

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА
ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ**

Студента 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Сапури Марини
Олександрівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Муковіз Василь
Степанович

Гарант освітньої програми
д.е.н, професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ	6
1.1. Економічна сутність товарних операцій	6
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної і спеціальної літератури з теми дослідження.....	13
1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС».....	19
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»	27
2.1. Організація бухгалтерського обліку товарних операцій.....	27
2.2. Управлінський облік товарних операцій.....	40
2.3. Удосконалення обліку товарних операцій у системі інформаційних технологій.....	47
Висновки до розділу 2.....	55
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ	57
3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела оподаткування та аналізу надходження товарів та розрахунків з постачальниками.....	57
3.2. Методика і організація аналізу товарних операцій	65
3.3. Методика і організація оподаткування товарних операцій	74
Висновки до розділу 3.....	80
ВИСНОВКИ	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	86
ДОДАТКИ	96

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Посилення конкуренції серед торговельних підприємств, потреба у розширенні ринків збуту товарів та необхідність пошуку напрямів забезпечення сталого розвитку діяльності зумовлюють потребу удосконалення якості інформаційного забезпечення системи управління підприємств торгівлі. Важливою складовою формування якісної та об'єктивної інформаційної основи у процесі розробки варіантів та прийняття ефективних управлінських рішень на підприємствах оптової торгівлі є удосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення та аналізу операцій з товарами.

Однак, сьогодні недостатньо розробленими залишаються проблеми теорії, методики й організації обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій на підприємствах оптової торгівлі, що позначається на якості інформаційного забезпечення управління. В останні роки намітилася тенденція посилення конкурентної боротьби в сфері торгівлі, зменшення прибутку та зниження темпів розвитку оптового ринку. Раціонально побудована система обліку та якісно проведений аналіз товарних операцій сприятимуть ефективному використанню залучених додаткових коштів при розрахункових операціях в процесі торговельної діяльності.

Означені процеси змушують керівників торговельних підприємств шукати резерви зниження фінансового навантаження та росту рентабельності торговельної діяльності. Одним із таких резервів є ефективне управління товарними запасами, яке базується на оперативному формуванні облікової інформації про товарні операції та розрахунки із постачальниками, завдяки використанню новітніх технологій обробки інформації.

Теоретичні та практичні аспекти розвитку методології й організації обліку, оподаткування та аналізу висвітлені в працях вітчизняних науковців, зокрема: М.Т. Білухи, М.М. Бенька, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, М.Д. Корінька, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, В.В. Сопко, О.В. Фоміної, В.О.

Шевчука, а також зарубіжних вчених: Г. Амстронга, Б. Вейтца, А. Голмена, Ф. Котлера, Р. Монтгомері, та інших. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій в оптовій торгівлі не в повній мірі задовольняє потреби управління. Вищенаведене обумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її предмет, об'єкт, мету та завдання.

Мета і завдання дослідження Метою написання випускної кваліфікаційної роботи є дослідження організації обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій на прикладі ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС».

Виходячи з мети випускної кваліфікаційної роботи її завданнями є:

- дослідити економічну сутність товарних операцій;
- провести економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;
- розглянути передумови організації та методології обліку оподаткування та аналізу товарних операцій ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку товарних операцій;
- висвітлити особливості управлінського обліку товарних операцій;
- розкрити удосконалення обліку товарних операцій у системі інформаційних технологій;
- обґрунтувати мету, завдання, інформаційні джерела оподаткування і аналізу товарних операцій;
- оцінити методику і організацію аналізу товарних операцій;
- оцінити методику і організацію оподаткування товарних операцій.

Об'єктом дослідження є система обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС».

Предметом дослідження є сукупність організаційних, методичних, технічних прийомів обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій .

Наукова гіпотеза. Основною гіпотезою є припущення, що за допомогою дослідження системи організації обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», дозволить розробити рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій, спеціалізовані періодичні видання; первинні документи, облікові реєстри та форми звітності ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС».

В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми: аналіз і синтез; абстрагування; документалістики (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків, діаграм); моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі обліку та контролю).

Апробація. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ у статті «Організація обліку товарних операцій на підприємствах оптової торгівлі».

Логіка дослідження зумовила таку структуру дипломної роботи: вступ, 3 розділи, висновки до кожного розділу та загальний висновок, таблиць____, рисунків____, список використаних джерел із____ найменувань, додатків. Загальний обсяг _____ сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність товарних операцій

Підприємства торгівлі мають на меті задоволення потреб у товарах, роботах, послугах споживачів, забезпечення раціонального використання наявних матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, упровадження досягнень науки і сучасних технологій, передового досвіду і на цій основі забезпечення конкурентоспроможності підприємства; вирішення питань матеріального і соціального забезпечення працівників торговельних підприємств[4].

Господарська діяльність в сфері торгівлі не може існувати без наявності товарів, оскільки саме товари є основою їх здійснення. Метою діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, що досягається в торговельній діяльності за допомогою операцій з товарами.

Товарні запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні активи є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства.

У діяльності торговельних підприємств відбувається безліч господарських операцій, пов'язаних з обігом товарів: придбання, транспортування до місця продажу, вантаження і розвантаження, приймання, вибраковування, зберігання, фасування, продаж, уцінка, списання тощо. Серед господарських операцій на торговельному підприємстві можна виділити операції, які безпосередньо пов'язані з товарорухом (наприклад, надходження, приймання, продаж тощо), які визначають економічну сутність товарних операцій.

Вивчення поглядів різних авторів у частині визначення сутності поняття “товари” дає можливість виокремити основні ознаки даного терміну, що формують його ознаки (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи визначення сутності поняття “товари”

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	Бутинець Ф.Ф	Товар – призначена для продажу або обміну на інші цінності. Під товаром в широкому значенні розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка призначена для реалізації
2.	Велен Глен, А.Шорт, Даніель Г	До складу товарно-матеріальних запасів включаються матеріальні активи, які за нормальних обставин призначені для продажу
3.	Герасимчук В.Г.	Товар – все те, що може задовольнити певну потребу
4.	Завадський Й.С. Осовська Г.В. Юшкевич О.О.	Товар – це усе, що може задовольнити потреби і пропонується ринком з метою привернення уваги, придбання, використання або споживання
5.	Завгородній А.Г., Вознюк Г.А., Смовженко Т.С.	Товар – 1) будь-який продукт виробничо-економічної діяльності в матеріально-речовій формі; 2) об’єкт купівлі-продажу, ринкових відносин між продавцем і покупцем
6.	Климко Г.Н., Нестеренко В.П.	Товар – це продукт праці, який має дві властивості – по-перше, задовольняє певну потребу людини; по-друге, здатний обмінювати на інші блага в певних пропорціях
7.	Котлер Ф., Аристронг Г.	Товар – все те, що може задовольняти потреби і пропонується ринком з метою привернення уваги, придбання використання або споживання. Включає фізичні об’єкти, послуги, ідеї та інші
8.	Мороз Л.А.	Товар – це все, що призначене для задоволення певної потреби і пропоноване на ринку для продажу
9.	Мочерний С.В.	Товар – це продукт праці, виготовлений з метою обміну або продажу
10.	Одегов Ю.Г., Зайцев А.А.	Товар – економічна категорія, яка в самому загальному вигляді можливо визначити як продукт, що реалізують на ринку, об’єкт купівлі-продажу
11.	Пушкар М. С.	Товар – це матеріальний виріб, придбаний чи отриманий від юридичних чи фізичних осіб і призначений для подальшого перепродажу
12.	Сопко В.В.	Товар – це річ призначена для продажу

Джерело: на основі [4,6,8,9,59,64]

Виходячи з цих визначень, під товарними операціями необхідно розуміти всі пов'язані з надходженням та реалізацією товарів процеси, що виникають на певному етапі товароруку та є основою діяльності підприємств торгівлі. Тому товарні операції складають ведучу роль в загальному обсязі господарських операцій у підприємствах торгівлі, у зв'язку з цим зростає необхідність в належній організації їх обліку. Кожен тип товарних операцій буде по-різному відображатися в обліку.

Можна виділити наступні основні риси, що характеризують товарні запаси як окрему групу запасів торгівельного підприємства:

- по цільовому призначенню товарні запаси представляють собою групу запасів, що утримується на підприємствах торгівлі для подальшого продажу;
- по матеріально-речовій формі товарні запаси являють собою матеріальні цінності;
- по ступеню завершеності виробничого процесу товарні запаси являють собою готовий продукт, який не призначений для подальшої обробки на власних потужностях підприємств торгівлі (крім операцій з передпродажної підготовки);
- по участі у видах діяльності торгівельного підприємства товарні запаси відносяться до активів, які безпосередньо задіяні в операціях його основної діяльності.

Відзначимо, що для торгівельного підприємства під основною діяльністю розуміються операції, пов'язані з реалізацією товарів. Вони є головною метою створення такого підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Таким чином, товарні запаси можна визначити як матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються торгівельним підприємством з метою продажу за умов ведення його основної діяльності.

