса даного підприємства – м. Київ, вул. 40-річчя Жовтня, буд. 100/1.

Товариство має відокремлене майно, самостійний баланс, діє на основі повного господарського розрахунку, самоокупності й самофінансування, самостійно планує свою діяльність і визначає її напрямки.

Підприємство є юридичною особою, набуває майнових та особистих немайнових прав, несе відповідні обов'язки, укладає договори, контракти, угоди, зовнішньоекономічні контракти та інші правочини, виступає в суді, господарському, адміністративному та третейському суді від свого імені, має відокремлене майно, поточні, валютні та інші рахунки в установах банків,

круглу печатку з власним найменуванням, штампи, бланки зі своєю назвою, емблеми, затверджені у встановленому порядку.

Спеціалізація даного підприємства, на сьогоднішній день, спрямована переважно на здійснення торговельної діяльності, від якої товариство отримує найбільшу частину виручки, а саме здійснення:

- оптової торгівлі непродовольчими споживчими товарами;
- оптової торгівлі фармацевтичними товарами;
- оптової торгівлі іншими непродовольчими товарами споживчого призначення, не віднесеними до інших угруповань.

Частина чистого прибутку, що підлягає розподілу між Засновниками (Учасниками) Товариства, розподіляється пропорційно їхнім часткам у Статутному капіталі. Розподіл цієї частини може провадитись щоквартально та за підсумками роботи за рік.

Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок вкладів Засновників створюється Статутний капітал у розмірі 159 тис.грн, який ділиться згідно часток кожного Засновника (Учасника) в Статутному капіталі Товариства.

Вищим органом управління Товариства є Загальні збори Засновників. Вони складаються з Засновників Товариства або призначених ними представників. Загальні збори Засновників очолює Голова зборів, який за допомогою Секретаря зборів організовує скликання чергових та позачергових Загальних зборів Засновників та ведення протоколу.

Для здійснення зведення бухгалтерського обліку за принципами і методами передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положенням про облікову політику підприємства у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. Як зазначалось, на підприємстві застосовується автоматизована форма обліку відповідно до наказу про організацію бухгалтерського обліку. На підприємстві використовується програм 1С Бухгалтерія 8.0».

Оцінюючи організаційну структуру Товариства, можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Крім того, доцільним було б наділення облікових працівників у підрозділах підприємства частково повноваженнями аналітиків, що дасть можливість організувати аналітичний облік, здійснювати аналіз виконання планових показників та причин відхилень від них, формувати масив інформації про обсяг роздрібного товарообороту, витрати в розрізі товарів. При цьому безпосередньо на місці – у підрозділі працівник повинен займатися призначеною для нього ділянкою роботи.

Здійснимо аналіз чистого прибутку ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013-2017 рр. (рис. 1.3). За даними рис. 1.3 найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3855,0 тис.грн), а найгіршим роком - 2013р. (сума прибутку -1291,0 тис.грн).

Динаміка чистого прибутку з 2013 р. по 2015 р. стрімко зростає, та вже з 2015 року по 2017 рік дещо зменшується. Причиною зменшення прибутковості діяльності досліджуваного підприємства слугували зміна курсу валюти, а також неефективна цінова політика підприємства на продукцію яка реалізовувалась (лікарські засоби).

Аналізуючи показники діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» (табл. 3.3) можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в сукупних доходах підприємства належить саме чистому доходу від реалізації продукції. Даний показник з 2013 р. по 2017 р. значно зростає. Так, в 2013р. він становив 6257,4 тис.грн, а вже в 2017 році – 19831,3 тис. грн. Дана динаміка свідчить про збільшення попиту на продукцію, яку реалізує ТОВ «ОСД Східна Європа». Також позитивним є збільшення інших операційних доходів.

Чистий прибуток ТОВ "ОСД Східна Європа", тис.грн

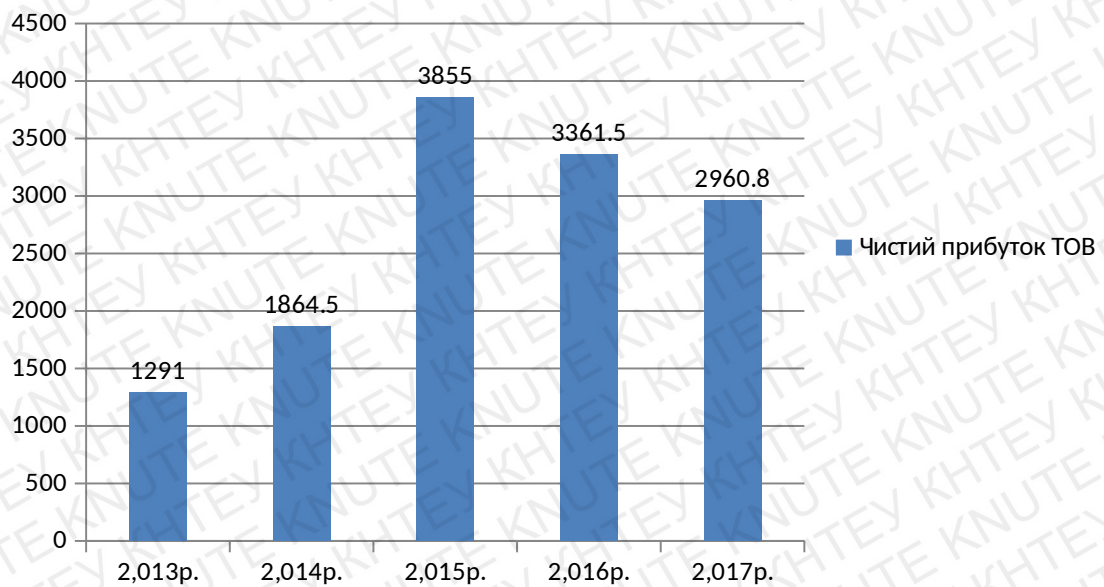


Рис. 1.3 Динаміка чистого прибутку ТОВ «ОСД Східна Європа»
за 2013р. - 2017р.*

**розроблено автором*

Якщо проаналізувати та спів поставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів. В 2015 році та в 2017 році значно збільшились інші операційні витрати підприємства.

Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році чистий прибуток підприємства дещо зменшився (на 11,9 %) в порівнянні з прибуток 2016 року.

Для того щоб надати оцінку результатам операційної діяльності досліджуваного підприємства, необхідно оцінити зміну основних економічних показників діяльності підприємства за останні п'ять років (табл. 1.6).

Таблиця 1.5

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа», тис.грн*

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Чистий дохід від реалізації продукції	6257,4	11787,7	18913,4	19718,4	19831,3	88,3	60,4	4,25	0,57
Інші операційні доходи	-	-	-	194,3	163,2	-	-	-	-16,0
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сукупні доходи	6257,4	11787,7	18913,4	19912,7	19994,5	88,38	60,5	5,2	0,41
Собівартість реалізованої продукції	3299,4	6475,6	11947,1	12513,1	15226,8	96,2	84,4	4,7	21,6
Інші операційні витрати	1288,1	3077,8	2265,1	3300,2	1157,0	138,9	-26,4	45,6	-64,9
Інші витрати	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сукупні витрати	4587,5	9553,4	14212,2	15813,3	16383,8	108,2	48,7	11,2	3,60
Фінансовий результат до оподаткування	1669,9	2234,3	4701,2	4099,4	3610,7	33,7	110,4	-12,8	-11,9
Податок на прибуток	378,9	369,8	846,2	737,9	649,9	-2,4	128,8	-12,7	-11,9
Чистий прибуток	1291,0	1864,5	3855,0	3361,5	2960,8	44,4	106,7	-12,8	-11,9

*розроблено автором

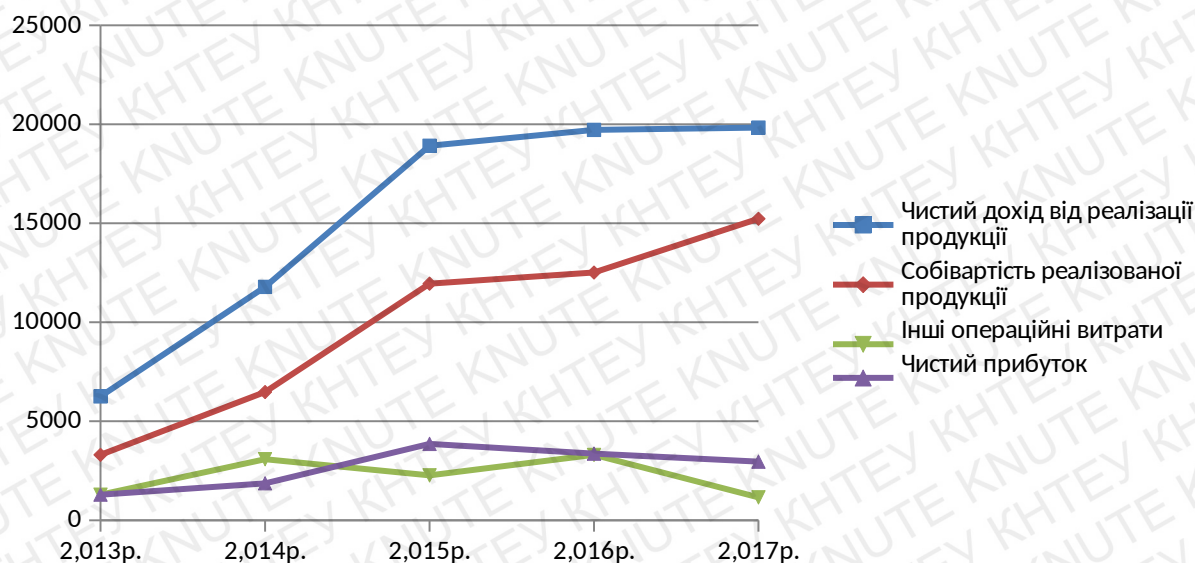


Рис. 1.4 Динаміка доходів та витрат операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013-2017 р, тис.грн*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Аналізуючи показники наведені в табл. 1.4 можна зробити висновок, що загальна вартість майна ТОВ «ОСД Східна Європа» за останні п'ять років значно збільшилась (на 888%). Так, в 2013 році валюта балансу складала – 4228,0 тис.грн., а в 2017 році – 37583,1 тис.грн. Темп приросту валюти балансу ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013 – 2017 рр. склав – 888 %. Це є позитивними змінами, оскільки збільшення активів свідчить про покращення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена збільшенням оборотних активів, а саме запасів, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та поточних фінансових інвестицій.

Таблиця 1.6

Динаміка основних економічних показників фінансово-господарської діяльності

ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013-2017 рр. (тис.грн)

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
<i>1. Необоротні активи</i>	<i>12,0</i>	<i>26,8</i>	<i>23,7</i>	<i>65,2</i>	<i>2751,2</i>	123,3	-11,57	175,1	4120
1.1 Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	8,1	0	0	0	0
1.2 Основні засоби	25,0	51,4	54,0	107,7	236,2				
- первісна вартість						105,6	5,0	99,4	119,3
- -знос	13,0	24,6	30,3	42,5	150,6	89,2	23,1	40,2	254,4
- -залишкова вартість	12,0	26,8	23,7	65,2	85,6	123,3	-11,5	175,11	31,29
Інші необоротні активи	-	-	-	-	2657,5	0	0	0	0
<i>2. Оборотні активи</i>	<i>4216,0</i>	<i>12340,2</i>	<i>19747,1</i>	<i>34688,7</i>	<i>34831,9</i>	192,7	60,0	75,6	0,413
2.1 запаси	2549	10676,8	15163,1	19622,5	20276,5	318,8	42,0	29,41	3,3
2.2 дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1402,0	379,9	107,7	3277,6	6760,5	-72,9	-71,6	2943,3	106,3
2.3 Інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	0	0	0	0
2.4 Поточні фінансові інвестиції	-	-	-	-	7028,8	0	0	0	0
2.5 Гроші та їх еквіваленти	262,0	1119,7	4475,7	2783,1	23,8	327,3	299,7	-37,8	-99,1
2.6 Інші оборотні активи	-	-	-	8820,9	728,8	0	0	0	-91,7
Валюта балансу	4228,0	12367,0	19770,8	34753,9	37583,1	192,5	59,8	75,7	8,1

Продовж. табл. 1.6

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
<i>4. Власний капітал</i>	<i>4126,0</i>	<i>8358,6</i>	<i>1213,6</i>	<i>15575,0</i>	<i>18481,9</i>	102,5	-85,48	1183,4	18,66
4.1 Зареєстрований капітал -	159,0	159,0	159,0	159,0	159,0	0	0	0	0
4.2 Нерозподілений прибуток	3967,0	8199,6	12054,6	15416,1	18322,9	106,7	47,0	27,8	18,8
5. Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	2508,6	0	0	0	0
6. Поточні зобов'язання	102,0	4008,4	7557,2	19178,8	16592,6	3829,8	88,5	153,7	-13,5
6.1 Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	35,0	1754,0	1658,1	6105,5	8293,8	4911,4	-5,4	268,22	35,84
6.2 Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	50,0	387,4	470,8	748,5	924,9	674,8	21,5	58,9	23,57
6.3 Інші поточні зобов'язання	17,0	1867,0	3539,4	7262,7	2885,3	10882	89,5	105,2	-60,3
Валюта балансу	4226,0	12367,0	19770,8	34753,9	37583,1	192,6	59,8	75,7	8,1

*розроблено автором

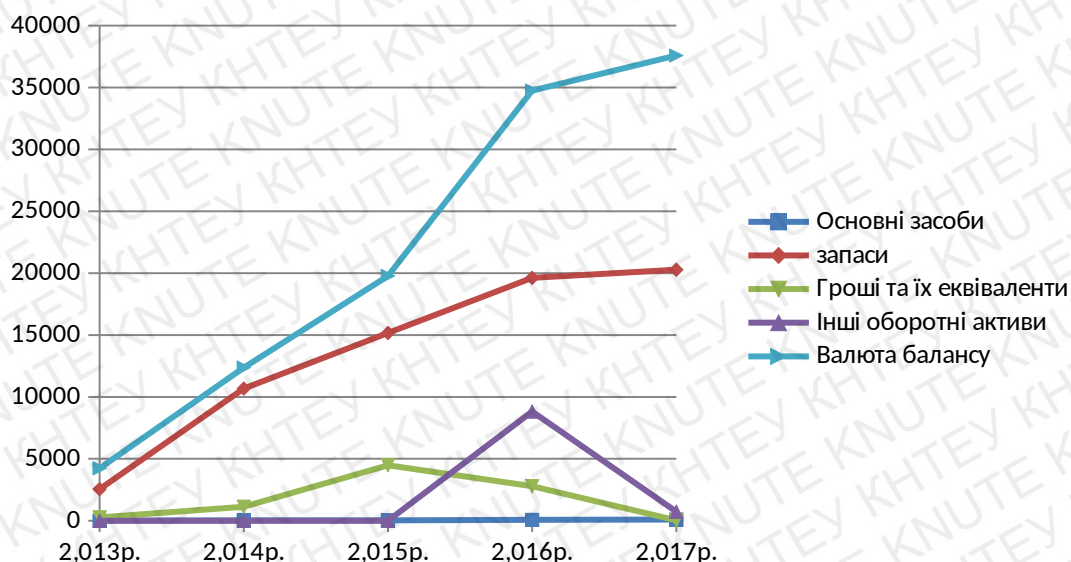


Рис. 1.5 Динаміка активів ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013-2017 рр,
тис.грн*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Загалом, в структурі активів ТОВ «ОСД Східна Європа» оборотні активи займають приблизно 90%, а необоротні активи - 10 %. Навіть зі структури балансу видно, що підприємство займається торгівлею, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи досліджуваного підприємства формуються за рахунок основних засобів.