Науково обґрунтована система бухгалтерського обліку є інформаційною основою для прийняття оптимальних управлінських рішень у

процесі управління торгівельним підприємством. При веденні обліку товарних запасів важливе значення має розуміння принципів, методів і процедур, у відповідності з якими узагальнюються факти господарської діяльності в обліку і звітності. Загальноприйняті принципи як базові положення бухгалтерського обліку дають можливість розглядати облік як цілісну систему, що функціонує в інтересах управління підприємством.

При управлінні торгівельним підприємством необхідно враховувати облікові аспекти товарних запасів. Товари як об'єкт обліку можуть бути класифіковані по ряду критеріїв. На основі проведеного комплексного аналізу діючих нормативних документів ми пропонуємо, зокрема, класифікувати товарні запаси у відповідності з наступними критеріями:

- за правом власності;
- за прийнятою оцінкою для відображення в обліку;
- за прийнятим методом оцінки при списанні на реалізацію;
- за способом відображення транспортно-заготівельних витрат;
- за застосуванням торгової націнки.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [15] детально регламентує загальні засади організації бухгалтерського обліку запасів і в принципі по-новому вирішує питання визначення та обліку первісної (балансової) вартості товарів, що сприятиме об'єктивному відображенню в бухгалтерському обліку фактичної собівартості реалізованих товарів, точному визначенню фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємств.

Також товарні запаси підприємства можна класифікувати за ознаками, приведеними в табл. 1.2.

Товари в матеріальній формі є цінностями, яким притаманна речова форма, ознаки та властивості (об'єм, вага та ін.). Відповідно товари в нематеріальній формі – це цінності, що не мають ознак фізичного предмета (комп'ютерні програми, товарні знаки, інформація, електронні гроші, права на знаки для товарів та послуг, права користування майном, ліцензії, послуги).

За способом реалізації слід виділити транзитні товари, продаж яких здійснюється з використанням транзитного товарообороту з участю у розрахунках або без участі у розрахунках.

Таблиця 1.2

Класифікація товарних запасів

№ з/п	Ознака класифікації	Види товарних запасів
1	Залежно від місця знаходження	На підприємствах торгівлі (товари на складі); У промисловості (в продажі); В процесі використання
2	За джерелами виникнення	Власні; Позикові (залучені)
3	За ступенем лімітування	Нормовані; Ненормовані
4	За строками	Товари на початок періоду Товари на кінець періоду
5	За одиницями виміру	Абсолютні - запаси в натуральних та у вартісних вимірниках; Відносні - запаси в днях товарообігу
6	За призначенням	Витратні, або запаси готової продукції: для забезпечення поточної господарської діяльності; Резервні або буферні: для забезпечення безперебійної торгівлі під час найбільшої реалізації, страхування від затримок та зривів реалізації та відвантаження, для розрахунку можливих непередбачуваних обставин
7	За типами функціонування	Матеріальні запаси – підвищує надійність господарської діяльності під час економії при закупівлі, економії при транспортуванні, створенні безпечного фонду, спекулятивної закупки, сезонного забезпечення та використання ресурсів підтримки; Запаси фізичного розподілення – складаються з товарів, які очікують на відвантаження покупцям. Головна причина для накопичення запасів фізичного розподілення – економія при перевезеннях
8	Залежно від чутливості до зміни обсягу товарообігу	Продовольчі Непродовольчі

Джерело:[66, с. 1039]

Під біржовими товарами слід розуміти товари масового виробництва, які мають якісну однорідність, порівнянність якісних характеристик протягом тривалих періодів часу та взаємозамінність окремих партій, що дозволяє вести торгівлю ними за описом чи зразками. На більшості товарних бірж основними біржовими товарами є: нафта та продукти її переробки, соєві боби, масло, шрот, пшениця, кукурудза, золото, срібло, жива велика рогата худоба та свині, цукор, кава, какао-боби, натуральний шовк, джут, бавовна, каучук та біржові метали – алюміній, мідь, цинк, свинець, нікель, олово.

Аукціонні товари відрізняються від біржових тим, що часто не підлягають стандартизації, в тому числі за параметрами якості; правила всіх аукціонів передбачають попереднє ознайомлення покупців або їх представників з виставленими на торг партіями приблизно однакових за якістю товарів.

При виявленні пониженого попиту на товар, наближення закінчення строків реалізації, розпродажі морально застарілих товарів, при виявленні неліквідних товарних запасів здійснюється їх уцінка. Уцінені товари – це товари, які частково втратили свою первинну якість та які не мали збуту більше 3 місяців і не користуються попитом споживачів.

Якщо чиста вартість реалізації товарів, які раніше були уцінені і є активами на дату балансу, надалі збільшується на суму збільшення чистої вартості реалізації, але більше від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості товарів.

Розміри уцінки товарів повинні визначатися комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку даними товарами. Товари, які раніше було уцінено, але не реалізовано, можуть уцінюватися повторно до рівня цін можливої реалізації.

За відображенням в балансі слід виокремлювати балансові товари, які відображаються у складі оборотних активів підприємства та позабалансові товари, які відображаються на позабалансових рахунках (наприклад, при транзитній реалізації товарів).

Високоліквідні товари – це активи, що легко перетворюються на грошові кошти за короткий проміжок часу і без втрат їх первісної вартості. Середньоліквідні та низьколіквідні товари – це активи, що перетворюються на грошові кошти за тривалий проміжок часу і з частковою втратою їх первісної вартості. Неліквідні товари – це активи, які неможливо перетворити на грошові кошти у зв'язку з їх низькою якістю, моральним старінням, закінченням гарантійного терміну використання.

За результатами дослідження підходів вчених до класифікації товарів, є можливість стверджувати що дотепер відсутня загально визначена та повна класифікація товарів для потреб бухгалтерського обліку. Більшість дослідників у своїх працях розглядають види товарів з маркетингової точки зору, що ускладнює процес їх облікового відображення.

Зважаючи на вищевикладене пропонуємо здійснювати класифікацію товарів за такими ознаками, як за джерелом виникнення; за місцезнаходженням; за формою; за способом реалізації; за результатами коригування вартості; за відображенням у балансі; за ступенем ліквідності, що надасть можливість удосконалити процес облікового відображення та контролю операцій з надходження та руху товарів в системі бухгалтерського обліку з метою забезпечення підвищення інформативності для підвищення ефективності процесу управління ними. Використання запропонованої класифікації товарів є основною для удосконалення методики бухгалтерського обліку шляхом розширення та диференціації рівнів аналітичного обліку та розширення об'єктів внутрішнього контролю.

Класифікацій товарів для потреб бухгалтерського обліку, а також вимоги до побудови класифікації вважаємо за доцільне запропонувати наступні ознаки та види класифікації товарів, які б надали змогу здійснювати об'єктивний, своєчасний аналітичний облік та оперативний контроль за їх рухом на

підприємстві, що забезпечить зростання рівня ефективності системи управління (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація товарів для потреб бухгалтерського обліку

<i>№ з/п</i>	<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види товарів</i>
1	За джерелом виникнення	Власні Позикові
2	За місцезнаходженням	На складах підприємств оптової торгівлі На складах підприємств роздрібною торгівлі Товари на митниці Товари на відповідальному зберіганні
3	За формою	Товари в матеріальній формі Товари в нематеріальній формі
4	За способом реалізації	Транзитні товари Біржові товари Аукціонні товари
5	За результатами коригування вартості	Товари, придбані зі знижками Товари, продані зі знижками Уцінені товари Дооцінені товари
6	За відображенням в балансі	Балансові Позабалансові
7	За ступенем ліквідності	Високоліквідні Середньоліквідні Низьколіквідні Неліквідні

Таким чином, товарні запаси являють собою об'єкт обліку з багатоваріантністю класифікаційних ознак і складним взаємозв'язком між ними, що необхідно враховувати при формуванні облікової політики торговельного підприємства [25].

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Нормативно-правове забезпечення обліку, оподаткування та аналізу – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі

(законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі [63].

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку товарних операцій підприємств, з нашої точки зору, варто відносити:

- Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про аудиторську діяльність”;
- Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний);
- Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств;
- П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, П(С)БО 11 “Зобов’язання”, П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати”.
- Вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- Наказ про облікову політику підприємства і т.д.

З метою розуміння змісту поняття “товари” розглянемо трактування даного терміну на законодавчому рівні. В Цивільному кодексі України [78] та Господарському кодексі України [12] категорія “товар” розглядається як предмет купівлі-продажу, відповідно до договору поставки якого, одна сторона – постачальник, зобов’язується передати в обумовлені терміни другій стороні – покупцеві товар, а покупець зобов’язується прийняти вказаний товар і сплатити за нього певну грошову суму.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів “товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу” [38].

Визначення поняття “товар” як частини запасів у матеріальній формі представлено також у Плані рахунків бухгалтерського обліку (рис. 1.2).

В бухгалтерському обліку будь-який товар, доки він знаходиться у торговельному підприємстві є товарним запасом. В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів товари визначено як: «матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу».

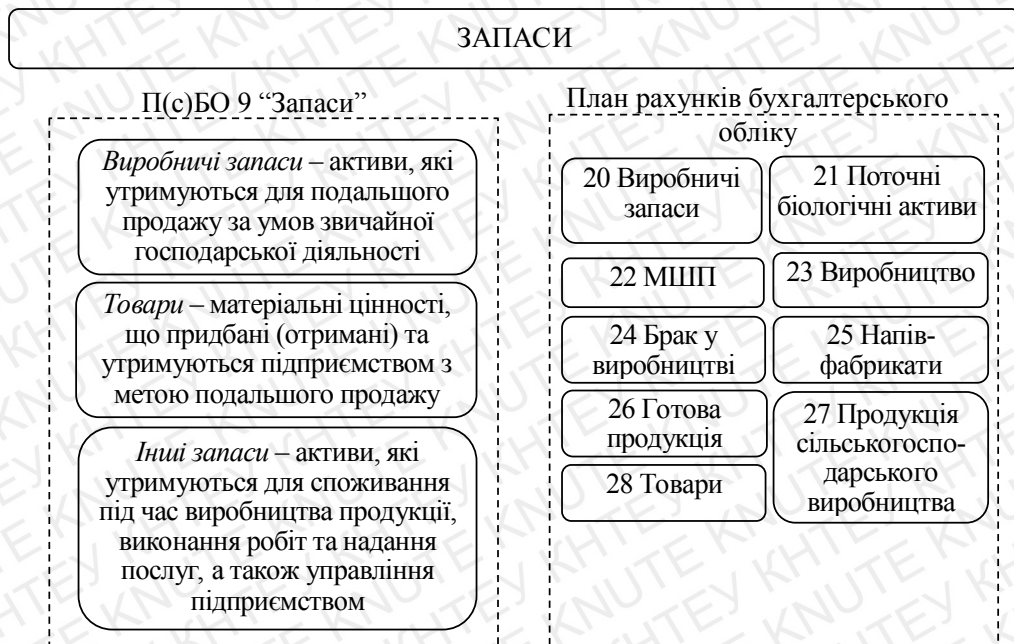


Рис. 1.2. Зміст поняття “товари” відповідно до П(с)БО 9 “Запаси” та Плану рахунків бухгалтерського обліку

Інше визначення поняття «товар» надає податкове законодавство.

Податковий кодекс України містить наступне визначення категорії “товар”: матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення[48].

На міжнародному рівні методологічні питання обліку і оцінки товарів визначені в МСБО 2 “Запаси”. П(С)БО 9 "Запаси" має ряд спільних моментів з МСБО 2 "Запаси", зокрема, щодо сфери застосування цих стандартів; умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендацій щодо використання методів оцінки запасів і вимог до оцінки різних елементів

звітності; розкриття інформації про запаси у різних формах фінансової звітності. Однак поряд з цим можна виділити й наступні відмінні положення (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 "Запаси"	МСБО 2 "Запаси"
	Оцінка запасів	
При надходженні	<p><i>Собівартість формується з таких витрат:</i></p> <p>1. При придбанні у постачальника - Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати.</p> <p>2. При виготовленні власними силами - Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 "Витрати".</p>	<p><i>Собівартість формується з таких витрат:</i></p> <p>1. Витрати на придбання - Ціни придбання; мита на ввезення та інших податків; витрат на транспортування, вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. В окремих випадках вони можуть включати й різницю курсів іноземних валют, що виникає при придбанні запасів за валюту.</p> <p>2. Витрати на переробку - Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва; систематичний розподіл постійних і змінних виробничих накладних витрат</p>
	<p>1. При внесенні до статутного капіталу - Справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>2. При безоплатному отриманні - Справедливої вартості</p> <p>3. При отриманні у результаті обміну на подібні активи - Балансової вартості переданих запасів.</p> <p>4. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи - Справедливої вартості отриманих запасів.</p> <p>5. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати.</p>	<p>1. Інші витрати</p> <p>Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення до теперішнього стану</p> <p>2. До собівартості не включаються витрати: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.</p>
При	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО),	

вигра- чанні	ідентифікована собівартість та середньозважена собівартість	
	Нормативні затрати; ціни продаж	-
Ознака	П(С)БО 9 "Запаси"	МСФЗ2 "Запаси"
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації
<i>Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності</i>		
Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації		
Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів		Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визнається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів; балансова вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань

В МСФЗ увага приділяється переважно основним проблемам обліку запасів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування всіма країнами.

Виходячи з викладеного вище ми можемо зробити висновок, що товар – це продукт не лише фізичної, а й інтелектуальної праці, який виготовлений для задоволення бажань чи потреб, пропонується на ринку з метою привернення уваги, продажу, використання чи споживання.

Вважаємо, що таке визначення є оптимальним стосовно ролі товару в процесі обміну на гроші та фіксації місця його знаходження. Визначальним у з'ясуванні економічної суті запасів, на нашу думку, є те, що це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної фінансово-господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Це визначення законодавчо закріплено, не суперечить поняттю, що застосовується в зарубіжній практиці. Також визначено та економічно обґрунтовано ознаки, яким повинні відповідати запаси: бути власністю підприємства, виступати в формі активів, мати призначення бути використаними у виробництві (для виробничих підприємств), для реалізації (для

виробничих та торговельних підприємств), постійно обертатися, замінюватися новими, перетворюватися в грошові кошти протягом одного операційного циклу.

Отже основними нормативними документами, що визначають особливості ведення бухгалтерського обліку товарів, формування елементів облікової політики є: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”; П(С)БО 9 “Запаси”; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635. Разом з тим, вивчення норм зазначених законодавчих документів дає змогу стверджувати про варіативності регулювання облікового відображення товарів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Елементи облікової політики товарів, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку

№ з/п	Елемент облікової політики	Варіативність обліку
1	Метод оцінки запасів при їх вибутті	ідентифікованої собівартості одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
2	Порядок визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	щомісячна середньозважена собівартість – сумарна вартість залишку одиниці запасів на початок місяця та вартість запасів, що були оприбутковані протягом місяця, діляться на загальну кількість запасів станом на початок місяця та запасів, що були отримані протягом звітного місяця; оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття
3	Порядок відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат	якщо можливо достовірно визначити до яких одиниць запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати, то доцільно їх включати до первісної вартості цих одиниць запасів при оприбуткуванні; при неможливості визначити до яких одиниць запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати, оскільки вони пов'язані із надходженням кількох видів, груп,

		найменувань запасів, то їх сума може накопичуватись на окремому субрахунку за окремими групами запасів
4	Одиниця бухгалтерського обліку товарів	Найменування або однорідна група

закінчення таблиці 1.5

5	Об'єкти періодичність проведення інвентаризації	Визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством
---	---	--

За результатами аналізу наведених варіантів облікового відображення товарів, сформовано висновок про те, що на законодавчому рівні виділений склад обов'язкових елементів облікової політики в частині обліку товарів, які розкривають її зміст.

1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

Базове підприємство - ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», зареєстровано в Оболонській райдержадміністрації м. Києва 23 грудня 2015 року. Підприємство є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку, розрахунковий рахунок, здійснює свою господарську діяльність на основі повного господарського розрахунку, самокупності та самофінансування, має відокремлене майно у вигляді основних і оборотних засобів.

ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» здійснює оптову торгівлю продуктами харчування. Район діяльності м. Київ та Київська область. Підприємство має склади для зберігання товарів.

На підприємстві проходить спадне постачання при кожному поповненні групи нижчестоящих ланок (це класична схема товароруку дистрибутивними каналами (рис. 1.3)).

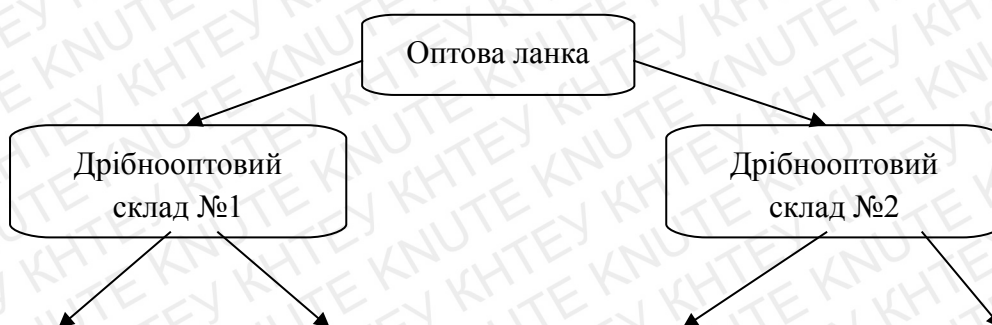




Рис. 1.3. Спадне постачання ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

Виходячи із аналізу стану сучасної оптової торгівлі, виділяють такі її основні особливості:

- оптова торгівля є самостійною діяльністю юридичних осіб з метою одержання прибутку (ця особливість дає змогу відмежувати торгівлю від видів діяльності, які не є підприємницькими);
- основним змістом торгівельної діяльності є продаж товарів, а крім того, в ході її можуть виконуватися супутні роботи або надаватися супутні послуги (ця особливість дає можливість відмежувати торговельну діяльність від інших видів підприємницької діяльності);
- придбання товарів здійснюється безпосередньо у виробників або імпортерів та реалізуються роздрібним торгівельним підприємствам для подальшого комерційного використання (це найпростіший приклад, оскільки в дійсності на практиці товар від виробника до кінцевого споживача може пройти через декілька посередницьких ланок);
- товари у випадку оптової торгівлі реалізуються в основному за безготівковим розрахунком (в окремих випадках може застосовуватись оплата готівковими платіжними засобами). Ця особливість дає змогу відмежувати оптову торгівлю від роздрібної.