Необхідно відзначити, що підприємство за аналізований період придбавало основні засоби, адже їх первісна вартість значно збільшилась. В 2013 році сума основних засобів складала – 25,0 тис.грн, а в 2017 році – 236,2 тис.грн.

Необхідно відмітити, що за аналізований період на ТОВ «ОСД Східна Європа» збільшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (в 2013 році – 1407,2 тис.грн, а в 2017 році – 6207,2 тис.грн). Дана динаміка

свідчить про те, що підприємство збільшує обсяги діяльності та домовляється на вигідних умовах співпрацювати з контрагентами.

Сукупний капітал підприємства включає себе як власний капітал так і поточні зобов'язання.

Власний капітал (рис. 1.6) значно збільшився за 2013-2017 рр. за рахунок стрімкого збільшення нерозподіленого прибутку підприємства, що свідчить про збільшення фінансової стійкості та незалежності від зовнішніх джерел фінансування ТОВ «ОСД Східна Європа».

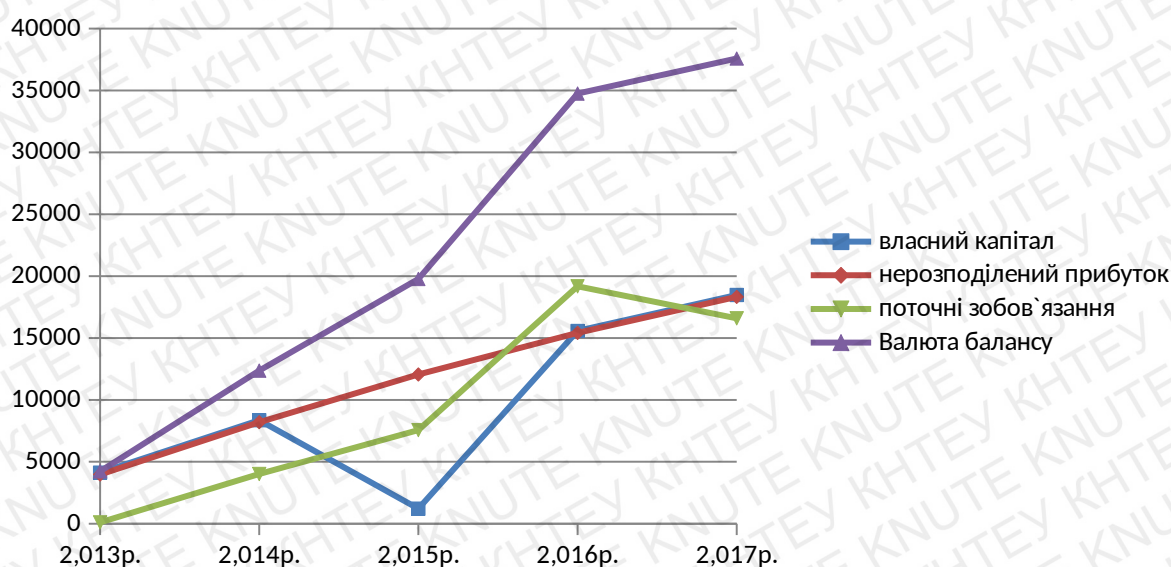


Рис. 1.6 Динаміка статей капіталу ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013р. – 2017 р. (тис.грн)

Поточні зобов'язання збільшились в основному за рахунок збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, а також за рахунок збільшення інших поточних зобов'язань.

В цілому здійснюючи аналіз результатів операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013 – 2017 рр. необхідно відзначити позитивну динаміку яка проявляється у збільшенні власного оборотного капіталу, зростанні сукупних доходів підприємства, покращенню якісного стану активів підприємства.

За даними проведених досліджень, встановлено, що величина доходів від операційної діяльності на ТОВ «ОСД Східна Європа» залежить від багатьох як зовнішніх так і внутрішніх факторів, окремі з яких наведені на рис. 1.7.



Рис. 1.7 Причини недоотримання планового доходу від операційної діяльності на ТОВ «ОСД Східна Європа»

Підводячи підсумок, необхідно відзначити позитивну динаміку щодо збільшення товарообороту підприємства за останній аналізований період, що свідчить про покращення фінансового стану та ділової активності підприємства.

Висновок до розділу 1

1. В роботі надана характеристика операційної діяльності торговельного підприємства. Встановлено, що операційна діяльність торговельного підприємства - це сукупність господарських операцій та процесів, які забезпечують здійснення операційного циклу торговельного підприємства від моменту придбання товару до моменту його реалізації. Інші види діяльності, що відносяться до операційної діяльності торговельного підприємства, є окремими непов'язаними видами діяльності, від яких торговельне підприємство має додатковий дохід.

2. Встановлено, що операційна діяльність складається з основної діяльності, тобто процесів що забезпечують здійснення торговельної діяльності та інших видів діяльності які або забезпечують основний процес або генерують власний грошовий потік, але не відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності. До основної діяльності торговельного підприємства відносяться наступні процеси: операції, що пов'язані із процесом організації та забезпечення операційної діяльності торговельного підприємства; операції, що пов'язані із процесом закупівлі; операції, що пов'язані із процесом постачання та переміщення товарів (логістика); операції, що пов'язані із процесом зберігання товарів; операції, що пов'язані із процесом реалізації.

3. На величину доходу від операційної діяльності торговельного підприємства впливає багато факторів. Обсяг реалізації залежить від економічної і політичної ситуації в країні та регіоні, рівня інфляції, доходів населення тощо. В роботі наведена модель впливу факторів на операційну діяльність торговельного підприємства.

4. Перевірка (контроль) фінансових результатів є найбільш відповідальною ділянкою контрольної роботи, тому що у даних об'єктах контролю синтезовано усі аспекти здійснення господарської діяльності. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан

операційної, фінансової та інвестиційної діяльності для правильного визначення фінансового результату, від якого залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток господарюючого суб'єкта.

В роботі розкрита економічна сутність контролю, надана оцінка визначень терміну «контроль», яка дозволяє розмежувати внутрішній контроль та внутрішній аудит. Обґрунтовано, що внутрішній аудит є одним із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів суб'єкта господарювання, орієнтований на інтереси власників, тобто на забезпечення власників достовірною інформацією щодо фінансово-майнового стану підприємства.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Оцінка стану організації внутрішнього контролю операційної діяльності підприємства

Система внутрішнього контролю – це сукупність внутрішнього порядку (політики) і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного і стабільного функціонування підприємства, у тому числі: дотримання політики системи управління; забезпечення збереження та раціонального використання активів; запобігання шахрайству та помилкам; їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів; забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.

Погляди на склад елементів такої системи у науковців значно відрізняються. Зокрема, О.А. Бакурова та О.О. Шевчук вважають елементами системи внутрішнього контролю – систему бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю; М.Т. Білуха – суб'єкти, об'єкти, предмет, методи і способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами; Л.В. Дікань, Р.М. Воронко, М.І. Семенів – середовище контролю, оцінювання ризиків, процедури контролю (контрольні дії), інформаційна система та комунікації, моніторинг; В.Ф. Максимова [48] – суб'єкт і об'єкт контролю, контрольний процес, комунікативний блок; Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та інші – об'єкти та суб'єкти контролю, процес контролю (що включає в себе технологію, механізм, методику, засоби контролю тощо), оцінку ризиків.

На нашу думку, до елементів системи внутрішнього контролю слід віднести: суб'єкти і об'єкти контролю; контрольний процес за визначенням його складових авторами джерела, а також включенням у нього процедур контролю та поділу контрольного процесу на етапи; інформаційна система та комунікації; контрольне середовище; оцінка ризиків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Елементи системи внутрішнього контролю ТОВ «ОСД Східна Європа»

№ з/п	Назва елемента	Коротка характеристика та складові елемента
1.	Суб'єкти контролю	Це особи, які уповноважені здійснювати контроль. До них можуть належати спеціалізовані незалежні фахівці-контролери, внутрішні спеціальні служби з контролю (структурні підрозділи тощо), посадові особи з числа персоналу, на яких покладено обов'язок щодо здійснення контрольних заходів (генеральний директор, головний бухгалтер, фінансовий чи комерційний директор, головний контролер тощо).
2.	Об'єкти контролю	Це будь-яка окрема господарська операція, подія, процес чи їх сукупність, окремі системи та підсистеми підприємства, робота структурних підрозділів (відокремлених чи невідокремлених) або господарська діяльність підприємства в цілому, а також його майно, активи, капітал, зобов'язання, ресурси (інформаційні, трудові, матеріальні тощо) як в цілому, так і в окремих елементах. Конкретні об'єкти контролю обираються в залежності від задач, які поставлені перед системою внутрішнього контролю.
3.	Контрольний процес	Це сукупність контрольних дій та заходів суб'єктів контролю, здійснюваних шляхом застосування необхідних методик, технологій, механізмів, засобів та процедур у відповідній послідовності для досягнення визначених цілей системи внутрішнього контролю. Контрольний процес поділяється на 4 основні етапи: організаційний (визначення мети, завдань, об'єктів, джерел інформації та їх оцінка, обрання методичних прийомів для проведення контролю), технологічний (виконання контрольних процедур у чіткій послідовності шляхом застосування усіх необхідних механізмів, засобів, методик, технологій тощо та узагальнення результатів контрольних процедур), результативний (систематизація і оцінка виявлених відхилень, їх причин та розробка заходів щодо їх усунення та попередження виникнення в майбутньому; документальне оформлення та реалізація результатів контролю) та інспекційний (проведення контрольних процедур за виконанням управлінських рішень та їх наслідками).
4.	Інформаційна система та комунікації	Це сукупність інформаційних джерел та інформаційних потоків, які функціонують на підприємстві (незалежно від форми та виду), а також засобів і процедур формування, зберігання, передачі, обробки, копіювання та знищення інформації, що забезпечують систему внутрішнього контролю для виконання її задач. До даного елемента належать: інформація, її потоки, засоби та процедури, які підлягають контролю; інформація, її потоки, засоби та процедури, які забезпечують контрольний процес.
5.	Контрольне середовище	Це політика підприємства у сфері внутрішнього контролю, яка включає в себе: принципи організації та проведення контролю; норми функціонування об'єктів контролю; етичні вимоги до суб'єктів контролю; розподіл повноважень, обов'язків, завдань, відповідальності між окремими суб'єктами контролю та суб'єктами контролю й іншим персоналом підприємства; психологічний клімат, філософія і стиль управління, що впливають на процедури контролю; організаційна структура підприємства.

Продовж. табл. 2.1

6.	Оцінка ризиків	Це процес ідентифікації, комплексної оцінки, мінімізації, ліквідації та контролю внутрішніх і зовнішніх, потенційних і реальних чинників несприятливого впливу на досягнення підприємством поставлених цілей, що здійснюється суб'єктами контролю.
----	----------------	--

Ми погоджуємось з думкою авторів джерела [18], що система бухгалтерського обліку не може бути окремим елементом системи внутрішнього контролю, а лише об'єктом контролю та інформаційним джерелом. Проте, контрольний процес повинен включати в себе процедури контролю, що реалізуються шляхом їх послідовного проведення при застосуванні методик, технологій, механізмів, засобів здійснення контролю, а тому контрольний процес може поділятися на етапи. Разом з тим, ми вважаємо, що моніторинг може бути використаний, як спосіб оцінки об'єктів контролю (спосіб контрольного процесу). Використання моніторингу, як процесу постійного спостереження за ефективністю системи внутрішнього контролю, можливе у формі самооцінки системи внутрішнього контролю при її повній автоматизації або спостереження, що проводиться вищим або виконавчим органом управління, а не суб'єктами контролю, а тому моніторинг не може бути окремим елементом системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю у залежності від організаційно-правової форми підприємства, видів і масштабів його діяльності, складності організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, ставлення керівництва до контролю матиме різну форму – система внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний підрозділ та структурно-функціональна форма контролю. Проте, створення окремих служб чи систем, в яких будуть працювати спеціалісти-контролери, доцільне лише на середніх та великих підприємствах. Для малих підприємств (до яких відноситься ТОВ «ОСД Східна Європа») доцільно використовувати структурно-функціональну

форму контролю, яка не вимагає від підприємства серйозних додаткових витрат на її створення і функціонування, оскільки передбачає розробку фахівцями підприємства (або разом із зовнішніми аудиторами або консультантами) комплексу нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії його структурних одиниць і керівників в області проведення контрольних заходів, складання документації по їх результатах, а також підготовки рішень по усуненню виявлених недоліків і контролю над їх реалізацією.

У ТОВ «ОСД Східна Європа» спостерігається часткова реалізація структурно-функціональної форми системи внутрішнього контролю, оскільки повноваження щодо проведення контрольних заходів покладаються на керівників структурних підрозділів підприємства, але спеціалізоване інформаційне забезпечення контрольної роботи майже відсутнє, за виключенням документації з розподілу обов'язків, інвентаризації, доповідних записок та управлінських звітів.

Об'єктами системи внутрішнього контролю ТОВ «ОСД Східна Європа» є процеси що здійснюються на підприємстві, результати операційної діяльності досліджуваного підприємства.

Інформаційна система та комунікації, як один з елементів системи внутрішнього контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» присутня і функціонує на достатньому рівні для виконання завдань системи, хоч й робочі документи для проведення внутрішніх контрольних заходів є відсутніми. Для того, щоб оцінити діючу систему внутрішнього контролю на ТОВ «ОСД Східна Європа», ми розробили тести з оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «ОСД Східна Європа»

N	Зміст операції	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Не знаю	

1	Чи існує на підприємстві система внутрішнього контролю?	+			
---	---	---	--	--	--

Продовж. табл. 2.2

2	Кому вона підпорядковується?				
	Керівнику підприємства	+			
	Головному бухгалтерові				
	Уповноваженій особі				
	Раді директорів				
	Інший варіант				
3	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?				
	Керівник підприємства	+			
	Головний бухгалтер				
	Уповноважена особа				
	Інший варіант				
4	Які форми контролю присутні на підприємстві?				
	Внутрішній аудит				
	Внутрішня ревізія				
	Зовнішній аудит				
	Інший варіант	+			Інвентаризація , перевірка
5	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?		+		
6	Чи перевіряється фінансова звітність до затвердження?	+			
7	Чи формується та надається звіт щодо перевірки діяльності підприємства?		+		
8	Чи затверджується звітність на річному зборі засновників?		+		
9	Чи автоматизований облік на підприємстві?	+			
10	Чи використовуються на підприємстві електронні програмні продукти?	+			
11	Якщо відсутня система внутрішнього контролю, то чи існує альтернативна їй служба чи посада?		+		
12	Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	+			
13	Чи встановлені:				
	показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)?	+			
	заходи заохочення (стягнення)?	+			
14	Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?		+		
15	Чи здійснюється аналіз господарської діяльності?				
	Оперативний.				