Крім основних, виділяють інші особливості оптової торгівлі, до яких відносяться такі:

- в оптовій торгівлі можуть реалізовуватися товари широкого асортименту (продовольчі та непродовольчі товари), який набагато ширший, ніж асортимент товарів у роздрібній торгівлі та у громадському харчуванні;
- у сфері оптової торгівлі торгівельних місць може не бути зовсім, в той час як для роздрібної торгівлі характерна наявність певного торгівельного місця;

- оптова торгівля, на відміну від роздрібною, здійснюється за договором купівлі-продажу, який укладається між покупцем та продавцем;
- для оптової торгівлі характерним є надання покупцю різних видів торговельних знижок;
- для покупців в оптовій торгівлі при одержанні товарів неналежної якості, кількості або асортименту характерне складання претензійного листа, в той час як у роздрібній торгівлі цей момент врегульований законодавством про захист прав споживачів.

Особливості оптової торгівлі здійснюють значний вплив на організацію і побудову бухгалтерського обліку:

Облік у ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» централізований, згідно затвердженого плану рахунків бухгалтерського обліку, але паралельно облік автоматизований комп'ютерним приладдям та програмним забезпеченням.

Підприємство здійснює облік товарних запасів за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2». Автоматизований облік руху товарів по складам з виведенням на кожний місяць залишку товарів; друкуються товарно – транспортні накладні та податкові накладні, платіжні доручення та інші необхідні документи, з одночасним вводом даних для формування накопичуваних відомостей з руху запасів. У програмі формування проведення ґрунтується на базі документів, які формуються на різних етапах руху товарів.

Товари надходять на оптовий склад підприємства від постачальників. При цьому формується їх первісна вартість, до якої при необхідності відносять методом прямого включення додаткові витрати на перевезення, на природний убуток у дорозі.

Заповнення “вхідних” електронних документів відбувається на підставі паперових форм, а формування документів, що передаються покупцеві або формуються для внутрішніх потреб, можуть бути роздруковані за допомогою комп'ютерних технічних засобів. Це дає змогу, по - перше, об'єднувати процеси складання первинних документів і ведення

синтетичного, аналітичного і податкового обліку; по - друге, прискорити складання реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності шляхом можливостей програми.

Місце, яке займає облік у процесі управління підприємством ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», зображено на рис. 1.3.

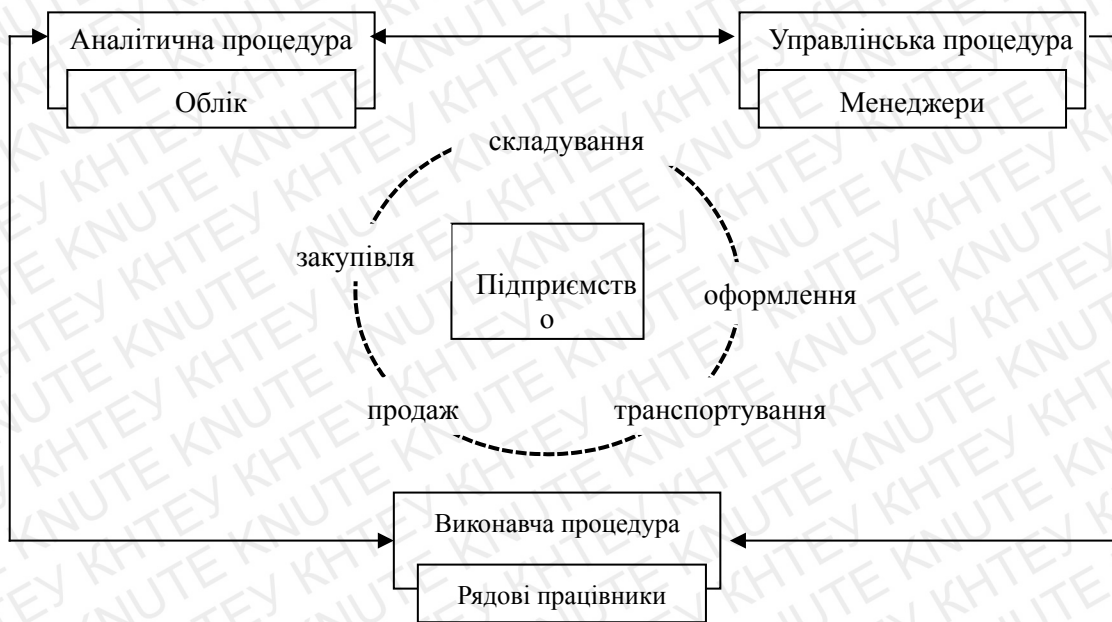


Рис. 1.3. Схема господарсько-фінансової діяльності підприємства ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

Для аналізу та оцінки фінансового стану використовується широкий спектр документів, але найбільш поширеними є:

- фінансова звітність (форма №1 «Баланс», форма №2 «Звіт про фінансові результати», форма №3 «Звіт про рух грошових коштів», форма №4 «Звіт про власний капітал» та форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності»)
- дані статистичної звітності (необхідні, наприклад, для розрахунку галузевих показників з метою порівняння їх з показниками підприємства);
- дані оперативного обліку (документи управлінського обліку);

- поза облікові документи (протоколи чергових або позачергових зборів акціонерів, аудиторські висновки, звіти про проведені перевірки фіскальними органами України);
- нормативно правові документи та галузеві довідники;
- інші.

Способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності визначає облікова політика. Відповідно до норм Закону України про «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», термін «облікова політика» означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика підприємства визначається керівником та головним бухгалтером, а основні її положення закріплюються відповідним наказом (Додаток К) з розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та складання фінансової, податкової і статистичної звітності, організації роботи бухгалтерської служби.

Враховуючи особливості функціонування підприємства ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» первинну інформацію, документи та реєстри, призначені для використання бухгалтерами, згрупували за такими напрямками:

- документи, що свідчать про здійснення певного господарського факту, та мають юридичну силу, які використовуються в системі фінансового обліку (рахунки, накладні, акти, виписки банку, видаткові та прибуткові касові ордери тощо);
- комбіновані та зведені документи й реєстри, які могли вже використовуватися на підприємстві для потреб фінансового обліку або ж спеціально створені бюджети, фінансові звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, журнали реєстрації, облікові картки тощо;
- спеціально створені для потреб управління звіти та запити менеджерів (звіти про виконання планових показників, звіти про виконання

бюджету, звіти про проведену діяльність, звіти про неможливість досягнення певних результатів, запити до працівників; тощо).

За результатами дослідження, серед елементів технічної складової облікової політики ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» з товарами слід виокремлювати такі:

- затвердження внутрішніх форм проміжних та узагальнюючих первинних документів з обліку результатів продажу товарів з використанням різних способів їх реалізації;

- визначення відповідальних осіб за складання проміжних та узагальнюючих первинних документів, розроблених для систематизації інформації про результати продажу товарів при використанні прямих та непрямих способів їх реалізації;

- розробка форм внутрішньої звітності операцій з товарами з урахуванням запитів системи управління;

- затвердження графіку документообігу розроблених внутрішніх первинних документів з обліку результатів продажу товарів з урахуванням різних способів їх реалізації;

- встановлення періодичності подання форм внутрішньої звітності;

- затвердження робочого плану рахунків з ієрархічною побудовою системи аналітичних рахунків з обліку операцій з товарами, тарою та знижок наданих покупцям.

На ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» функціональні обов'язки здійснюються послідуючій схемі:

- один обліковий працівник здійснює виконавчі та організаційні функції;

- інший обліковий працівник – контрольні функції.

Встановлення таких зв'язків відбувається на основі розроблених керівництвом розпорядчих документів (табл. 1.6).

Керівництво і розробку загальної стратегії ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» директор.

Керівництво з усіх фінансових і комерційних питань здійснює комерційний директор. Заступники генерального директора здійснюють керівництво над виробництвом, а також контролюють маркетингову діяльність і рекламну політику ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» здійснює директор.