Періодичний.	+			
--------------	---	--	--	--

Продовж. табл. 2.2

16	Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	+		
17	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології реалізації товарів на підприємстві?		+	
18	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в реалізації товарів?		+	
19	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованих товарів?	+		
20	Чи були у звітному періоді зміни "об'єктів обліку" витрат?		+	
21	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості реалізованих товарів?		+	
22	Чи були у звітному періоді зміни порядку обліку витрат "усередині" об'єкту обліку витрат?		+	
23	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?		+	
24	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?		+	
25	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?		+	
26	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+	
27	Чи були у звітному періоді зміни показника "нормальна потужність"?		+	
28	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних витрат?		+	

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що в системі внутрішнього контролю існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цього може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

Результати проведених тестів показали, що організація системи внутрішнього операційної діяльності у товариства, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;
- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як операційної діяльності, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві, а частину повноважень з внутрішнього контролю покладено на 2-х осіб – фінансового директора та головного бухгалтера; останнє означає, що дані працівники перевіряють роботу, що частково виконується ними та іншим персоналом відповідних структурних підрозділів, в яких вони працюють;
- існують окремі випадки не проведення інвентаризації грошових коштів, ТМЦ, а також майже відсутні позапланові (раптові) перевірки результатів діяльності підприємства;
- відсутні у підприємства окремі документи, що регулюють порядок відображення господарських операцій, зокрема, відсутнє положення про стимулювання праці, про преміювання (хоча премії виплачуються), план-графік відряджень персоналу, графік документообігу;
- контроль за своєчасністю, правильністю та повнотою складання документів виконується, але не охоплює весь обсяг операцій діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа»;
- система внутрішнього контролю результатів операційної діяльності не сприяє зменшенню помилок, які виникають при обліковому відображенні господарських операцій.

Згідно з дослідженнями науковця, ефективність роботи системи внутрішнього контролю також можна визначити за критеріями результативності, дієвості та економічності. При цьому, критерій результативності враховує такі показники, як цільове використання коштів, правомірність та ефективність використання ресурсів підприємством, достовірність бухгалтерського обліку і звітності за господарськими операціями, виявлення фактів розкрадання коштів господарюючого суб'єкта. Критерій дієвості дозволяє зробити висновок про вплив роботи системи внутрішнього контролю на якість управління діяльністю підприємства, а критерій економічності – співвідношення витрат на заходи контролю до їх результатів.

Але, враховуючи результати тестування системи внутрішнього контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа», за критерієм результативності система внутрішнього контролю має середній рівень (оскільки існують значні недоліки в роботі системи, наведені вище), за критерієм дієвості – низький рівень (оскільки зміни в управлінні операційної діяльності підприємства не спостерігаються), а за критерієм економічності – високий рівень (оскільки організована структурно-функціональна форма системи внутрішнього контролю не потребує додаткових витрат). Тому, інтегрована оцінка ефективності роботи системи внутрішнього контролю товариства (за відповідними критеріями результативності, дієвості та економічності) є середньою.

Особливістю системи внутрішнього контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» є те, що вона діє в момент здійснення і документального оформлення різних господарських операцій, що означає проведення оперативного контролю, який частково дозволяє попередити порушення та вчасно вживати заходи щодо їх усунення, відкоригувати відхилення. Наступний контроль дозволяє знайти помилки, які були пропущені під час проведення оперативного контролю, і такі помилки, зазвичай, свідчать про неуважність або несвоєчасність проведення операцій

чи їх документального забезпечення обліковим персоналом. Проте, можуть й зустрічатись поодинокі випадки несанкціонованих операцій, що мають елементи шахрайства. Для уникнення таких випадків система внутрішнього контролю повинна виконувати превентивну функцію, але для цього потрібна ефективна організація системи внутрішнього контролю на підприємстві в цілому.

Загалом, ефективна організація системи внутрішнього контролю передбачає:

- наявність внутрішніх працівників-контролерів для малих підприємств або спеціального підрозділу, який виконує функції внутрішнього контролю, для середніх та великих підприємств;
- чітку регламентацію функцій внутрішніх працівників-контролерів та працівників, які мають повноваження на здійснення контролю;
- використання, окрім нормативно-правових актів, спеціальних внутрішніх документів (стандартів, положень), які регламентують реалізацію контролю на підприємстві;
- наявність і удосконалення методичного забезпечення, яке використовують у процесі контролю для перевірки різних об'єктів бухгалтерського обліку, і т.д.

Загалом, аналіз стану організації системи внутрішнього контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» за результатами тестування показав оцінку нижче за середню, оскільки має ряд значних недоліків, а інтегрована оцінка ефективності роботи системи внутрішнього контролю за критеріями результативності, дієвості та економічності є середньою, які можна підвищити шляхом ефективної організації внутрішнього контролю на підприємстві.

На підприємстві для ведення обліку застосовується програма «1С:Підприємство», версії 8.2, яка є застарілою і потребує оновлення, порівняння основних функціональних особливостей програми

«1С:Підприємство», версії 8.2 та «1С:Підприємство», версії 8.3 відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Порівняння програми 1С:Підприємство версії 8.2 та версії 8.3*

№	Функціональність	1С:Підприємство 8.2	1С:Підприємство 8.3
1	Керована форма	Дана можливість не надається.	Реалізована можливість вказувати в якості даних полів і таблиць керованої форми дані, розташовані в конкретному рядку реквізиту форми, що є таблицею (крім динамічного списку).
2	Діаграми	Дана можливість функціонально обмежена.	Введено нові види діаграм та режимів їх створення.
3	Табличний документ	Об'єднання комірок табличного документа можливо тільки за допомогою команди меню Таблиця - Об'єднати або відповідної кнопки командної панелі.	Для команди табличного документа Об'єднати реалізовано поєднання клавіш Ctrl + M. У контекстному меню табличного документа реалізована команда Об'єднати.
4	Прикладні об'єкти.	Недостатня ефективність роботи при певних сценаріях.	Оптимізована робота з пам'яттю деяких механізмів.
5	Веб-клієнт	При запуску веб-клієнта виконується отримання великого обсягу службової інформації.	Прискорено запуск веб-клієнта на повільних з'єднаннях.
6	Динамічне оновлення	У деяких ситуаціях динамічне оновлення працює некоректно.	Підвищено надійність роботи динамічного оновлення в різних ситуаціях.

*Розроблено автором

Аналіз табл. 2.2 дає можливість стверджувати про необхідність переходу ТОВ «ОСД Східна Європа» на комп'ютерну програму «1С:Підприємство» версії 8.3 для ведення бухгалтерського обліку, адже це

дасть змогу підвищити ефективність діяльності бухгалтерської служби, за рахунок прискорення процесу обліку та розширення його функцій.

Досліджуваному підприємству можна запропонувати змінити свою кадрову політику задля покращення рівня внутрішнього контролю операційної діяльності, а саме:

1. Періодично здійснювати заходи з навчання задля підвищення рівня кваліфікації кадрів підприємства, які безпосередньо ведуть облік операційної діяльності;
2. Розробити систему для матеріального стимулювання (преміювання або накладення штрафів) за наслідки контролю операційної діяльності.

За недоцільності створення відділу внутрішнього контролю через малий розмір підприємства, можна запропонувати підвищити кваліфікацію бухгалтерів, з питань проведення внутрішнього контролю, шляхом проходження спеціальних кваліфікаційних курсів, та отримання відповідного сертифіката, а також за рахунок впровадження на підприємстві програмних продуктів, які допомагають легко та без великих затрат часу проводити внутрішній контроль на підприємстві.

2.2. Облікове відображення результатів операційної діяльності підприємства

Як зазначалось в попередніх питаннях, на ТОВ «ОСД Східна Європа» бухгалтерський облік здійснюється автоматизовано з використанням програми «1С: Бухгалтерія» 8.0». Програма надає можливість ручного й автоматичного введення бухгалтерських проводок. Усі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна

обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок.

Крім журналу операцій програма підтримує кілька списків довідкової інформації (довідників): план рахунків; список видів об'єктів аналітичного обліку. До операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» відноситься діяльності з реалізації товарної продукції. Загалом, всі операції, пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском товарних запасів, обов'язково оформлюються супроводжувальними документами.

Рух товарних запасів в торгівлі оформлюється первинними документами, коротка характеристика яких наведена в Додатку .В

Автотранспортні перевезення оформлюються випискою товарно-транспортної накладної (далі – ТТН, форма №1-ТН). В тих випадках, коли у розділі ТТН «Відомості про вантаж» неможливо перерахувати всі найменування та характеристики відпущених для перевезення цінностей, до неї в обов'язковому порядку повинні додаватися товарні накладні.

Слід відмітити, що, згідно Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних довіреностей на одержання цінностей № 99, товари та інші товарно-матеріальні цінності відпускаються покупцям чи передаються безкоштовно тільки по довіреності одержувачів. Бланки довіреностей не є документами суворої звітності.

Необхідно відзначити, що товари, які прибули на підприємство, повинні бути своєчасно оприбутковані на складі матеріально-відповідальною особою (далі – МВО). Оприбуткування товарів на склад здійснюється на основі документів, що виписуються постачальником при їх відвантаженні.

На всі товари, що надійшли на підприємство, матеріально-відповідальна особа складає прибуткові документи (приймальний акт, прибуткова накладна, прибутковий ордер). Вони є первинними обліковими документами і заповнюються у відповідності з Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку № 88. Прибуткові документи складаються в день прибуття товарів.

Для обліку руху товарів та їх залишків на підприємстві використовується рахунок 28 «Товари» який має наступні субрахунки: 281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари на комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка».

В Додатку Д наведена кореспонденція рахунків щодо товарних операцій які застосовуються на ТОВ «ОСД Східна Європа»..

Якщо за умовами договору передбачена попередня оплата за товари і доставку кореспонденція рахунків та відображення операцій в податковому обліку буде наступною (табл.Д.3 Додатку Д).

З метою контролю за зберіганням і рухом товарних запасів на підприємстві використовується система аналітичного обліку. Аналітичні рахунки ведуться матеріально відповідальними особами за групами товарів, за синтетичними рахунками і субрахунками бухгалтерського обліку. Рахунки аналітичного обліку використовуються для оцінки товарних запасів, зіставлення з даними складського обліку, а також їх відповідністю результатам інвентаризації.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», залежно від порядку надходження товарів на підприємство, змінюється методика формування первісної вартості товарів.

Розглянемо складові елементи первісної вартості товарів, що надійшли на підприємство різними шляхами:

Як вже було зазначено, первісна вартість товарів, придбаних за плату, окрім ціни придбання, включає в себе такі елементи: суму ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, що не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість товарів, внесених до статутного капіталу підприємства, визначається як узгоджена із засновниками (учасниками)

підприємства їх справедлива вартість. Первісна вартість безоплатно отриманих товарів визначається як їх справедлива вартість.

Первісна вартість товарів, придбаних у результаті обміну на подібні товари, дорівнює балансовій вартості переданих товарів.

Якщо балансова вартість переданих товарів перевищує справедливу вартість отриманих товарів, то первісною вартістю отриманих товарів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих товарів включається до складу витрат звітного періоду (у бухгалтерському, а не податковому обліку).

У цьому разі необхідно конкретизувати питання щодо "подібності" товарів. Якщо поширити вимоги П(С)БО 7 на операції з товарами, то вийде, що подібними вважаються товари, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. Наведемо приклади обліку придбання товарів за договором міни (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Облік придбання товарів на ТОВ «ОСД Східна Європа»
в обмін на подібні активи***

№ по р.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Доходи	Витрати
1	Списано балансову вартість переданих товарів згідно з накладною торговельного підприємства	361	281	20000	20000	—
2	Нараховано податкове зобов'язання на підставі податкової накладної продавця – торговельного підприємства	361	641	4000	—	—
3	Оприбутковано товари відповідно до накладної постачальника	281	631	20000	—	20000
4	Збільшено податковий кредит на підставі податкової накладної постачальника	641	631	4000	—	—
5	Зроблено взаємозалік заборгованостей по товарообмінній операції	631	361	24000	—	—

*розроблено автором

ТОВ «ОСД Східна Європа» здійснило обмін подібними товарами в кількості 1000 одиниць за договірною ціною 20 грн. При цьому балансова вартість переданих запасів дорівнює їх справедливій вартості, тобто 20000 грн. Звичайна ціна, що склалася на ринку ідентичних товарів, і договірна ціна бартерного контракту збігаються.

Первісна вартість товарів, придбаних в обмін на неподібні активи, дорівнює справедливій вартості отриманих товарів. Облік придбання товарів на неподібні активи можна зобразити наступним чином (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Облік придбання товарів в обмін на неподібні активи
ТОВ «ОСД Східна Європа»*

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Сума, грн	Доходи	Витрати
1	Оприбутковано товари відповідно до накладної постачальника	281	631	20000	—	20000
2	Збільшено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної постачальника	641	631	4000	—	—
3	У наступному звітному періоді відвантажено товари за бартерними операціями. Визнано дохід від реалізації	361	702	24000	20000	—
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	4000	—	—
5	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	15000	—	—
6	Зроблено взаємозалік заборгованостей по товарообмінній операції	631	361	24000	—	—

*розроблено автором

Таким чином, згідно з П(С)БО 9 «Запаси», сума витрат, пов'язаних з придбанням та доведенням товарів до стану, придатного для їх використання у запланованих цілях, включається до первісної вартості товарів тільки у разі їх придбання за плату.

На думку автора, зазначені витрати, незалежно від шляху надходження, повинні включатися до первісної вартості таких товарів. Така точка зору базується на принципі бухгалтерського обліку "відповідності доходів та витрат", який задекларовано у Законі №996-14 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [90]. Зміст принципу відповідності доходів та витрат полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були понесені підприємством для отримання таких доходів.

Для обліку торгової націнки планом рахунків передбачено пасивний субрахунок 285 «Торгова націнка». За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення. Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 281,282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

При використанні методу ціни продажу собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Суму торгової націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажно (роздрібно) вартості реалізованих товарів (Т) і середнього відсотка торгової націнки (С,%), що поділено на 100%:

$$ТН = (Т \times С):100\% \quad (2.1)$$

Різниця між продажною і купівельною вартістю товарів у торговельного підприємства складається з торгової націнки та податку на додану вартість (ПДВ), який сплачено постачальникам при купівлі товарів. Хоча суму ПДВ відображають як податковий кредит, однак його включають одночасно до продажно ціни товарів, оскільки останню визначають з урахуванням ПДВ, тобто вже як податкових зобов'язань.

Необхідно відзначити, що рівень торгових націнок встановлюється підприємством самостійно і залежить від рівня операційних витрат, ринкових цін і прогнозованого рівня рентабельності. На сьогодні важливим є питання

обліку торгової націнки, де існує багато недоліків та суперечностей. А від достовірності обліку торгової націнки залежить забезпечення своєчасного й точного виявлення фактичної собівартості реалізованих товарів та їх залишку, а також визначення та впровадження в бухгалтерському обліку фінансових результатів торговельної діяльності. Тому підприємствам роздрібної торгівлі не слід поверхнево відноситися до процесу обліку торгових націнок.

Алгоритм розрахунку торгових націнок, віднесених до реалізованих товарів і залишку нереалізованих товарів, наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Розрахунок розподілу торгових націнок ТОВ «ОСД Східна Європа»

№ пор.	Показники	Сума, грн
1	<i>Залишок торгової націнки на початок місяця (сальдо субрахунку 285)</i>	23000
2	Сума торгових націнок встановлена на товари, що надійшли за місяць (оборот за кредитом рахунку 285)	70000
3	Загальна сума торгових націнок (рядок 1+ рядок 2)	93000
4	Залишок товарів на початок місяця (сальдо субрахунку 282)	60000
5	Надійшло товарів за місяць (оборот за дебетом рахунку 282)	250000
6	Загальна вартість товарів (рядок 4 + рядок 5)	310000
7	Середній відсоток націнок (рядок 3 : рядок 5), %	30,0
8	Реалізовано товарів за місяць (оборот за кредитом субрахунку 702)	150000
9	Сума торгової націнки на реалізовані товари (рядок 8 x рядок 7):100	45000
10	Залишок товарів на кінець місяця (сальдо субрахунку 282 на кінець місяця)	160 000
11	Сума торгової націнки на нереалізовані товари (рядок 10 x рядок 7):100	48000

У процесі транспортування, зберігання і реалізації товарів мають місце товарні втрати, що приносять торговельним підприємствам матеріальні збитки.

Товарні втрати не однорідні за своїм складом і утворюються в силу різних причин. Вони поділяються на нормовані (в межах норм) і ненормовані (понад встановлених норм).

У бухгалтерському обліку підприємства списання товарних витрат здійснюється на витрати підприємства або за рахунок матеріально відповідальних осіб.

Облік товарних витрат, виявлених при зберіганні, наведено в табл. 2.7.

Необхідно відзначити, що для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів і вирахування із цих доходів використовуються рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Таблиця 2.7

Облік товарних витрат, виявлених при зберіганні*

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано в касу виручку від реалізації товарів за готівку (через РРО)	301	702	150000
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ від суми реалізації товарів	702	641	25000
3.	Відображена собівартість реалізованого товару	902	282	105000
4	Наприкінці звітної періоду списано торгову націнку на реалізовані товари	285	282	45000
5	У кінці звітної періоду списана собівартість реалізованих товарів на фінансові результати	791	902	105000
6	Наприкінці звітної періоду списано чистий дохід від реалізації на фінансові результати	702	791	125000

*розроблено автором

Синтетичний облік доходу від реалізації товарів ведеться на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації», який призначений для пооб'єктного обліку за окремими групами. Для цього відкриваються такі субрахунки:

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 704 «Вирахування з доходу».

У кінці звітної періоду рахунки 7-го класу закриваються і залишку на них немає, тому їх можна віднести до тимчасових, які виконують допоміжні функції і починають новий звітний період з нульового сальдо. Протягом звіт-

ного періоду на них накопичується інформація про доходи і витрати, що дозволяє складати проміжну звітність.

Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на ТОВ «ОСД Східна Європа» дозволило виявити проблеми, які вимагають обґрунтованого вирішення. Так, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу товарів з можливістю аналітичної та синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Оскільки підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків, з метою деталізації інформації доречно ввести рахунки третього порядку до рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів»:

7021 – «Дохід від реалізації товарів»,

7022 – «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картами»,

7023 – «Дохід від реалізації товарів зі знижками»,

7024 - «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»,

7025 - «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів».

До рахунка 704 «Вирахування з доходу» необхідно ввести такі рахунки третього порядку:

7041 – «Вирахування з доходу за товари, поверненні покупцями».

7042 – «Сума знижок, наданих покупцям»,

7043 – «Інші вирахування з доходу».

За допомогою відкриття даних субрахунків з'являється можливість виділення з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дає змогу проводити поглиблений аналіз продажу, а також вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструменту. Це сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

На прикладі субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» відображено порядок використання на практиці аналітичної деталізації обліку доходів ТОВ «ОСД Східна Європа» (рис. 2.1).

а
й

Рис. 2.1. *Схема взаємозв'язку синтетичного та аналітичного обліку доходів від продажу товарів на субрахунку 702 рахунка 70 «Доходи від реалізації» ТОВ «ОСД Східна Європа»*

Отже, аналітичній деталізації облікової інформації щодо висвітлення процесу продажу потрібно приділяти більше уваги, оскільки вона є об'єктивною передумовою для подальшого забезпечення аналізу, планування та контролю.

Загалом, організація та ведення бухгалтерського обліку діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» відповідає чинному законодавству, Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Положенню про облікову політику підприємства.

2.3. Організаційно-інформаційне забезпечення аналізу та контролю операційної діяльності підприємства

Функцією управління, що безпосередньо пов'язана з обліком, є контроль доходів та витрат як елементів системи управління фінансовими результатами.

В управлінні доходами та витратами контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого приймаються управлінські рішення. Як зазначалось, в залежності від суб'єктів контроль результатів операційної діяльності може бути як зовнішнім так і внутрішнім.

Зовнішній контроль витрат підприємств оптової торгівлі може здійснюватися державними контролюючими органами у сфері фінансового контролю (Державної фіскальної служби, Антимонопольного комітету, Державної аудиторської служби) і недержавними підприємствами та організаціями (аудиторські фірми, інвестори, фінансово-кредитні установи, громадські організації, тощо).

Користувачем інформації при внутрішньому контролі витрат є керівництво підприємства.

Основною метою такого контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат та підвищення його прибутковості.

В рамках даного дослідження буде розглянуто саме внутрішній контроль (аудит) результатів операційної діяльності, як основний інструмент системи управління доходів та витрат.

Основними завданнями внутрішнього контролю фінансових результатів є:

- систематичне та планомірне спостереження за поведінкою доходів та витрат, а також за факторами, що призвели до зміни їх рівня;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників;
- прогнозування результатів діяльності підприємства з врахуванням зміни рівня доходів та витрат;

- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на витрати і вибір методу такої впливу;

- визначення обґрунтованості формування доходів та витрат за окремими елементами та калькуляційними статтями;
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу доходів та витрат;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження витрат.

Основними джерелами інформації для аналізу та контролю результатів операційної діяльності торговельного підприємства є планові, облікові та звітні дані. Планова інформація стосовно обсягу реалізації товарів та витрат формується безпосередньо на торговельному підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, кошторисах.

У фінансовій звітності доходи та витрати операційної діяльності торговельного підприємства відображаються у складі статті «Витрати на збут» квартальної і річної форм Звіту про фінансові результати («Звіту про сукупний дохід»). Більш детальна інформація наводиться у відомчій формі річної звітності № 2-ФП «Звіт про витрати, пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності».

Залучають до аналізу також і первинні документи, якими оформляються доходи та витрати. Вони є основою для попереднього аналізу та контролю доходів та витрат, який здійснюють облікові працівники в процесі документального оформлення господарських операцій.

Для кількісної оцінки впливу факторів на доходи та витрати операційної діяльності торговельного підприємства використовують статистичну звітність: Ф№ 1-торг «Звіт про товарооборот»; Ф№ 3-торг «Звіт про продаж і залишки товарів у торговельній мережі та мережі ресторанного господарства»; Ф№ 1-ПВ «Звіт з праці»; Ф№ 3-ПВ «Звіт про використання

робочого часу»; Ф№ 7-торг «Звіт про наявність торговельної мережі і мережі ресторанного господарства» та ін.

У процесі аналізу та контролю витрат використовують також розцінки, тарифи за послуги, електроенергію, газ, ціни на інші елементи матеріальних витрат тощо. Залучають також матеріали перевірок, обстежень, особистих спостережень. Тільки в процесі безпосередніх спостережень за роботою кожного з підрозділів торговельного підприємства можна виявити випадки і причини нераціонального використання електроенергії, палива, води, матеріалів, робочого часу, устаткування та інших ресурсів.

Облікова та звітна інформація, що використовується під час аналізу та контролю доходів та витрат, повинна бути перевірена як з погляду правильності відображення доходів та витрат відповідно до вимог П(С)БО, так і дотримання складу статей доходів та витрат згідно з прийнятою номенклатурою. План доходів та витрат торговельного підприємства перевіряють з погляду його обґрунтованості та відповідності іншим плановим показникам діяльності підприємства. Якщо протягом року відбулися суттєві зміни тарифів, ставок, норм нарахувань чи цін на елементи матеріальних витрат, то для забезпечення співставності даних план витрат обігу повинен бути відповідним чином скоригований.

З метою забезпечення ефективного управління результатами операційної діяльності торговельного підприємства їх аналіз та контроль здійснюється у трьох основних напрямках: а) за загальним обсягом; б) за окремими статтями; в) за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Останній напрям аналізу та контролю результатів операційної діяльності може здійснюватися на торговельних підприємствах лише за наявності відповідно організаційної системи управлінського обліку. Цей облік повинен вестись за окремими елементами кожної статті доходів та витрат як загалом по підприємству, так і по його підрозділах, де формуються доходи та витрати, а також структурних одиницях, колективи яких несуть відповідальність за дотримання лімітів витрат.

Загалом процедури внутрішнього контролю результатів операційної діяльності можна зобразити графічно наступним чином (рис. 2.2).

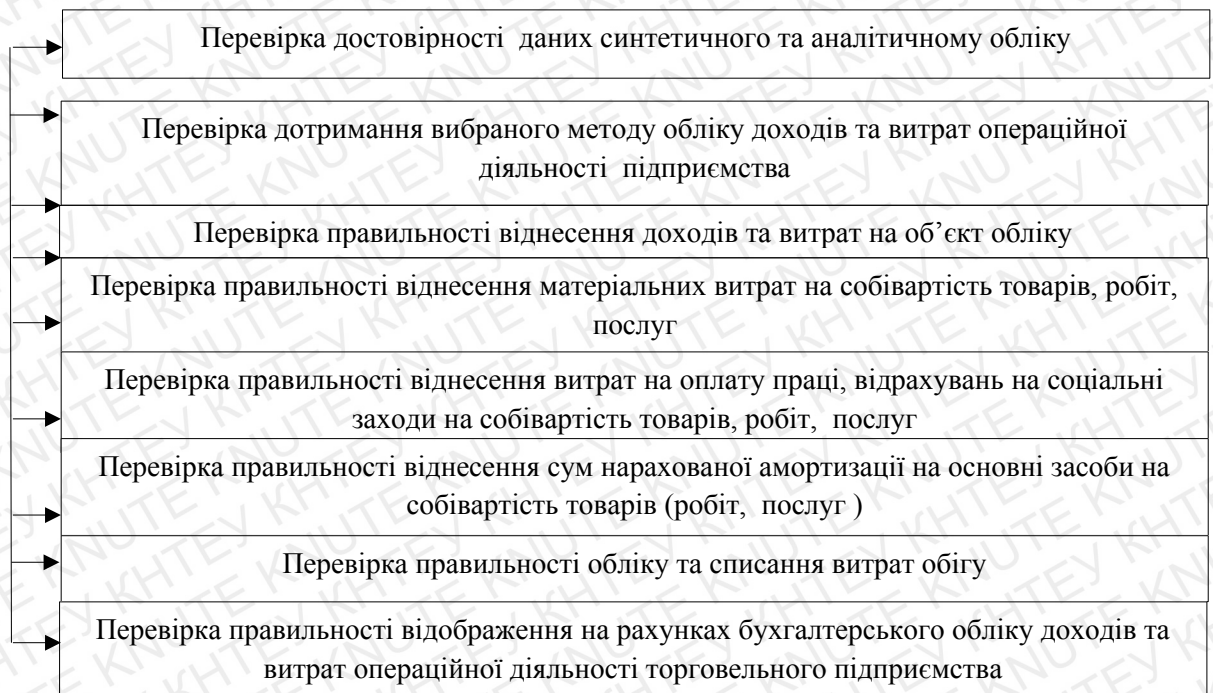


Рис. 2.2 Напрями внутрішнього контролю результатів операційної діяльності торговельного підприємства*

*авторська розробка

Особливістю внутрішнього контролю є його здійснення безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому.

Під час перевірки результатів операційної діяльності перед контролером постануть такі завдання:

- впевнитися у порівнянності показників фінансової звітності за допомогою аналітичних методів (критерієм може слугувати рекомендована Міністерством фінансів таблиця порівнянності показників фінансової звітності);
- проаналізувати результати операційної діяльності підприємства за

допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу);

- встановити відповідність синтетичного і аналітичного обліку результатів операційної діяльності за допомогою зустрічного звіряння, перевірити коректність проводок;

- перевірити відповідність складу витрат вимогам П(С)БО 16 «Витрати» і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування собівартості товарів, робіт, послуг;

- перевірити відповідність складу доходів вимогам П(С)БО 15 «Доходи» і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування виручки від реалізації товарів, робіт, послуг;

- за допомогою документальних методів і зустрічного звіряння перевірити наявність відповідних первинних документів і правильність їх оформлення на відповідність чинному законодавству.

Практика проведення внутрішнього контролю результатів операційної діяльності свідчить, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки є наступні:

- невідповідність застосованого методу обліку доходів та витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;
- неправильний розподіл доходів та витрат за звітними періодами;
- необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

Отже, важливим завданням керівництва господарюючого суб'єкта є побудова такої системи внутрішньогосподарського контролю, яка б могла вільно оперувати прийомами та процедурами попереднього, поточного й наступного контролю, приймаючи таким чином участь у всіх стадіях управлінського циклу в процесі прийняття, реалізації та коригування рішень.

З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішній контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерської служби. При цьому, особливе значення має щоденний контроль за витрачанням коштів на потреби підприємства, адже, керівники окремих структурних підрозділів іноді не розуміють сутності та ефективності управлінських рішень.

Для покращення системи внутрішнього контролю результатів операційної діяльності необхідно не тільки забезпечити його своєчасність, але й повноту відображення всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень.

На нашу думку, під час проведення контролю рекомендується застосовувати різноманітні методи, які є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів з перевірки витрат підприємств. Для документального оформлення результатів проведення контролю фінансових результатів необхідно використовувати спеціально розроблені робочі документи, зокрема тести внутрішнього контролю облікового процесу доходів та витрат, аналітичні тести перевірки правильності відображення доходів та витрат у статтях калькуляції собівартості та виручки від реалізації товарної продукції.

Як зазначалось, інформаційні потоки, які мають відношення до конкретного торговельного підприємства, різноманітні. Значна їх частина формується на даних бухгалтерського обліку. Значущість фінансової звітності багатоаспектна. Пріоритетна її роль, як основного засобу комунікації, проявляється у тому, що цілі її та вимоги, що до неї виставляються, являються наріжним каменем при розробці основ теорії бухгалтерського обліку.