Таблиця 1.6

Розподіл функцій облікових працівників ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

Функції облікових працівників	Документальне оформлення	<i>Розподіл функціональних обов'язків між працівниками малого підприємства ТОВ «Севен Лайнс»</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>4</i>
Розпорядч і (організаційні) функції	наказ про облікову політику	власник підприємства, головний бухгалтер
	посадові інструкції	головний бухгалтер
	графік документообігу	головний бухгалтер
Виконавчі функції	первинне документування господарських операцій	Бухгалтер
	складання облікових реєстрів	бухгалтер
Контрольні і функції	складання фінансової звітності	головний бухгалтер
	проведення інвентаризації	власник підприємства разом із головним бухгалтером

Менеджери зі збуту ведуть роботу по плануванню і здійсненню продаж продукції на основі договорів з ринковими операторами, розробляють та організують схеми постачань.

Контроль за фінансовою діяльністю ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» здійснює головний бухгалтер, до якого надходить інформація про наявність і рух коштів і здійснення фінансово - господарських операцій.

Аналіз господарської діяльності ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»
додається у пояснювальній записці

Висновки до першого розділу

За результатами дослідження теоретичних основ товарних операцій як об'єкта обліку, оподаткування та аналізу сформовано такі висновки.

З метою формування розуміння змісту терміну “товари” систематизовані основні його сутнісні ознаки, що забезпечує правильну його ідентифікацію як об'єкта обліку, оподаткування та аналізу. Виходячи із цього під товарними операціями необхідно розуміти всі пов'язані з надходженням та реалізацією товарів процеси, що виникають на певному етапі товароруху та є основою діяльності підприємств торгівлі. Тому товарні операції складають ведучу роль в загальному обсязі господарських операцій у підприємствах торгівлі, у зв'язку з цим зростає необхідність в належній організації їх обліку, оподаткування та аналізу.

Відзначимо, що для торговельного підприємства під основною діяльністю розуміються операції, пов'язані з реалізацією товарів. Вони є головною метою створення такого підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Таким чином, товарні запаси можна визначити як матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються торговельним підприємством з метою продажу за умов ведення його основної діяльності.

Основними нормативними документами, що визначають особливості ведення бухгалтерського обліку товарів, формування елементів облікової політики є: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”; П(С)БО 9 “Запаси”; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Разом з тим, вивчення норм зазначених законодавчих документів дає змогу стверджувати про варіативності регулювання облікового відображення товарів, через формування облікової політики.

Особливості оптової торгівлі здійснюють значний вплив на організацію і побудову бухгалтерського обліку:

Облік у ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» централізований, згідно затвердженого плану рахунків бухгалтерського обліку, але паралельно облік автоматизований комп'ютерним приладдям та програмним забезпеченням.

Підприємство здійснює облік товарних запасів за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2».

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

2.1. Організація бухгалтерського обліку товарних операцій

Головним об'єктом обліку на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» є товари, тому розглянемо документування інформації щодо руху товарів на підприємстві.

Як відомо первинні документи є основою фінансового обліку, які складаються в момент здійснення господарської операції і становлять систему документальної реєстрації даних про стан і рух майна суб'єктів господарювання. Ці документи мають правове значення, вони є письмовим доказом здійснення господарських операцій, тому мають юридичну доказову силу і використовуються при розгляді господарських суперечок, аналізі господарської діяльності, для аудиторських перевірок та ревізій.

Надходження і реалізація товарів здійснюється на підставі договорів, контрактів, що обумовлюють конкретні умови приймання товарів і їх відвантаження, складання відповідних супроводжувальних документів і порядку розрахунків. Порядок документального оформлення визначається

відповідними нормативними документами - інструкціями, положеннями, наказами. Міністерства фінансів, Національного банку України та інших.

В договорах вказується: назва і кількість товарів, їх ціна, термін поставки, порядок розрахунків, спосіб транспортування, санкції за невиконання умов договору, порядок приймання товарів тощо. В залежності від умов договору купівлі-продажу приймання товарів може здійснюватися покупцем:

- від органів транспорту;
- на складі постачальника;
- на складі покупця.

Якщо при прийманні встановлена невідповідність ваги бруто, окремих місць даним, вказаним в супроводжуючих документах, одержувач не повинен здійснювати відкриття тари та упаковки до моменту прибуття постачальника. Призупинивши приймання товару, одержувач має викликати для участі в подальшому прийманні товару та складенні двостороннього акту представника відправника. Якщо за результатами приймання товару за кількістю з участю представника відправника буде встановлена нестача, то результати повинні бути відображені в акті приймання товарів, який підписується всіма уповноваженими представниками сторін.

Товарні запаси, які прибули на підприємство, повинні бути своєчасно оприбутковані на складі матеріально-відповідальною особою. При поступленні на склад такі товари ретельно перевіряють на відповідність їх асортименту, кількості і якості, що вказані в супроводжувальних документах. 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). Прибуткові документи складаються в день прибуття товарів.

Приймання товарів на підприємстві здійснюється за кількістю та якістю на підставі супровідних товарних документів: накладних, товарно-транспортних накладних, актів закупівлі тощо) матеріально-відповідальними особами.

Оперограма документообороту з надходження товарів на торговельне підприємство показана в додатку А.

Бухгалтерія ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» ретельно перевіряє всі документи, згідно з якими товари відпускають зі складу. Процес документального оформлення реалізації товарів на оптових підприємствах такий. Клієнти (покупці) складають заявки-замовлення в трьох примірниках за формою № ОП-20. Після коригування вони реєструються у Журналі реєстрації замовлень покупців (форма № ОП-22). Оформлене замовлення є підставою для виписки і оформлення товарних документів на відпускання товарів. Бухгалтерія виписує рахунок-фактуру на відвантаження в чотирьох примірниках на товар, який підлягає відпуску.

На кожне товарне місце виписують пакувальний ярлик (форма № М-16) у двох примірниках, який є паспортом для товарно-матеріальних цінностей. У ньому зазначають: номер ярлика, до якого рахунку-фактури його складено, номер місця, масу брутто і масу тари, номенклатурний номер товару, його назву, гатунок, кількість (масою чи мірою). Це дає змогу ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» при виявленні нестачі при прийманні товарів покупцем швидко виявити причини її виникнення, винних осіб і стягнути суму збитку. Один примірник пакувального ярлика вкладають у кожне товарне місце, а другий залишається на складі й зберігається разом з рахунком-фактурою. В залежності від способу доставки на відпущений товар виписуються різні документи (із всіх, перелічених раніше). В пункті призначення ці документи передають вантажоодержувачу для оформлення вантажу, що надійшов.

Слід відмітити, що при відпусканні товарів покупцям в усіх вищевказаних випадках обов'язковим є виписування оптовим підприємством

податкової накладної, яка є підставою для включення ПДВ у сумі придбаних товарів покупцем в податковий кредит. Оперограма документообороту з реалізації товарів оптовим підприємством показана в додатку Б.

Всі операції з товарними запасами фіксуються в первинних документах та відображаються в товарному звіті матеріально-відповідальної особи (далі – МВО). він необхідний для здійснення контролю за зберіганням та обліку руху товарів у розрізі МВО.

Товарні звіти складаються в двох примірниках. Перший разом з первинними документами здається в бухгалтерію, другий – з підписом бухгалтера про перевірку та приймання звіту - залишається у МВО. Перед складанням товарного звіту всі прибуткові та видаткові документи мають бути ретельно перевірені (ціни, таксування, підрахунок підсумків, правильність оформлення), підібрані за датами, видами операцій, а потім вписані в звіт в послідовності, зручній для подальшої бухгалтерської обробки.

В прибутковій частині звіту спочатку вписувати документи виробничих, оптових підприємств з придбання товару, потім – внутрішнього переміщення (із власних складів). В кінці прибуткової частини – документи з іншого надходження товарів: акти інвентаризацій, акти переоцінок, акти на повернення товару від покупців. У видатковій частині звіту послідовність записів така: перелік накладних на відпущений товар, потім – повернення товару постачальникам, відпуск по внутрішньому переміщенню та інше вибуття (списання псування, браку, уцінка). На зворотній стороні товарного звіту ведеться облік руху тари в грошовому та вартісному виразі. Після заповнення товарний звіт здається в бухгалтерію, де перевіряються всі документи, що прикладені до звіту, за формою та змістом додаток В.

ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» займається реалізацією товарів транзитом з участю і без участі в розрахунках з постачальником. При реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках з постачальником останній направляє рахунок оптовому підприємству на товари. ТОВ

«ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» оплачує вартість товарів, і постачальник відвантажує товар роздрібним підприємствам. ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» після оплати документів постачальника переоформлює їх і надсилає для оплати покупцям. У платіжні документи включають також суму транзитної націнки на користь оптового підприємства. Якщо товари реалізуються транзитом без участі ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» в розрахунках, то постачальник здійснює розрахунки за товари безпосередньо з покупцем. При використанні розрахунків з попередньою оплатою покупець спочатку оплачує вартість товарів, а потім постачальник відвантажує їх. Після відвантаження товарів постачальник направляє копії товарних документів оптовому підприємству, яке уклало договір, для здійснення контролю за його виконанням. ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» за організацію транзитних відвантажень отримує суму транзитної націнки.