Одна з позитивних якостей фінансової звітності – її аналітичні можливості. Важливість їх визначається тією обставиною, що в умовах ринкової економіки фінансова звітність господарюючих суб'єктів є єдиним засобом комунікації, достовірність якого досить висока. Саме фінансова звітність у сукупності зі статистичною та поточною інформацією фінансового характеру дозволяє отримати першу і достатньо об'єктивну уяву про стан та тенденції змін економічного потенціал можливого контрагента або об'єкта інвестицій.

Технологія облікового процесу передбачає розподілення його на три взаємопов'язаних етапи: первинний облік, поточний облік, підсумковий облік. Таке розподілення впливає на характер забезпечення контрольно-аналітичного процесу обліковою інформацією і обумовлює локалізацію аналізу і контролю за відповідними етапами бухгалтерського обліку (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Локалізація аналізу і контролю товарних операцій підприємства
за етапами облікового процесу**

<i>Етап облікового процесу</i>	<i>Вид економічного аналізу</i>	<i>Вид контролю</i>	<i>Період прогнозування</i>
Первинний облік	Оперативний аналіз, аналіз поточної перспективи	Оперативний контроль	Доба, п'ятиденка, тиждень, декада
Поточний облік	Оперативний, ретроспективний аналіз та аналіз близької перспективи	Поточний контроль	Місяць
Звітність	Ретроспективний аналіз, аналіз коротко-, середньо- та довгострокової перспективи	Заключний контроль	Квартал, рік; 2–3 роки; понад 3 роки

На кожному етапі вирішуються облікові, аналітичні й контрольні завдання, результати яких є основою реалізації наступного етапу облікового, аналітичного та контрольного процесу.

Первинний облік є першим етапом, яким започатковується обліковий процес. Зміст цього етапу становить первинне спостереження та сприйняття

господарського факту, вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксація у носіях облікової інформації.

Вихідні документи аналітично-контрольної спрямованості, що формуються на першому рівні облікового процесу, складаються відповідно до мети оперативного управління на основі даних первинного обліку, правової та нормативно-довідкової інформації.

Поточний облік дає змогу узагальнити облікову фактографічну інформацію щодо результатів операційної діяльності перш за все, за відповідними періодами, застосовувати методичні прийоми ретроспективного аналізу. Електронні реєстри поточного обліку є основним джерелом поточної облікової інформації щодо товарних операцій, зведеної за відповідний період, переважно за місяць. Застосування допоміжних електронних реєстрів поточного обліку значно розширює інформаційну базу ретроспективного аналізу товарообороту і витрат підприємств торгівлі.

Найменший рівень узагальнення облікової інформації у формах звітності дозволяє здійснити ретроспективний та перспективний аналіз товарообороту і витрат, оцінити вплив факторів на зміну їх величини, дати загальну оцінку політиці підприємства щодо управління реалізацією і витратами.

Побудова організаційно-інформаційної моделі ґрунтується на визначенні її як одного з прийомів формалізації аналітичного процесу в управлінні товарооборотом і витратами торговельного підприємства.

Структуру організаційно-інформаційної моделі аналізу товарних операцій наведено у Додатку А.

Організація внутрішнього контролю товарних операцій в системі управління торговельного підприємства включає такі елементи: суб'єкт і об'єкт; принципи організації контролю; інформаційне забезпечення та вибір методичних прийомів, що представлено в додатку . Б

Планова інформація стосовно обсягу реалізації товарів та витрат формується безпосередньо на торговельному підприємстві, виходячи з

потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, кошторисах.

Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансового контролю діяльності підприємства торгівлі представлено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансового контролю
діяльності підприємства торгівлі [43]**

Показник	Джерело
1. Дані про обсяг та структуру товарних запасів та товарооборот підприємства.	Форма № 1-опт (місячна) «Звіт про обсяг оптового товарообороту» Форма № 1-опт (квартальна, річна) «Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі» Товарно-грошові звіти матеріально-відповідальних осіб Матеріали планових та позапланових інвентаризацій Матеріали вибіркового обстеження
2. Дані про розміщення товарних запасів.	Товарно-грошові звіти матеріально-відповідальних осіб Матеріали планових та позапланових інвентаризацій Матеріали вибіркового обстеження
3. Дані про загальний обсяг товарних запасів, величину витрат та залишок товарів.	Форма №1 «Баланс» Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» Оборотна відомість по рахунку №28 «Товари»
4. Нормативи товарних запасів.	Затвердження норми запасів (на рівні підприємства)
5. Дані про наявність та пересування неходових та залежалих товарів.	Матеріали одночасного обліку неходових та залежалих товарів Матеріали інвентаризації, вибіркового спостереження
6. Дані про уцінку та пересування знецінених товарів.	Акти переоцінок товарних запасів

Загалом, інформаційне забезпечення фінансового контролю діяльності торговельного підприємства має складну структуру і визначається різними чинниками, а саме: рівнем керівництва, цільовим призначенням інформації, складом користувачів, тощо. Як зазначалося, на рівні підприємства основу інформаційного забезпечення фінансового контролю становлять бухгалтерські дані (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Інформаційна база фінансового контролю діяльності торговельного підприємства

Група облікової інформації	Джерела інформації
Первинні документи	Розрахунки та довідки бухгалтерії, накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні
Облікові реєстри	Журнал 6 і 7
Дані рахунків бухгалтерського обліку	Ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан); Ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Ф.3 Звіт про рух грошових коштів; Ф.4 Звіт про власний капітал; Ф.5 Примітки до річної фінансової звітності
Податкова звітність	Декларація про податок на прибуток підприємства
Статистична звітність	Ф. № 1 «Звіт про основні показники діяльності підприємства», Ф. № 1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість»
Інші джерела	Бізнес-план, фінансовий план, управлінська (внутрішня) звітність, матеріали маркетингових досліджень, матеріали ревізій або аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень, тощо.

Основним підґрунтям прийняття управлінських рішень є інформаційне забезпечення про стан та рух товарних запасів. Зауважимо, що релевантність рішень є прямо пропорційною якості наданої та використаної інформації для їх ухвалення. А тому застосування недостовірного забезпечення є головним фактором ризику, який додатково може виникнути в діяльності торговельних підприємств.

Отже, в даному питанні випускної кваліфікаційної роботи ми узагальнили організаційно-методичні засади контролю операційної діяльності торговельного підприємства. Розкрили інформаційне забезпечення та напрямки контролю, результатів операційної діяльності підприємства оптової торгівлі.

Висновок до розділу 2

1. В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкриті організаційно - інформаційні засади контролю операційної діяльності суб'єктів господарювання. Розкриті напрями внутрішнього контролю

результатів операційної діяльності торговельного підприємства. Встановлено, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки є наступні:

- невідповідність застосованого методу обліку доходів та витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;
- неправильний розподіл доходів та витрат за звітними періодами;
- необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

2. Для покращення системи внутрішнього контролю результатів операційної діяльності необхідно не тільки забезпечити його своєчасність, але й повноту відображення всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень.

3. На ТОВ «ОСД Східна Європа» впроваджена бухгалтерська програма “1С: Бухгалтерія 8.2”. Програма надає можливість ручного й автоматичного введення бухгалтерських проводок. Усі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок. В роботі наведено перелік первинних документів якими оформляються операції ТОВ «ОСД Східна Європа», кореспонденцію рахунків з обліку товарних операцій підприємства. Наведений порядок відображення торгової націнки на досліджуваному підприємстві в бухгалтерському обліку.

4. Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на ТОВ «ОСД Східна Європа» дозволило виявити проблеми, які вимагають обґрунтованого вирішення. Так, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу товарів з можливістю аналітичної та синтетичної

деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. В роботі запропоновано ввести рахунки третього порядку до рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів»: 7021 – «Дохід від реалізації товарів», 7022 – «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картами», 7023 – «Дохід від реалізації товарів зі знижками», 7024 - «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу», 7025 - «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів». До рахунка 704 «Вирахування з доходу» необхідно ввести такі рахунки третього порядку: 7041 – «Вирахування з доходу за товари, поверненні покупцями», 7042 – «Сума знижок, наданих покупцям», 7043 – «Інші вирахування з доходу».

5. За допомогою відкриття даних субрахунків з'являється можливість виділення з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дає змогу проводити поглиблений аналіз продажу, а також вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструменту. Це сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація та планування контролю операційної діяльності підприємства

Контроль операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» спрямований на встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, правдивості і законності відображення у бухгалтерському обліку операційних доходів, витрат та фінансових результатів.

Метою контролю операційної діяльності на підприємстві є визначення об'єктивного становища щодо достовірності відображення і правильності оцінки товарів у фінансовій звітності з обраною підприємством концептуальною основою фінансової звітності, а також щодо належності, законності та повноти відображення операцій з товарами в облікових регістрах, підтвердження відповідними первинними документами.

Виходячи з мети, основними завданнями контролю є:

- встановлення достовірності первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху товарів;
- перевірка повноти та своєчасності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених документах і облікових регістрах;
- оцінка відповідності застосованих принципів обліку чинним законодавчим та нормативним актом, обліковій політиці господарюючого суб'єкта;
- підтвердження достовірності відображення залишків у звітності

підприємства.



Рис. 3.1. Основні завдання контролю операційної діяльності*

**розроблено автором*

В той же час, цікавим є погляд окремих науковців [47] на завдання контролю товарних запасів:

- наявність товарів та тари на складах та їх зберігання;
- правильність та своєчасність документального відображення операцій з надходження та переміщення товарів та тари;
- забезпечення внутрішнього контролю товарів та тари при транспортуванні;
- дотримання підприємством встановлених норм списання;
- систематична переоцінка та уцінка проведення індексації товарів і відображення їх в обліку;
- правильність відображення в обліку надходження, переміщення та списання товарів та тари;

- дотримання вимог відносно проведення інвентаризації товарів та тари;
- ефективність контролю за реалізацією та іншим вибуттям товарів та тари.

Загалом, контроль повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна господарська операція впливає на кінцевий результат господарювання. Контролю правильності обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за звітний період, та аналізу причин його зміни буде недостатньо для забезпечення повного та ефективного контролю результатів операційної діяльності. Саме тому важливим є попередній і поточний контроль, що здійснюється протягом усіх циклів діяльності й дозволяє оперативно впливати на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті раніше рішення.

Головною вимогою до сучасного контролю є його обов'язкове планування, котре забезпечує своєчасне та ефективне виконання робіт. Планування допомагає гарантувати, що важливим областям контролю буде приділено належну увагу, можливі проблеми встановлені і своєчасно вирішені, організаційні заходи спрямовані на ефективне виконання контролю.

Джерелами інформації контролю товарних запасів, згідно з методикою, мають стати:

- вимоги нормативних документів, що регламентують облік товарних запасів;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку товарних запасів;
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку;
- фінансова звітність;
- акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- договори купівлі-продажу, супровідна документація тощо.

Ретельне вивчення вищезазначених документів дасть змогу сформулювати думку про стан господарських операцій з обліку товарних запасів у ТОВ «ОСД Східна Європа», встановленню недоліків в його організації та можливі напрямки ліквідації.

Планування контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» включає складання плану перевірки, що допомагає контролеру організувати працю. План розробляється таким чином, щоб в ньому визначався час проведення кожної конкретної контрольної процедури. У плані контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» відображаються перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються контролером.

В плані аудиту передбачено перелік загальних питань основних напрямків контрольної перевірки.

План контролю є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах контролю і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації.

Таблиця 3.1

План контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа»

Види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4
1. Перевірка відповідності обліковій політиці щодо відображення доходів та витрат операційної діяльності	01.03.18-05.03.18	Радчук Ю.В., Лукомський В.О.	
2. Перевірка порідку оцінки та визнання доходів та витрат операційної діяльності	06.03.18-12.03.18	Радчук Ю.В., Лукомський В.О.	
3. Перевірка стану аналітичного та синтетичного обліку доходів та витрат операційної діяльності	13.03.18-17.03.18	Радчук Ю.В., Лукомський В.О.	
4. Перевірка правильності визначення фінансового результату від операційної діяльності	18.03.18-22.03.18	Радчук Ю.В., Лукомський В.О.	

5.Узагальнення контролю	результатів	23.03.18-25.03.18	Радчук Ю.В., Лукомський В.О.	
----------------------------	-------------	-------------------	---------------------------------	--

Виходячи з наявного плану перевірки, в процесі контролю операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» виконуємо п'ять блоків завдань. Важливе дотримання терміну проведення, що визначається виходячи з обсягів роботи. Використання плану контролю дає змогу організувати, систематизувати та полегшити роботу перевіряючого.

3.2. Особливості методики операційної діяльності підприємства

Контрольний процес, як і будь-який технологічний процес, складається з численних операцій. Враховуючи специфіку діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа», нами запропоновані етапи здійснення контролю операційної діяльності підприємства, яка зображена на рис. 3.2.

Суттєвий вплив на формування фінансового результату спричиняє прийнята методологія оцінки, а також прийнята ТОВ «ОСД Східна Європа» облікова політика і її відповідність вимогам стандартів бухгалтерського обліку, що є об'єктом контролю.

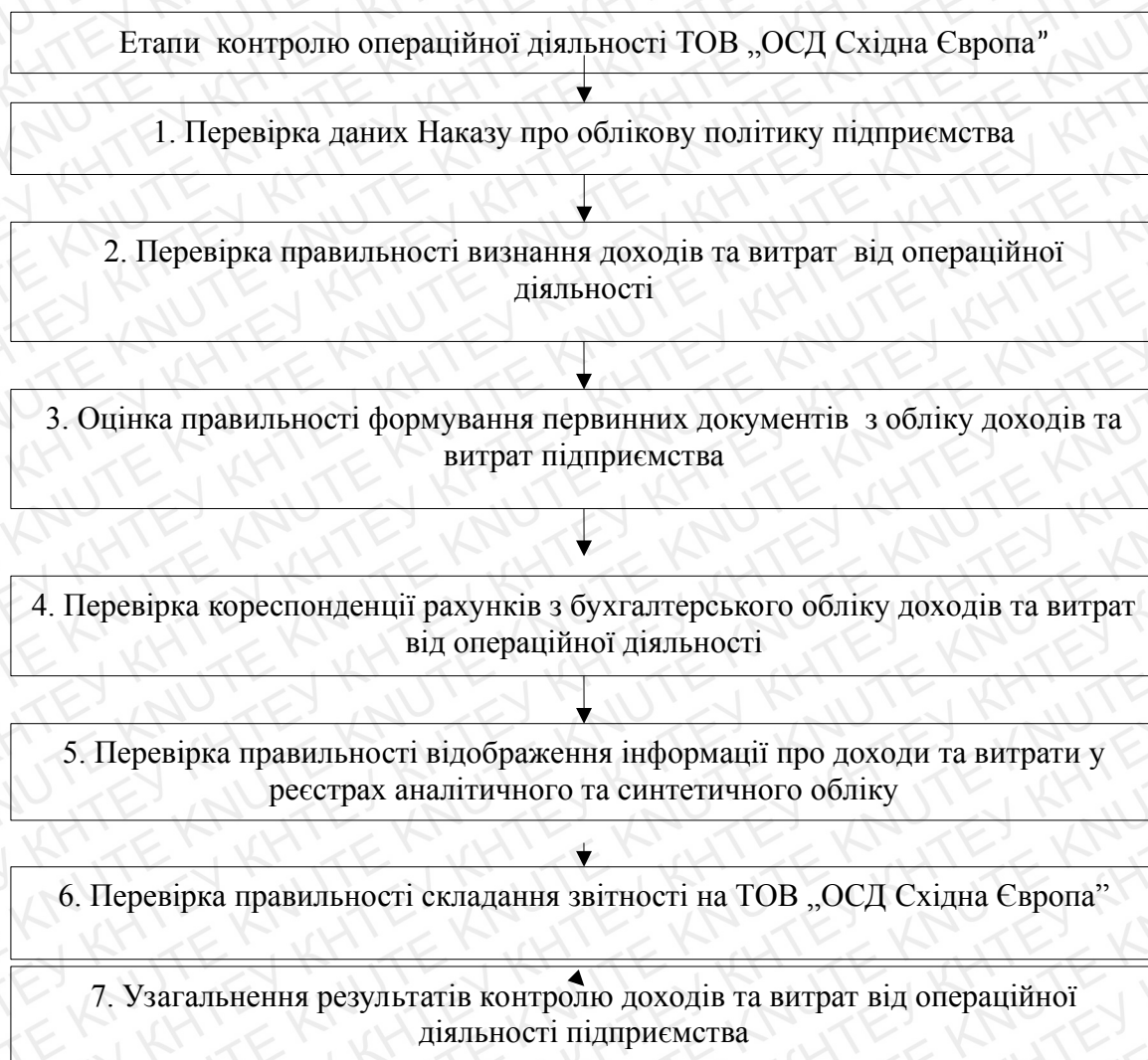


Рис. 3.2. *Методика внутрішнього контролю результатів операційної діяльності ТОВ „ОСД Східна Європа”*

На нашу думку контроль операційної діяльності на ТОВ «ОСД Східна Європа» доцільно розпочати з перевірки Наказу про облікову політику на предмет регламентації в ньому питань обліку доходів та витрат операційної діяльності відповідно до чинних П(С)БО, положень, інструкцій..