Для відображення наявності та руху товарів на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», призначені наступні балансові та позабалансові рахунки (рис. 2.1.).

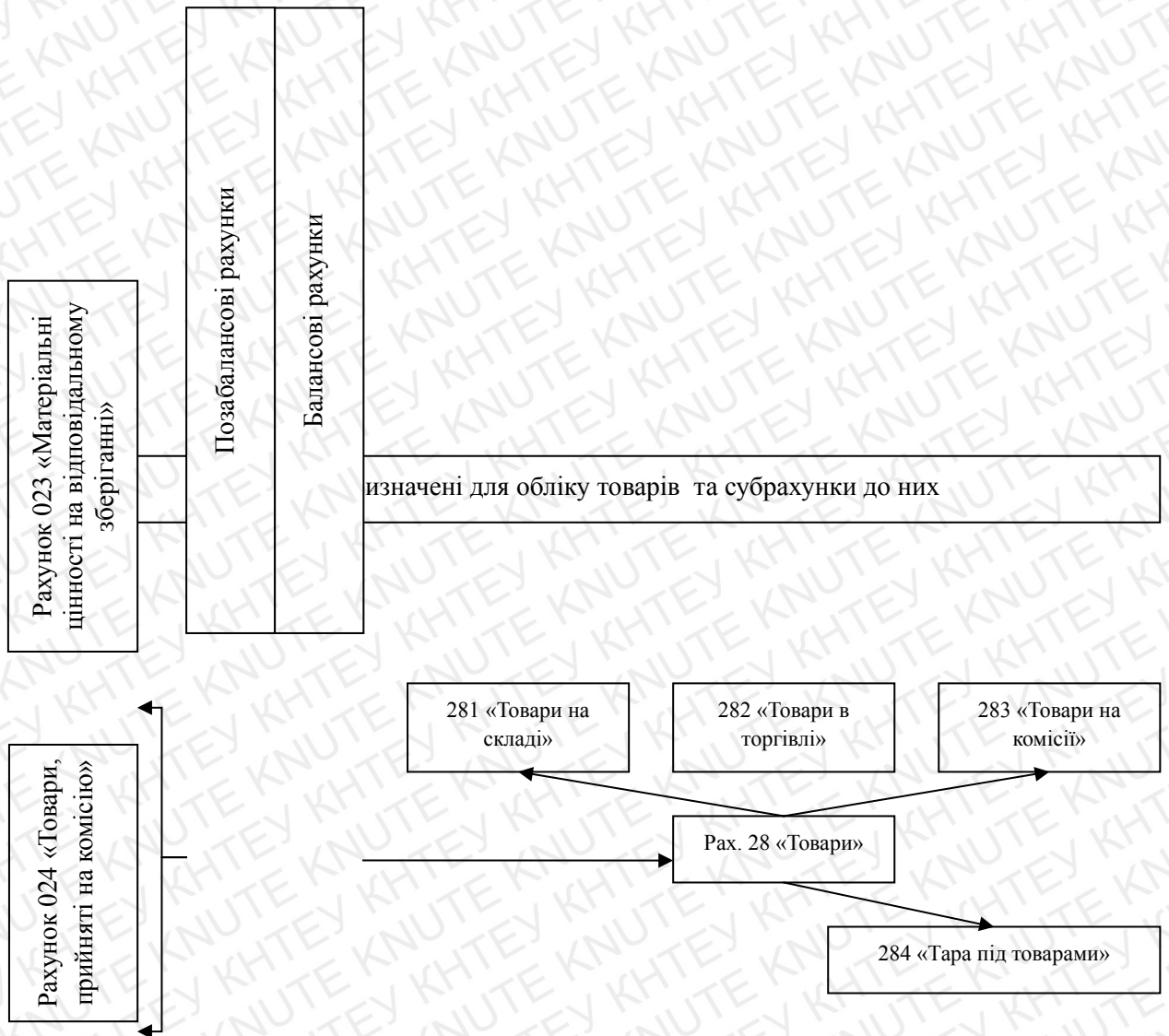


Рис. 2.1. Балансові та позабалансові рахунки обліку товарних запасів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведуть облік наявності і руху товарних запасів, що знаходяться складах.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведуть облік наявності та руху товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі.

Субрахунок 283 «Товари на комісії» призначений для обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими актами, які не передбачають перехід права власності на ці товари до оплати їх вартості.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведуть облік тари під товарами та порожньої тари (покупної і власного виробництва), У бухгалтерському обліку ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» операції, пов'язані з придбанням товарів у постачальників, відображаються в такому порядку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Облік операцій, пов'язаних з придбанням товарів у постачальника

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
Перша подія — надходження товарів				
1	Оприбутковано придбані у постачальників товари за відпускними (договірними) цінами (без ПДВ)	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	20 000
2	Зараховано до податкового кредиту суму ПДВ, нараховану постачальниками при придбанні товарів у звітному періоді	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000
3	Перераховано з поточного рахунку оптового підприємства постачальникам в оплату вартості придбаних товарів (включаючи ПДВ)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24000
Перша подія — передоплата				
1	Перераховано постачальникам у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають поставці згідно з договором за відпускною вартістю (включаючи ПДВ)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24000
2	Зараховано до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену постачальникам	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	4 000
3	Оприбутковано одержані від постачальників попередньо оплачені товари за відпускною (договірною) вартістю (без ПДВ)	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	20 000
	Одночасно — на суму податкового кредиту по ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000
4	Зараховано в погашення заборгованості постачальникам сума виданого авансу	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	24 000

		МИ»	
--	--	-----	--

ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛІУС» застосовує дві форми реалізації товарів:

- зі складів (складський оборот);
- транзитом (транзитний оборот).

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією товарів зі складів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛІУС», наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облік операцій, пов'язаних з реалізацією товарів зі складу

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
Перша подія — відвантаження товарів				
1	Відвантажено товари в порядку реалізації покупцям за відпускнуою (договірною) вартістю (визнано дохід), у тому числі ПДВ	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	48 000
2	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ, визначену за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації (без ПДВ)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	8000
3	Списано на собівартість реалізовані товари за обліковими (покупними) цінами	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	20000
4	Списано на собівартість реалізації транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	289 «Транспортно-заготівельні витрати»	2000
5	Зараховано на поточний рахунок оптового підприємства кошти, отримані від покупців за реалізовані товари	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	48000
6	Відображено суму податку на прибуток, нараховану за звітний місяць	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»	9000

7	Списано в кінці звітної місяця на фін. результати:		791	40000
	— суму чистого доходу від реалізації товарів	702 «Дохід від реалізації товарів»	«Результат операційної діяльності»	
	— собівартість реалізованих товарів	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	20000
	— суму нарахованого податку на прибуток	791 «Результат операційної діяльності»	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	9000
8	Визначено і списано фінансовий результат (прибуток) від реалізації товарів	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	11000

У разі транзитної реалізації товарів за участю в розрахунках ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» не тільки є організатором обороту, але й само веде розрахунки за товари як з постачальниками, так і з покупцями (рис.2.2).

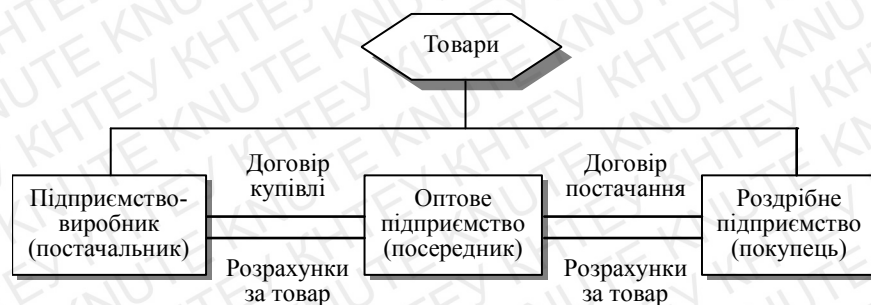


Рис. 2.2. Схема реалізації товарів транзитом за участі в розрахунках оптового підприємства

При цій формі реалізації товарів оптове підприємство на підставі договору купівлі-продажу, укладеного з постачальником і покупцем, виписує постачальнику наряд на відвантаження товарів покупцеві, в якому

зазначає перелік товарів, що підлягають відвантаженню, а копію наряду надсилає покупцеві.

Обліку операцій, пов'язаних з реалізацією товарів транзитом за участю ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» в розрахунках, наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Облік реалізації товарів транзитом за участі в розрахунках

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1	Відвантажено за нарядом підприємства постачальником покупцеві (роздрібному торговому підприємству) товари за відпускними (договірними) цінами (в тому числі ПДВ)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	18 000
2	Відображено заборгованість покупця на суму винагороди за організацію транзитної поставки товарів згідно договору	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	24000
3	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ, визначену за встановленою ставкою до суми винагороди	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	4000
4	Зараховано на поточний рахунок оптового підприємства кошти, одержані від покупця за реалізовані транзитом товари (для подальшого їх перерахування постачальнику) (в тому числі сума винагороди)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	24000
5	Перераховано постачальнику належну суму за реалізовані транзитом товари	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18000
6	Списано в кінці звітного періоду на фінансові результати суму чистого доходу від реалізації товарів	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	2000
7	Списано фінансовий результат (прибуток) від реалізації товарів транзитом	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	2000

У разі реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках торгове підприємство виступає як посередник: бере активну участь в операціях, пов'язаних з плануванням поставок, визначенням номенклатури товарів, укладанням договорів з постачальниками і покупцями; контролює їх виконання. Однак розрахунки з постачальником веде безпосередньо покупець (одержувач товарів). Тому така форма реалізації одержала назву «організуючого обороту» (рис. 2.3).

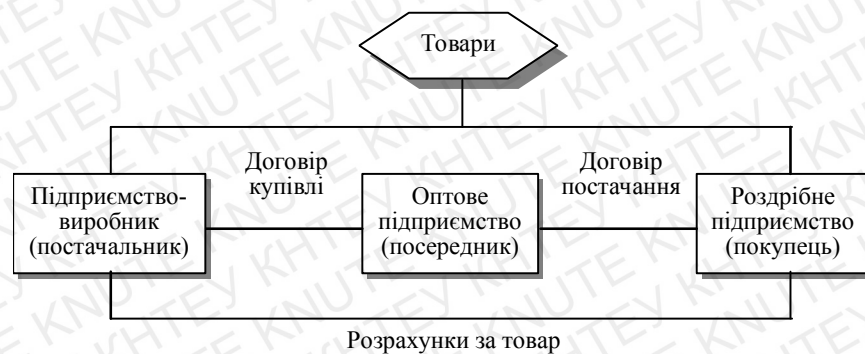


Рис. 2.3. Схема реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках оптового підприємства

В загальному товарообороті транзит без участі в розрахунках займає значну питому вагу, оскільки забезпечує прямі зв'язки покупців (споживачів) з постачальниками товарів, сприяє прискоренню розрахунків між ними. Однак у разі незадовільної платоспроможності покупця може виникнути затримка в оплаті рахунків постачальників. Тому оптове підприємство повинно видавати наряди на транзитну поставку товарів покупцям з обов'язковим урахуванням їх фінансових можливостей.

Одним із елементів методу бухгалтерського обліку є інвентаризація. Інвентаризація - це процес, з допомогою якого перевіряється збереження товарно-матеріальних цінностей та співставляється фактична їх наявність з даними обліку. За результатами інвентаризації перевіряється робота матеріально-відповідальних осіб, встановлюються розміри нестач і надлишків. Оперограма проведення інвентаризації ТОВ «ПРОДМАРКЕТ

ПЛЮС» додаток Г та етапи проведення інвентаризації приведено в додатку М

У випадку виявлення нестачі товарів в результаті інвентаризації в протоколі інвентаризаційної комісії повинні бути вказані причини її виникнення, відомості про винних осіб, а при відсутності останніх - пояснення причин, по яких ці нестачі не можуть бути віднесені на винних осіб.

Матеріали інвентаризації (інвентаризаційні описи, останній товарний звіт, акт виведення попередніх результатів інвентаризації, акт контрольної перевірки) здаються в бухгалтерію, де отримані документи перевіряються. При виявленні розбіжностей даних по інвентаризаційному опису з обліковими в бухгалтерії складається звіряльна відомість.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць регламентується Інструкцією про проведення інвентаризації №69 а також Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Згідно діючого законодавства, виявлені розбіжності фактичної наявності товарів з даними бухгалтерського обліку регулюються так:

1. Якщо поряд з нестачами виявлені надлишки товарів, що виникли в результаті пересортування, то можливий взаємний залік надлишків і нестач, який допускається тільки за товарами одного найменування і в рівній кількості за умови, що нестачі і надлишки утворились у одної і тієї ж матеріально-відповідальної особи в один і той же період перевірки.

2. Втрати товарів в межах норм природного убутку списуються на витрати за купівельною вартістю.

3. Нестачі товарів понад норми природного убутку відносяться:

- на винних осіб згідно цін, по яких вираховується розмір збитку від крадіжок, нестач, знищення і псування цінностей;

У бухгалтерському обліку а операції, пов'язані з нестачею товарів при перевезенні, відображаються в порядку, наведеному в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Облік операцій, пов'язаних з нестачею товарів при перевезенні

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн
1	Оприбутковано фактично одержані товари за відпускними (договірними) цінами	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	24000
2	Відображено суму ПДВ, що відноситься до фактично одержаних товарів і на яку підприємство набуло право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4800
3	Відображено вартість нестачі товарів при перевезенні за причинами її виникнення:			
	а) у межах норм природного убутку (включається до первісної вартості товарів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [15])	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	870
	б) з вини транспортної організації (якою претензія визнана)	374 «Розрахунки за претензіями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1245
	в) з вини посадової матеріально відповідальної особи, що супроводжувала вантаж	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	320
4	Перераховано з поточного рахунку оптового підприємства постачальникам на погашення заборгованості за придбані товари (в сумі, зазначеній у рахунку-фактурі)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	28 800
5	Відображено за складеним розрахунком суму збитку від нестачі товарів, що підлягає відшкодуванню винною матеріально відповідальною особою	375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	320
7	Внесено в касу матеріально відповідальною особою кошти на відшкодування вартості нестачі товарів при перевезенні з її вини	301 «Каса в національній валюті»	375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»	320

Витрати на придбання товарів у торгових підприємствах (крім ціни постачальника) можуть обліковуватися як за кожною одиницею товарів (однорідною групою товарів), так і в цілому за товарними запасами. На порядок обліку впливають такі фактори:

- номенклатура товарів;
- склад витрат на придбання товарів і можливість прямого включення їх до первісної вартості товарів;
- методи оцінки вибуття товарів;
- потреба в інформації про собівартість придбання товарів за кожною одиницею для прийняття управлінських рішень.

Звідси в торгових підприємствах застосовуються два методи розподілу транспортно-заготівельних витрат:

- метод прямого розподілу;
- метод розподілу за середнім процентом.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів, списується з кредиту рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» на дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (чим коригується покупна вартість реалізованих товарів до фактичної собівартості їх придбання).

Транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до залишку нереалізованих товарів, при складанні балансу додаються до залишку цих товарів за обліковими (покупними) цінами (що забезпечує відображення в балансі товарних запасів за фактичною собівартістю їх придбання).

Товари, що надійшли на підприємство в порядку внеску до статутного капіталу, оцінюються за вартістю, узгодженою засновниками (учасниками). В даному випадку узгоджена замовниками (учасниками) вартість буде справедливою вартістю товарів.

2.2. Управлінський облік товарних операцій

Реалізація завдань управління, що стоять перед торгівельними підприємствами, розглядається через призму чотирьох бізнес-процесів, притаманних торгівлі:

- організація замовлення, надходження товарних ресурсів.
- формування товарних запасів.
- реалізація.
- формування сегмента ринку обслуговування [26].

Основними елементами, які визначають в цілому інформаційну систему управлінського обліку та звітності на підприємстві є [75]:

- центри відповідальності;
- бізнес-процеси,
- регламенти,
- результати та оцінні показники.

Для торговельних підприємств виділяють центри відповідальності, що класифікуються за різними ознаками (табл. 2.4) [48].

Таблиця 2.4

Класифікація центрів відповідальності торговельного підприємства

Класи центрів відповідальності 1	Підкласи центрів відповідальності 2
За статусом (ступенем контрольованості ресурсів, повноваженнями щодо розпорядження ресурсів і відповідальності працівників)	Центри фінансової відповідальності; центри нефінансової відповідальності; місця виникнення доходів (витрат)
За показниками, що контролюються	Центри виручки, доходу, маржинального прибутку, витрат, прибутку, інвестицій, нефінансових показників, якісних параметрів діяльності
За значимістю у бізнес-процесах	Основні, підтримуючі
За місцем розташування	У межах одного об'єкта, на різних об'єктах
За ступенем збігу з організаційною структурою підприємства	Тотожні, інтегровані, дезаггровані
За ієрархічним рівнем (ступенем підпорядкованості)	Першого, другого, третього ... ступеня

Поділ та структуризація центрів відповідальності в більшості можуть проводитися з таким рівнем деталізації, який дозволить мінімізувати з необхідною і достатньою мірою функції управління:

- бізнес-планування;

- облік, контроль;
- мотивацію.

Варто відмітити, що виділення центрів відповідальності може бути деталізовано як до рівня відділів універмагу, так і до рівня окремих співробітників. Така система управлінського обліку та звітності за завданнями і функціями дозволяє визначити основні і допоміжні центри відповідальності, що дуже важливо при підготовці та прийнятті управлінських рішень [24].