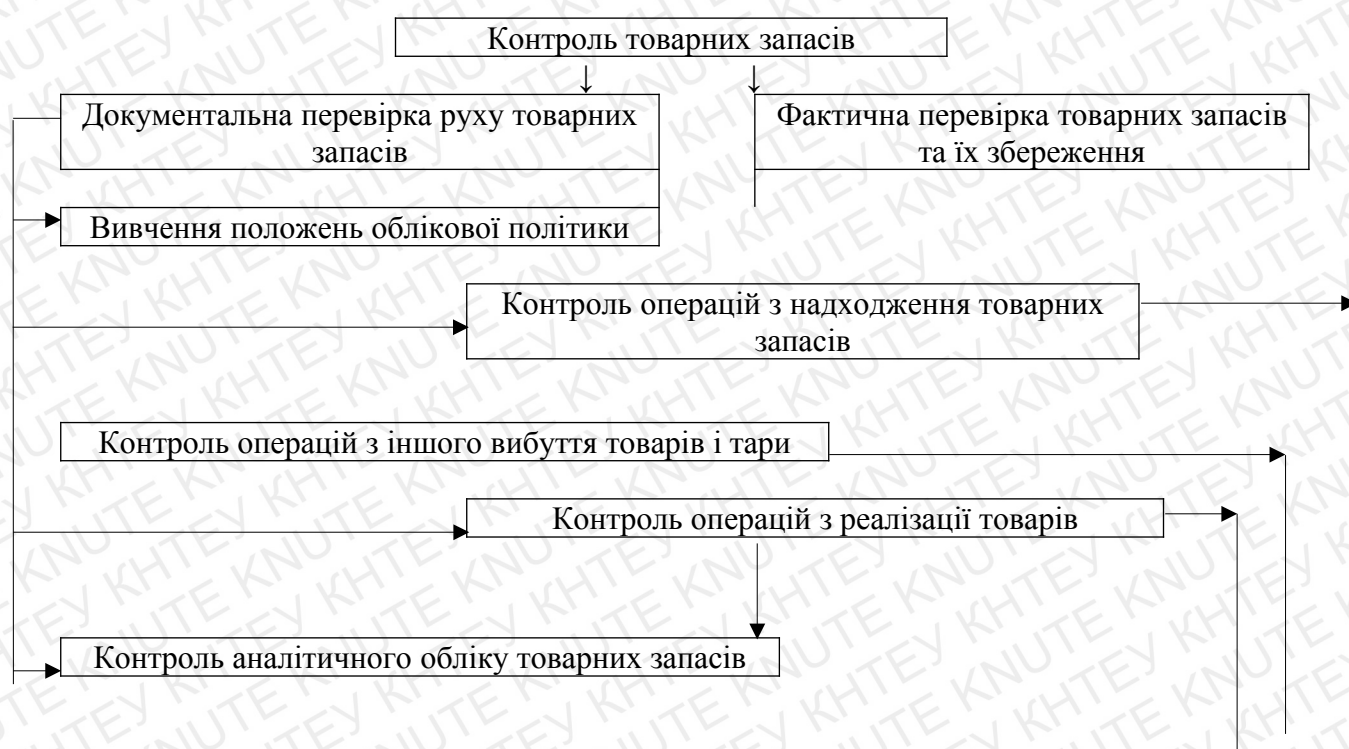
В основу обліку доходів ТОВ „ОСД Східна Європа” покладено один з головних принципів бухгалтерського обліку та звітності – нарахування та відповідність доходів та витрат, який полягає в тому, що доходи підприємства відображаються в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати сплати (або надходження) грошових коштів, при цьому є можливість визначення і оцінки витрат, пов’язаних з отриманням цих доходів. Беручи за основу цей принцип і враховуючи

критерії визнання доходів, перевірку можна побудувати за певним алгоритмом.

Наступні етапи контролю на ТОВ «ОСД Східна Європа» стосуються перевірки первинних документів, правильності кореспонденції рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також різних форм звітності, що містять інформацію про фінансові результати. Контроль правильності складання первинних документів слід здійснювати, використовуючи формальну перевірку, зустрічну перевірку, перевірку за змістом та арифметичну перевірку.

З урахуванням вищесказаного, пропонуємо таку методику контролю товарних запасів - рис. 3.3.

Представлена схема показує не лише логічний підхід до контролю товарних операцій, але свідчить про те, що окремі комплекси завдань у галузі документальної перевірки взаємозв'язані між собою і в результаті впливають на фінансовий результат діяльності торговельного підприємства.



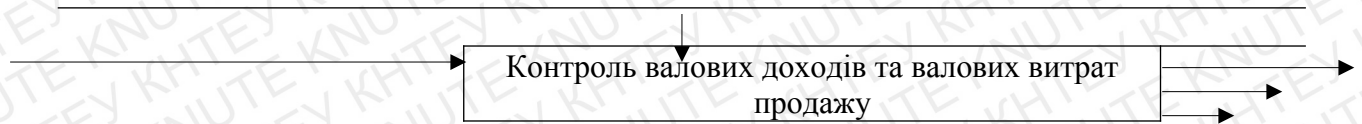


Рис. 3.3. *Методика контролю товарних операцій ТОВ «ОСД Східна Європа»*

При здійсненні контролю товарних запасів доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка тощо. Послідовність контролю товарних запасів наведено на рис. 3.4.

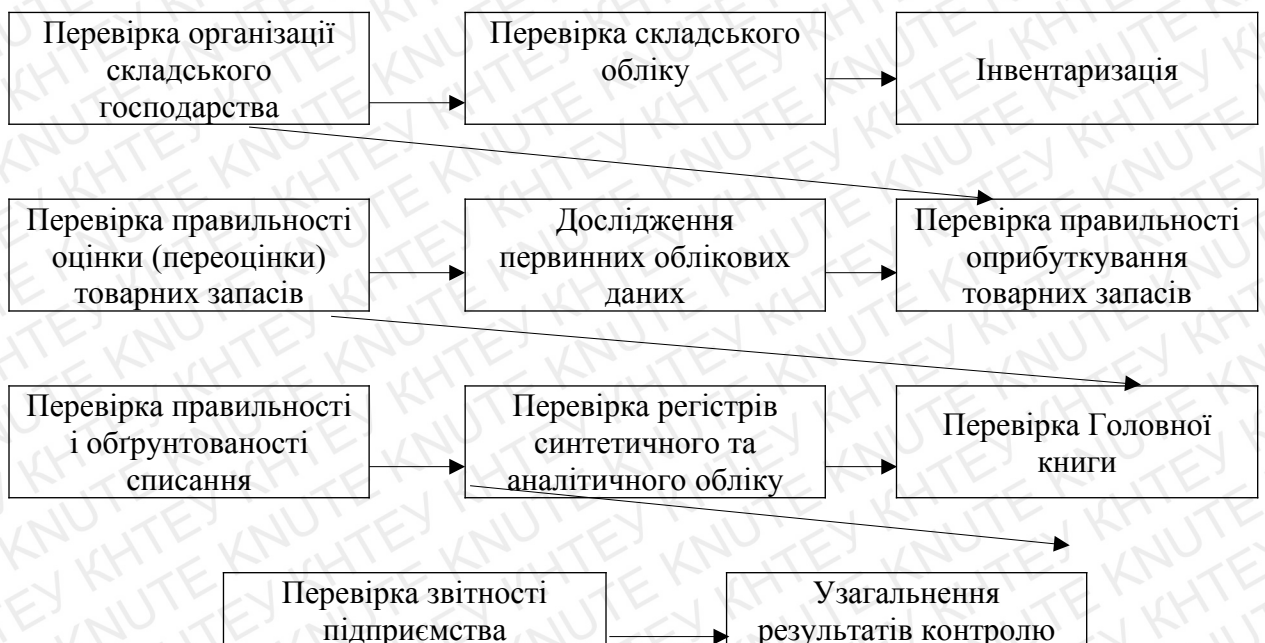


Рис. 3.4. *Алгоритм контролю товарних запасів*

Контроль товарних запасів доцільно розпочати з ознайомлення з місцями зберігання товарів, організацією складського господарства та станом складського обліку. Під час перевірки складського господарства необхідно звернути увагу: на правильність розміщення матеріальних цінностей на складах; на забезпеченість складів контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами; на наявність договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильність і законність; на відповідність складських приміщень вимогам збереження матеріальних цінностей від псування та розкрадання; на порядок передачі складів після закінчення роботи охорони та

приймання від неї; на порядок вивезення матеріальних цінностей з території підприємства; а також перевіряти правильність організації складського обліку, його достовірність, повноту та якість.

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку варто встановити вибірку для проведення інвентаризації. В результаті інвентаризації може бути виявлено відповідність даних обліку і фактичної наявності товарних запасів та невідповідність (нестача, надлишок або пересортиця). Тому потрібно встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо товарних запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мале місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї матеріально-відповідальної особи.

При перевірці документів по надходженню товарних запасів, у випадку, якщо документ викликає підозру, потрібно провести їх зустрічну перевірку.

Найтипівішими порушеннями при здійсненні операцій з товарними запасами є такі:

- незадовільна організація складського господарства і зберігання товарних запасів;
- придбання непотрібних товарів та таких, що псуються;
- збільшення собівартості придбаних товарів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення і оформлення нестач;
- неповне оприбуткування товарних запасів, що надійшли;
- не обґрунтовані претензії до постачальників;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестачі, лишки, привласнення матеріальних цінностей;
- помилки і підробки при кодуванні документів;
- відпускання товарних запасів за зниженими цінами;
- порушення порядку відшкодування вартості товарів матеріально-

відповідальними особами;

- незадовільна організація бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи все вищезазначене, слід відмітити, що контроль товарних запасів набуває особливої ролі, доповнюючи систему управлінського обліку і внутрішнього контролю. По перше, такий контроль не має обмежень, притаманних зовнішньому аудиту (час, обсяг, специфіка). По друге, він надає керівництву обґрунтовану впевненість щодо економічності та продуктивності діяльності підприємства. По третє, оцінюючи системну ефективність в обліково-інформаційній моделі товарних запасів, є можливість прийняття рішення щодо напрямку і пріоритетних завдань розвитку. Таким чином, інструментом контролю товарних запасів є сукупність методів, які забезпечують ефективну діяльність, дають системну оцінку економічності та ефективності обліково-інформаційної моделі, продуктивності та результативності в досягненні цілей. Особливістю контролю товарних запасів є те, що він вимагає застосування процедур, які повинні відображати специфіку кожного етапу руху товарних запасів.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку зазначається у реєстрах обліку та у Головній книзі за відповідними субрахунками. Безсумнівно, на увагу заслуговує контроль правильності відображення інформації про доходи та фінансові результати в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку ТОВ «ОСД Східна Європа».

Необхідно відзначити, що якщо контролер припускає можливість заниження виручки (наприклад, з метою зменшення бази оподаткування), контрольна перевірка здійснюється у зворотному напрямку – від первинних документів до записів бухгалтерського обліку, щоб упевнитись у тому, що усі здійснені у звітному періоді операції з реалізації знайшли відображення у бухгалтерському обліку і звітності підприємства.

Внутрішньому контролеру, щоб упевнитись у тому, що відображені у звітності операції з реалізації дійсно були здійснені, необхідно відібрати у бухгалтерському обліку дані операції та отримати докази того, що відповідні

відвантаження продукції (товарів) дійсно мали місце. Для цього потрібно отримати та проаналізувати відповідні первинні документи (договори на продаж продукції (виконання робіт, надання послуг), рахунки, накладні, акти прийому-передачі, тощо) та упевнитись у тому, що продукція (товари) дійсно продана покупцям і дані цих документів відповідають даним бухгалтерського обліку.

На особливу увагу заслуговують операції з повернення продукції, наданих робіт, послуг. Контролер має перевірити документи на повернення продукції (накладні, акти прийому-передачі, складські прибуткові ордери) та упевнитись у тому, що всі повернення продукції і відповідне зменшення виручки відображені у бухгалтерському обліку повністю і своєчасно.

Якщо у контролера є підстави вважати, що виручка може бути занижена, перевірка повернень продукції здійснюється від записів у бухгалтерському обліку до первинних документів. Таким чином можна упевнитись у тому, що відображене у бухгалтерському обліку зменшення виручки від реалізації в результаті повернення продукції покупцями дійсно мало місце.

Під час перевірки своєчасності відображення у звітності операцій реалізації внутрішньому контролеру слід упевнитись у тому, що реалізація дійсно відбулася у звітному, а не в наступному періоді, тобто, що:

- продукція фактично відвантажена покупцям у звітному періоді;
- права власності на відвантажену продукцію перейшли до покупця у звітному періоді;
- роботи виконані (послуги надані) і акти їх прийому-передачі датовані звітним періодом.

Виручка від реалізації на ТОВ „ОСД Східна Європа” повинна бути відображена у звітності у правильній оцінці. Щоб у цьому упевнитись, контролеру необхідно вибрати достатню кількість рахунків, виставлених покупцям, звірити їх дані з умовами договорів, даними актів прийому-

передачі робіт (послуг), а також з даними регістрів бухгалтерського обліку. Усі виявлені розбіжності потрібно проаналізувати.

Крім того, контролеру слід перевірити правильність арифметичних підрахунків підсумків по рахунках, виставлених замовникам, та упевнитись у тому, що відповідні суми правильно відображені у бухгалтерському обліку.

Контролеру необхідно також упевнитись у правильності оцінки операцій, відображених у бухгалтерському обліку (реалізація зі знижками, реалізація по цінах, встановлених в умовних грошових одиницях тощо).

Оскільки контролер має упевнитись у правильності відображення виручки від реалізації у звітності, йому необхідно звірити дані бухгалтерського обліку з показниками звітності, а також упевнитись у тому, що дані звітності відповідають даним бухгалтерського обліку і виручка відображена у звітності за вирахуванням податку на додану вартість, акцизів та інших податків.

Процедури перевірки показників доходу від реалізації готової продукції розглядають у зв'язку з її собівартістю. Зокрема, необхідно дослідити правильність розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції, а також перевірити правильність списання витрат (особливо непродуктивних) на дебет рахунка 901 "Собівартість реалізованої готової продукції". Виявлені незаконні списання на цей рахунок різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час здійснення контролю коригуватися з метою правильного відображення доходу від реалізації.

Необхідно відзначити, що на фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. В зв'язку з цим, під час проведення контролю потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Відомо, що на тих підприємствах, де налагоджений поточний внутрішньогосподарський контроль, забезпечується ощадливість і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами та розкраданням необхідно, щоб внутрішньогосподарський контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за рухом цінностей на окремих об'єктах підприємств.

Кінцевим результатом документообороту на ТОВ «ОСД Східна Європа» з обліку доходів та витрат від операційної діяльності є складання звітності. Слід звернути увагу на те, що у звітності має бути відображена якісна інформація, адже вона зменшує інформаційний ризик користувачів звітів. Важливою якісною характеристикою інформації, що відображається у звітності, є повнота. Її відсутність досить часто слугує причиною для спотворення даних звітності, яке направлене на заниження або завищення базових показників (залежно від ситуації). При перевірці звітності контролеру слід акцентувати увагу на даних податкової звітності, так як вони теж можуть бути викривлені. Заниження показників валових доходів, не включення до їх складу отриманих авансів спрямовані на заниження сукупного доходу і ухиляння від сплати податку на прибуток підприємств.

При перевірці правильності відображення доходів та фінансових результатів, контролеру необхідно переконатися у тому, що при складанні фінансової звітності (перш-за-все, форми № 2 «Звіт про фінансові результати»), підприємством було дотримано основних вимог до річних звітів: всі операції повинні бути зареєстровані; всі операції мають бути зареєстровані і представлені належним чином (занесені до відповідного періоду; правильно оцінені; включені до відповідного рахунку; повинні стосуватися діяльності підприємства; мають бути правильно представлені у річних звітах); зареєстровані операції повинні відображати реальний стан справ на підприємстві.

Перевіривши достовірність показника виручки від реалізації, відображеного у звітності, контролер повинен упевнитись у тому, що вся суттєва інформація правильно і повністю розкрита у примітках до фінансової звітності.

На заключному етапі контролю складаються документи, які відображають узагальнені результати контролю. Контролером може досліджуватись перелік субпідрядних організацій, тривалість та умови виконання договорів, укладених із ними, обсяги отриманих доходів.

Узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю включає комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства.

Під час проведення внутрішньогосподарського контролю, однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та інших документах за допомогою відповідних методичних прийомів.

Узагальнення і викладення результатів внутрішньогосподарського контролю у підсумкових документах здійснюється суб'єктом внутрішнього контролю за даними записів у журналі контролера, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. В окремих випадках система внутрішнього контролю не відповідає вимогам управління з причин методичного і організаційного характеру. У зв'язку з цим виникає потреба розробити методи оптимізації контрольної системи підприємства. Серед методів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на ТОВ «ОСД Східна Європа» пропонуємо застосовувати наступні: метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, збиранні

інформації та формуванні справи-досьє на покупців і замовників, діагностики та прогнозування проблем.

3.3. Узагальнення та реалізація результатів контролю операційної діяльності підприємства

Узагальнення результатів контролю служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені контролером, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.

Звіт контролера

Товариство самостійно визначає облікову політику, основні положення якої:

- бухгалтерський облік здійснюється головним бухгалтером;
- аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей по підрозділах організований таким чином: в бухгалтерії - в кількісно-сумарному вимірі, на складі - в кількісному вимірі;
- для визначення суми амортизації необоротних активів використовується податковий метод;
- для оцінки вибуття запасів використовується метод середньозваженої собівартості;
- забезпечення майбутніх витрат і платежів не створюються.

Встановлена облікова політика протягом звітного року не змінювалась.

Бухгалтерський облік ТОВ «ОСД Східна Європа» здійснюється відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також відповідно до Н (С)БО та із застосуванням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 30.11.1999г. № 291.

Бухгалтерський облік на підприємстві автоматизований за допомогою програмного продукту «1С Бухгалтерія 8.0».

В результаті перевірки тотожності показників, що містяться в «Звіті про фінансові результати» (ф. №2) та в Головний книзі на 31.12.2017р., розбіжностей не виявлено.

Визнання, класифікація та оцінка доходів та витрат ТОВ «ОСД Східна Європа» здійснюється на основі П(с)БО 15 «Доходи» та П(с)БО 16 «Витрати» відповідно.

Дані контрольної перевірки підтверджують правильність визначення доходів згідно з вимогами податкового законодавства, а саме Податкового Кодексу України.

Визнання та оцінка майнового та фінансового стану ТОВ «ОСД Східна Європа» здійснюється на основі проведених аналітичних процедур та розрахунку основних показників діяльності за 2017 рік відповідно до Балансу та Звіту про фінансові результати за 2017 рік.

Фінансовий стан ТОВ «ОСД Східна Європа» в цілому з кожним роком погіршується, про що свідчать проведені розрахунки.

За даними проведеного аналізу можна визначити, що основним напрямом подальшого розвитку господарської діяльності підприємства має стати поліпшення рентабельності підприємства ТОВ «ОСД Східна Європа».

Для більш ефективної діяльності компанії варто звернути увагу на зношеність необоротних активів підприємства і оновити частку активів, що застаріли.

Щодо ліквідних активів, то вони не відповідають оптимальному значенню. Платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань навіть за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами обмежені.

Підприємство фінансово залежне, капітал використовується не ефективно. Спостерігається велика частка позикового капіталу.

В 2017 році виник дефіцит чистого оборотного капіталу, що засвідчило неспроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність.

За досліджуваній період зобов'язання підприємства перед іншими фізичними та юридичними особами зменшилися, що позитивно вплинуло на його фінансовий стан.

Дані фінансової звітності підприємства відповідають даним обліку та даним окремих форм звітності. При зіставленні даних первинних документів із записами на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, оборотно-сальдовим балансом та даними, відображеними у фінансовій звітності, розходжень не виявило.

Таким чином, контролер вважає, що фінансова звітність ТОВ «ОСД Східна Європа» дає правдиве і неупереджене відображення фінансового стану підприємства за звітний період.

За результатами контрольної перевірки було встановлено, що бухгалтерський облік доходів та витрат операційної діяльності в цілому відповідає вимогам законодавства.

25 березня 2018р.

Соколов А.М.

Висновок до розділу 3

1. Контроль операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» спрямований на встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, правдивості і законності відображення у бухгалтерському обліку операційних доходів, витрат та фінансових результатів. Метою контролю операційної діяльності на підприємстві є визначення об'єктивного становища щодо достовірності відображення і правильності оцінки товарів у фінансовій звітності з обраною підприємством концептуальною основою фінансової звітності, а також щодо належності, законності та повноти відображення

операцій з товарами в облікових регістрах, підтвердження відповідними первинними документами.

2. В роботі наведений порядок планування контролю операційної діяльності досліджуваного підприємства. Розроблено план перевірки операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа». Розкрита методика контролю операційної діяльності торговельного підприємства.

3. При здійсненні контролю товарних запасів доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка тощо.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ:

Випускна кваліфікаційна роботи розкриває організаційно-методичні засади контролю операційної діяльності торговельного підприємства. За результатами дослідження, сформульовані наступні висновки:

1. В роботі надана характеристика операційної діяльності торговельного підприємства. Встановлено, що операційна діяльність торговельного підприємства - це сукупність господарських операцій та процесів, які забезпечують здійснення операційного циклу торговельного

підприємства від моменту придбання товару до моменту його реалізації. Інші види діяльності, що відносяться до операційної діяльності торговельного підприємства, є окремими непов'язаними видами діяльності, від яких торговельне підприємство має додатковий дохід.

2. Встановлено, що операційна діяльність складається з основної діяльності, тобто процесів що забезпечують здійснення торговельної діяльності та інших видів діяльності які або забезпечують основний процес або генерують власний грошовий потік, але не відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності. До основної діяльності торговельного підприємства відносяться наступні процеси: операції, що пов'язані із процесом організації та забезпечення операційної діяльності торговельного підприємства; операції, що пов'язані із процесом закупівлі; операції, що пов'язані із процесом постачання та переміщення товарів (логістика); операції, що пов'язані із процесом зберігання товарів; операції, що пов'язані із процесом реалізації.

3. На величину доходу від операційної діяльності торговельного підприємства впливає багато факторів. Обсяг реалізації залежить від економічної і політичної ситуації в країні та регіоні, рівня інфляції, доходів населення тощо. В роботі наведена модель впливу факторів на операційну діяльність торговельного підприємства.

4. Перевірка (контроль) фінансових результатів є найбільш відповідальною ділянкою контрольної роботи, тому що у даних об'єктах контролю синтезовано усі аспекти здійснення господарської діяльності. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності для правильного визначення фінансового результату, від якого залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни та розвиток господарюючого суб'єкта.

5. В роботі розкрита економічна сутність контролю, надана оцінка визначень терміну «контроль», яка дозволяє розмежувати внутрішній контроль та внутрішній аудит. Обґрунтовано, що внутрішній аудит є одним

із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів суб'єкта господарювання, орієнтований на інтереси власників, тобто на забезпечення власників достовірною інформацією щодо фінансово-майнового стану підприємства.

6.В роботі здійснена оцінка діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа». Оцінюючи організаційну структуру Товариства, можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3855,0 тис.грн), а найгіршим роком - 2013р. (сума прибутку -1291,0 тис.грн). Динаміка чистого прибутку з 2013 р. по 2015 р. стрімко зростає, та вже з 2015 року по 2017 рік дещо зменшується. Причиною зменшення прибутковості діяльності досліджуваного підприємства слугували зміна курсу валюти, а також неефективна цінова політика підприємства на продукцію яка реалізовувалась (лікарські засоби).

В цілому здійснюючи аналіз результатів операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» за 2013 – 2017 рр. необхідно відзначити позитивну динаміку яка проявляється у збільшенні власного оборотного капіталу, зростанні сукупних доходів підприємства, покращенню якісного стану активів підприємства.

7. Розкриті напрями внутрішнього контролю результатів операційної діяльності торговельного підприємства. Встановлено, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки є наступні:

- невідповідність застосованого методу обліку доходів та витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;
- неправильний розподіл доходів та витрат за звітними періодами;
- необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

8. Для покращення системи внутрішнього контролю результатів операційної діяльності необхідно не тільки забезпечити його своєчасність, але й повноту відображення всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень.

9. На ТОВ «ОСД Східна Європа» впроваджена бухгалтерська програма «1С: Бухгалтерія 8.2». Програма надає можливість ручного й автоматичного введення бухгалтерських проводок. Усі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок. В роботі наведено перелік первинних документів якими оформляються операції ТОВ «ОСД Східна Європа», кореспонденцію рахунків з обліку товарних операцій підприємства. Наведений порядок відображення торгової націнки на досліджуваному підприємстві в бухгалтерському обліку.

10. Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на ТОВ «ОСД Східна Європа» дозволило виявити проблеми, які вимагають обґрунтованого вирішення. Так, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу товарів з можливістю аналітичної та синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. В роботі запропоновано ввести рахунки третього порядку до рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів». За допомогою відкриття даних субрахунків з'являється можливість виділення з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дає змогу проводити поглиблений аналіз продажу, а також вирішувати питання доцільності застосування того чи

іншого маркетингового інструменту. Це сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

11. Контроль операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа» спрямований на встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, правдивості і законності відображення у бухгалтерському обліку операційних доходів, витрат та фінансових результатів. Метою контролю операційної діяльності на підприємстві є визначення об'єктивного становища щодо достовірності відображення і правильності оцінки товарів у фінансовій звітності з обраною підприємством концептуальною основою фінансової звітності, а також щодо належності, законності та повноти відображення операцій з товарами в облікових регістрах, підтвердження відповідними первинними документами.

12. В роботі наведений порядок планування контролю операційної діяльності досліджуваного підприємства. Розроблено план перевірки операційної діяльності ТОВ «ОСД Східна Європа». Розкрита методика контролю операційної діяльності торговельного підприємства.

При здійсненні контролю товарних запасів доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2010. – 395с.
2. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).

3. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2011. – 336 с.
4. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.
5. Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3 (15). – 2010. – С.84–100.
6. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.
7. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2010. – 21 с.
8. Боцян Т.В.Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.14 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К.,2015. – 20 с.
9. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – No 4 (33). – С. 191–194.
10. Бурак І.О. Галузеві особливості торговельних підприємств / І. О. Бурак // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29.
11. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. –Ж. : ЖДТУ. –2010. –No 2 (20). –С. 6-11.
12. Бутинець Т.А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – No2(56). – С.9–16.

13. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія [Текст] / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 772 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік; за ред. Ф. Ф. Бутинця– [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2010. – 832 с.
16. Беззубець Л.Л. Шляхи та умови розвитку автоматизованого аудиту в Україні / Л.Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – 2015. – №24/1. – С.23-27. 3. Саюн А.О
17. Пархоменко О.П. Аналіз інформаційного забезпечення аудиту в сучасних умовах / О.П. Пархоменко, В.П. Пархоменко // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2016. – №16. – С.240-244.
18. Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.
19. Височин І. В. Пріоритетні напрями державного регулювання внутрішньої торгівлі в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Височин// Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_22.pdf.
20. Височин І. Державне регулювання торговельної діяльності в Україні та світі: порівняльний аналіз[Електронний ресурс] / І. Височин// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2010. № 3.  С. 11-23. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2010_3_3.pdf.
21. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінка. – Фастів: “Поліфаст” 2013 – 440 с.

22. Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. — № 4 (54). — 2010. — С. 44—47.
23. Гаврилюк С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії торговельних підприємств / С. П. Гаврилюк // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. — 2011. — № 4. — С. 74-80.
24. Голов С. Ф.МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 4. — С. 3-8.
25. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
26. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_eco_2013_3_16.pdf
27. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
28. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепя. — Інноваційна економіка. — 2011. — №2. — С. 111-114.
29. Дроздова О.Г. Актуальні питання у сфері класифікації торгівлі: обліковий аспект / О.Г. Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз — Випуск № 3 (24). — 2012.—[Електронний ресурс].
30. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. — 2013. — № 4. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

31. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (з чинними змінами та доповненнями).

33. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 2258-VIII.- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

34. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.

35. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43

36. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.

37. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164–170.

38. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>

39. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).

40. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

41. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. –2013. –№ 3. –С. 117-121.

42. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.
43. Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинівич-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.
44. Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.
45. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.
46. Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №2. – С. 27–35.
47. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
48. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максимова. – К., 2014. – 34 с.
49. Макарова О.В. Організація бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва // / О. В. Макарова // Облік і фінанси. - 2012. - № 4. - С. 8-12. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_3
50. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.
51. Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового

контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.

52. Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управлінні торговельним підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.

53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx

54. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних //Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.

55. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 145 від 22.05.2002[Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

57. Назарова К. О. Контроль якості та його місце в умовах синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту / К. О. Назарова. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29_50

58. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку / Р. Ю. Овчарик // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 68-72. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12

59. Ковбич Т.М. Аудиторська перевірка в умовах застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку / Т. М. Ковбич // Економіка та фінанси. – 2017. – № 11. – С. 128- 131.

60. . Кащена Н.Б. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі / Н.Б. Кащена, Н.М. Носач // Економіка і суспільство. – 2016. – № 7. – С. 921-925.

61. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – Львів, 2012. – No 722. – С. 172-176.

62. Оптова та роздрібна торгівля, терміни та визначення понять ДСТУ 4302:2004: Національний стандарт України [Електронний ресурс]. 

63. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.

64. Панченко І.А. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього контролю як напрям його подальшого розвитку / І.А. Панченко // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали VII міжнародної науково/практичної конференції, 16—17 травня 2014 р. / Відп. за вип.: проф. П.О. Куцик. — Львів, 2014. — 346 с.

65. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України». - 2014. №11, стр 128

66. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. – 232 с.

67. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. – Д., – 2012. – 362 с.

- 68.** Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали Міжнародної науково/практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (16—17 жовтня 2015 р.). — Івано/Франківськ.: Вид/во ІФНТУНГ, 2015. — С. 232—234.
- 69.** План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291 (із змінами та доповненнями).
- 70.** Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
- 71.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).
- 72.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 за №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за №27/4248 (зі змінами і доповненнями).
- 73.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за №47/5238 (зі змінами і доповненнями).
- 74.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>
- 75.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України No1023-XII від 12.05.1991 р.(зі змінами від 16.11.2018) [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1073>.

- 76.** Про державне регулювання цін: Постанова Кабінету Міністрів № 715 від 23.12.1992 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715-92-п>.
- 77.** Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. №39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
- 78.** Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібно́ї торгівлі та закладах ресторанного господарства: Наказ Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України № 2 від 04.01.1997 р.
- 79.** Про затвердження Правил торгівлі на ринках: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України та ін. N57/188/84/105 від 26.02.2002 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-02>.
- 80.** Про захист прав споживачів: Закон України No1023-XII від 12.05.1991 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.
- 81.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України No1023-XII від 12.05.1991 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1073>.
- 82.** Про ціни і ціноутворення: Закон України No1023-XII від 21.06.2012 № 5007-VI [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1053>.
- 83.** Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібно́ї торгівлі. : монографія / Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г. Волошан – Х. : ХДУХТ, 2015. – 240с.
- 84.** Панич С. П. Організація обліку товарів на підприємствах малого бізнесу / С. П. Панич, Качур М.Г // Вісник Одеського національного університету ім. І.І. Мечникова – О. : ОНУ, 2017. – 67с.

85. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць ; серія "Бухгалтерський облік, контроль і аналіз". – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 3. Ч. 1. С. 324-334.
86. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. –аналіт. агентство», 2010. – 493 с.
87. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації // Бізнес Інформ.  2014.  №7. - С. 225-229.
88. Рябчук О.Г. Використання автоматизованих інформаційних систем при проведенні аудиту // О.Г. Рябчук, О.О. Корнійчук // Інформаційно-аналітичне забезпечення управління мікро- та макроекономічними процесами в Україні: збірник тез доповідей Другої Всеукраїнської науково-практичної інтернетконференції (Ірпінь, 7-8 грудня 2017 року) / Ірпінь : УДФСУ, 2017 – 131 с.
89. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.
90. Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О.В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2013. — 436с.
91. Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 1 (8). – С. 247–253.
92. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на торговельному підприємстві: Автореф. дис. канд.

екон. наук: 08.06.10 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2010. – 21 с.

93. Управлінський облік : навч. Посіб./ Л.В. Нападовська, О.А. Бакурова, В.М. Горностаєва, О.І. Мазіна, О.А. Мошковська, О.П.Кузьменко, А.М. Рехачева, О.М.Кияшко, Н.І.Бузак, О.В. Фоміна. За заг. Ред. Л.В.Нападовської.- К.:Київ, нац. Торг-екон. ун-т, 2013.-ст. 37

94. Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств[Електронний ресурс] / Т. В. Черничко.  Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltn/18_5/117_Czernyczko

95. Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / В. О. Шевчук, Р. О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ч 1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Ужгород: УжНУ, 2010. –Вип. 29. –Спецвипуск. –С. 118-123.

96. Яровенко Г.М.Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 /Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2012. – 21 с.

97. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. -2-ге вид., перероб. і допов. -К. : Центр учб. літ., 2016. -424 с.

98. Звітність підприємства : підручник для внз / М. І. Бондар [та ін.] М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПІЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.

99. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.

100. Заріцька Н.М. Аналіз умов діяльності торговельних підприємств в Україні Н.М. Заріцька // Ефективна економіка: зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 117. – С. 76–83

111. Хоменко І.І Організація обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі/ І. І. Хоменко //Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 12-17. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2018_1_12

112. Шендригоренко М. Т. Товари як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту на підприємстві [Текст] / М. Т. Шендригоренко // Економіка та суспільство: електронне фахове видання. – 2017. - № 12. (жовтень 2017 р.) – Режим доступу: www.economyandsociety.in.ua - С. 722 - 726.

113. Державний комітет статистики - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Додатки

Додаток А

Організаційно-інформаційна модель аналізу операційної діяльності торговельного підприємства

1. Об'єкти і суб'єкти аналізу товарних операцій	
1	2
1.1. Об'єкти	1.2. Суб'єкти
- Обсяг товарних операцій в цілому, за видами, формами, асортиментом, структурою - Витрати підприємства торгівлі в цілому, за видами, елементами, статтями - Процеси товароруку: надходження товарів, реалізація товарів - Ресурси підприємства - Фактори, що впливають на обсяг товарообороту підприємства торгівлі	- Вищі посадові особи підприємства - Економічні служби підприємства - Керівники функціональних та структурних підрозділів - Власники та акціонери - Зовнішні користувачі інформації
2. Система економічних показників аналізу товарних операцій	
2.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	2.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки
- Абсолютна величина товарних операцій в цілому, за видами, формами, асортиментом, структурою - Абсолютна величина витрат підприємства торгівлі в цілому, за видами, елементами, статтями - Абсолютна величина надходження товарів у цілому та за асортиментом - Залишки товарних запасів - Залишки основних засобів	- Відносні показники структури товарообороту і витрат - Відносні показники динаміки товарообороту і витрат - Відносні показники ефективності (товарооборот на 1 м² торгівельної площі, товарооборот на 1 працівника, фондоддача, витрати на 1 працівника)
3. Інформаційне забезпечення аналізу товарних операцій	
3.1. Зовнішня інформація	3.2. Внутрішня інформація

• Правова • Нормативна • Довідкова	• Планова • Фактографічна
4. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
4.1. Економіко-логічні методи	4.2. Економіко-математичні методи
• Групування • Порівняння • Розрахунок відносних показників Розрахунок середніх показників • Деталізація • Елімінування	• Методи обробки динамічних рядів • Методи кореляційно-регресійного аналізу • Методи моделювання
5. Узагальнення і реалізація результатів аналізу товарних операцій	
5.1. Узагальнення результатів	5.2. Реалізація результатів
• Систематизація інформації • Кількісна оцінка втрачених можливостей • Кількісна оцінка потенційного збільшення обсягів товарообороту і зменшення витрат • Оцінка вірогідності прогнозованих обсягів товарообороту і витрат підприємства торгівлі • Розробка багатоваріантних заходів щодо збільшення обсягів товарообороту підприємства у майбутньому періоді • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів	• Оцінка заходів щодо збільшення обсягів реалізації товарів, зменшення витрат з точки зору їх найбільшої відповідності стратегії підприємства • Вибір оптимального варіанта заходів щодо підвищення обсягів реалізації товарів • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанта заходів • Доведення прийнятого рішення до виконавців • Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень

Додаток Б

Організаційна характеристика елементів системи внутрішнього контролю в управлінні товарними операціями

1. Об'єкти і суб'єкти контролю товарних операцій	
1	2

1.1. Об'єкти	1.2. Суб'єкти
- фактичний контроль операцій в управлінні продажами товарів в будь-який час за різними елементами: ціноутворення, зберігання товарів, дотримання положень та наказів при застосуванні засобів активізації продажу, реєстрація фактів повернення товарів покупцями; - документальний (контроль відображення операцій з продажу товарів в первинних документах та в обліку); - аналітичний (контроль ефективності операцій з продажу товарів та розробка застережних заходів, рекомендацій для управлінського апарату)	Інвентаризаційні комісії, обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, управлінський персонал та спеціалісти.
2. Функції контролю товарних операцій	
2.1. Виконання процедур визначених у положенні про внутрішній контроль, наказі про облікову політику, складеному згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": - визначення порядку взаємовідносин кола працівників, пов'язаних з документуванням, обліком, плануванням, контролем процесу продажу; - визначення переліку первинних документів, порядку їх руху від складання до передачі до архіву, включаючи відповідальних осіб за збереження документів. 2.2. Встановлення порядку і осіб, які мають право складання та підпису документів; - визначення "точок контролю" для оцінки різних аспектів операцій з продажу товарів; - вибір періодичності проведення контрольних робіт для різних критеріїв контролю (наприклад, періодичність перевірки дотримання Положення „Про застосування дисконтної системи” раз на місяць) та вдосконалення методичного забезпечення; 2.3. Розробка документів внутрішнього контролю.	
3. Мета та завдання контролю товарних операцій	
3.1. Мета	3.2. Завдання
В широкому розумінні (стратегічна мета) – забезпечення ефективного використання потенціалу підприємства торгівлі для досягнення найкращого результату.	Для досягнення стратегічної мети внутрішній контроль повинен забезпечити: - відповідність діяльності підприємства торгівлі обраній стратегії розвитку; - стійкість підприємства з фінансово-економічної, ринкової та правової позиції; - дотримання законів та нормативних актів; - дотримання вимог посадових інструкцій, правил внутрішнього розпорядку;

	- обґрунтованість здійснення нестандартної операції; - якість, повноту та своєчасність складання первинної документації; - якість бухгалтерського обліку, що виявляється у повноті відображення даних, арифметичній точності відображення на рахунках, формальній легітимності, часовій визначеності, розкритті даних у звітності; - ефективність використання ресурсів.
4. Принципи функціонування внутрішнього контролю	
Принцип відповідальності та збалансованості; взаємної підконтрольності; своєчасності повідомлення при виявленні відхилення; принцип взаємозамінності та саморегуляції, принцип відповідності якостей учасників внутрішнього аудиту; принцип відповідності системі управління; принцип безперервності; принцип постійного вдосконалення; принцип ефективності та пріоритетності; принцип комплексності та координації дій; принцип розподілу обов'язків, принцип санкціонування	
5. Методи проведення внутрішнього контролю товарних операцій	
Огляд (візуальна оцінка об'єкта); опитування; діагностика; незалежне підтвердження; фактичний контроль (інвентаризація, контрольні заміри тощо); документальна перевірка сканування; аналітичні процедури; арифметичний перерахунок тощо.	
6. Умови проведення контролю товарних операцій	
Умови проведення контролю визначаються впливом наступних факторів: політика менеджменту підприємства; вплив зовнішніх чинників; компетентність управлінського апарату та усвідомлення ним значення внутрішнього контролю; види та масштаб діяльності підприємства; відповідність організаційної структури складності господарських процесів; ступінь організації взаємовідносин керівників та працівників тощо.	

Додаток В

Первинні документи, якими оформлюється рух товарних запасів в торгівлі

Назва документу	Призначення
Рахунок-фактура	На основі рахунку-фактури проводиться оплата постачальнику та відпуск товарів
Товарно-транспортна накладна	Основний документ, яким оформляється доставка товару автотранспортом
Залізнична накладна	Являється супровідним документом при транспортуванні залізницею
Видаткова накладна	Випикується на складі при відпуску товару покупцю

Сертифікат якості	Являється свідоцтвом відповідності даного товару прийнятим стандартам якості
Податкова накладна	Дає право платнику ПДВ на включення суми ПДВ в податковий кредит
Довіреність	Виписується на ім'я матеріально-відповідальної особи для одержання товарно-матеріальних цінностей і є бланком суворої звітності
Комерційний акт	Дає право пред'явити претензії по відшкодуванню нестач до органів транспорту
Вантажна митна декларація	Свідчить про те, що товар перетнув митну територію України
Податковий вексель	Дає право на відстрочку сплати ПДВ на імпортований товар
Прибуткова накладна	Складається на складі при оприбуткуванні товару
Заявка-замовлення на відпуск товару	Є підставою для виписки і оформлення товарних документів на відпуск товарів
Пакувальний ярлик	Дає змогу при прийманні товарів покупцем швидко виявити причини виникнення нестачі і винних осіб
Товарний звіт	Складається на основі прибуткових і видаткових документів на складі і є формою звітності МВО
Інвентаризаційний опис	Містить дані про наявність товарно-матеріальних цінностей на конкретну дату з вказівкою назви

Додаток Д

Таблиця Д.1

Відображення придбання та реалізації товарів в бухгалтерському обліку

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1 Перша подія – надходження товарів			

1.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631
3.	Оплачений отриманий товар	631	311
2. Перша подія - передоплата постачальнику			
1.	Здійснена оплата за товар	371	311
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644
3.	Оприбуткований товар за купівельною вартістю	281	631
4.	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631
5.	Відображено зарахування заборгованостей	631	371
6.	Відображено відвантаження товарів	361	702
7.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
8.	Суму доходу списано на фінансовий результат	702	791
9.	Відображено суму витрат обігу	93	66,63
10.	Списано собівартість проданих товарів	902	281
11.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902
12.	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93
1 Перша подія - відвантаження товару			
1.	Відображено відвантаження товарів покупцю	361	702
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3.	Відображено дохід від продажу товару	702	791
4.	Списано собівартість проданого товару	902	281
5.	Списано транспортні витрати	902	28/ТЗВ
6.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902
Продовження табл. Д. 1			
7.	На поточний рахунок надійшла оплата за товар	311	361
2. Перша подія - оплата товару			
1.	Отримано попередню оплату за товар	311	681
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3.	Відображено відвантаження товарів	361	702

4.	Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань	702	643
5.	Відображено дохід від продажу товару	702	791
6.	Відображено зарахування заборгованостей	681	361
7.	Списано вартість проданого товару	902	281
8.	Списано транспортні витрати	902	28/ТЗВ
9.	Відображено витрати в частині собівартості проданого товару	791	902