До основних бізнес-процесів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», що пов'язані із товарними операціями відносяться:

- визначення потреб споживачів та вимірювання рівня їх задоволеності; моніторинг змін на споживчому ринку; формування асортиментної політики; формування цінової політики; формування плану реалізації товарів;

- формування плану закупівель товарів; пошук постачальників; укладання договорів на постачання товарів; контроль за оформленням договорів; розміщення замовлення на постачання товарів; укладання договорів на транспортування товарів; підтримка транспорту на належному технічному рівні; забезпечення збереження автотранспорту;

до обслуговуючих бізнес-процесів належать:

- планування потреби в господарському забезпеченні; закупівля й забезпечення роботи устаткування; проведення поточних ремонтів устаткування; утримання приміщень і споруд; забезпечення теплом й електроенергією; ремонт автотранспорту;

- планування управління інформаційними ресурсами; розроблення та впровадження інформаційних систем підтримки підприємства; забезпечення зберігання та пошуку даних; забезпечення обміну інформацією; забезпечення доступу до інформації й комунікацій;

- забезпечення безпеки забезпечення фізичної безпеки персоналу; забезпечення інформаційної безпеки; забезпечення економічної безпеки.

На ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Тобто менеджера, який відповідає за надходження товару формує центр відповідальності до якого доводиться відповідний бюджет.

Формування системи обліку за центрами відповідальності потребує:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- звітність центрів відповідальності про виконання бюджетів;
- аналіз та оцінювання діяльності центрів відповідальності.

Важливими елементами організації бюджетного процесу є вибір бюджетного періоду, методів та підходів складання бюджету. Бюджетний період – це проміжок часу для складання та використання бюджету. На ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», бюджети формуються з розбивкою на місяці.

Для прикладу надходження товарів на підприємство варто віднести до центру витрат підприємства, який слід розмежовувати на основні та допоміжні, характеристика яких представлена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Види та характеристика центрів витрат по надходженню товарів та розрахунків з постачальниками на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС»

№ з/п	Назва центру витрат	Характеристика витрат, що контролюються відповідним центром витрат
1	2	3
<i>Основні центри витрат</i>		
1	Відділ закупівель товарів та по роботі з клієнтами	Витрати на вивчення споживчого попиту та встановлення джерел закупівлі товарів; витрати на складання комерційної пропозиції та проведення переговорів; витрати на транспортування товарів; витрати пов'язані з контролем за виконанням договорів; Витрати на налагодження співпраці та підтримку клієнтів, витрати на консультації щодо найвигідніших пропозицій у торговельному центрі

Продовження табл.2.5

2	Відділ логістики та контролю якості товарів	Витрати складування та утримання товарів, транспортування товарів (витрати на формування мережі, вибір та оцінювання постачальників; оплата послуг зв'язку; представницькі витрати, відрядження); витрати на пакування товарів, експедиторські витрати тощо Витрати на аналіз, опитування клієнтів для з'ясування їхніх вимог до якості, адміністрування (добір персоналу, його розвиток), контролю (опитування клієнтів для визначення ступеня їхньої задоволеності якістю), виконання зовнішніх менеджерських функцій в галузі якості (сертифікація товарів і послуг, розробка інструкцій і довідників з управління якістю)
<i>Допоміжні центри витрат</i>		
3.	Бухгалтерська служба Відділ інформаційних технологій Юридичний відділ та відділ кадрів	Витрати на побудову та організацію технологічних процесів опрацювання і обміну інформації в реальному масштабі часу та інтерактивному режимі Витрати на розробку договорів, витрати на оплату праці та соціальні заходи, витрати на нормативну базу, витрати на підвищення кваліфікації, витрати на підбір, підготовку та підвищення кваліфікації працівників підприємства, витрати на кадрове планування

Джерело: на основі [74]

Дослідження практики використання центрів відповідальності на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», свідчить про те що на даний час у їх роботі багато формальних ознак. Однак слід констатувати, що в літературних джерелах діяльність центрів відповідальності регулюється наступними документами:

- положенням про центр відповідальності;
- договором між центром відповідальності та керівництвом підприємства;
- положенням про внутрішнє ціноутворення;
- системою бюджетування.

Розподіл сфери повноважень і відповідальності працівників кожного центру відповідальності здійснюється на основі відповідної розпорядчої документації та посадових інструкцій працівників.

Використання центрів відповідальності висуває більш високі вимоги до організації діяльності працівників підприємства в частині дотримання фінансової дисципліни, виконання регламентів бюджетування тощо. Тому для забезпечення ефективної організації функціонування та розвитку центрів відповідальності підприємства пропонуємо розробити та затвердити Регламент функціонування центрів відповідальності підприємства ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС».

Використання в практиці діяльності торговельного підприємства Регламенту функціонування центрів відповідальності підприємства надасть можливість налагодити систему ефективної діяльності, моніторингу та якості реалізації завдань, що перед ними поставлені.

Важливою складовою організації обліку за центрами відповідальності підприємства торгівлі є закріплення видів витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного з них. Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності щодо надходження товарів на підприємство, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних варіантів їх усунення є можливим з використанням порядку звітування центру відповідальності.

Для цього кожним центром відповідальності формуються звіти, в яких відображаються планові та фактичні показники. На основі звітів керівництво оцінює результати діяльності структурного підрозділу та бере до уваги показники поточного періоду для планування наступного [40].

Керівник центру відповідальності, щодо надходження товарів формує Звіт про результати аналізу відхилень та причин їх виникнення. В якому дозволяє одержувати інформацію про рівень відхилень діяльності центру відповідальності від запланованих показників, виявлення причин їх виникнення та пошук альтернативних варіантів їх усунення

Складовою організації обліку витрат за центрами відповідальності на підприємствах торгівлі є формування інформації для здійснення оцінки

ефективності функціонування центрів відповідальності. “Ефективність центру відповідальності визначається двома параметрами: досягненням поставлених цілей (як фінансових, так і не фінансових); ефективністю використання ресурсів (співвідношення виходу і входу)” [19, с. 294].

Таблиця 2.6

**Основні критерії та показники оцінки ефективності функціонування
центра відповідальності по товарним операціям**

<i>Показники оцінки ефективності</i>	<i>Критерії ефективності</i>	<i>Основні показники оцінки ефективності</i>
Показники, що характеризують ефективність функціонування центру відповідальності	Рівень задоволення потреб споживачів	Кількість претензій від покупців, середній відсоток виконання договірних зобов'язань за асортиментом
Показники, що характеризують ефективність реалізації окремих бізнес-процесів	Результативність угод щодо закупівлі товарів	Питома вага поставок неякісного товару, в неналежному кількості та асортименті; коефіцієнт поставки; рентабельність витрат обігу

Джерело: на основі [74]

Як видно із таблиці 2.6 основними показниками оцінки ефективності можуть бути показники, що характеризують ефективність функціонування центру відповідальності а також показники, що характеризують ефективність реалізації окремих бізнес-процесів, які можуть визначатися за показниками оцінки ефективності, а саме

Характеристику та порядок розрахунку ключового показника ефективності діяльності центрів відповідальності підприємства наведено у табл. 2.8.

Ступінь виконання договірних зобов'язань визначається як відношення обсягу фактичної поставки, який не перевищує передбаченого договором, до обсягу договірних зобов'язань. Середній відсоток виконання договірних зобов'язань за асортиментом визначається як відношення Q_f – обсяг фактичної поставки до Q_p – обсяг договірних зобов'язань так отримуємо показним Середній відсоток виконання договірних зобов'язань за асортиментом

Таблиця 2.7

Порядок розрахунку основних показників, що характеризують ефективність функціонування центру відповідальності торгівельного підприємства

Назва показника	Порядок розрахунку	Висновки за результатами розрахунку
1	2	3
Рівень задоволення потреб споживачів		
Середній відсоток виконання договірних зобов'язань за асортиментом	$K_d = \frac{Q_f}{Q_p} * 100\%$, де Q_f – обсяг фактичної поставки; Q_p – обсяг договірних зобов'язань	Ступінь виконання договірних зобов'язань визначається як відношення обсягу фактичної поставки, який не перевищує передбаченого договором, до обсягу договірних зобов'язань

Джерело: на основі [74]

Розрахунок запропонованих основних показників, що характеризують ефективність функціонування центру відповідальності підприємства по надходженню товарів і розрахунках із постачальниками надасть можливість виявити наскільки ефективною за звітний період є рівня окупності витрат понесених при створенні та функціонуванні центру відповідальності підприємства (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Порядок розрахунку основних показників, що характеризують ефективність реалізації окремих бізнес-процесів

Назва показника	Порядок розрахунку	Висновки за результатами розрахунку
1	2	3
<i>Оцінка ефективності комерційних угод щодо закупівлі товарів</i>		

Коефіцієнт поставки	$K_{п} = \frac{НТ_{ф}}{НТ_{пл}} * 100\%$ <p>НТ_ф – фактична сума (кількість) надходження товарів на підприємство</p> <p>НТ_{пл} – сума надходження товарів на підприємство, передбачена укладеними договорами закупки</p>	Характеризує ефективність виконання договорів постачання та надходження товарів в необхідній кількості на підприємство
---------------------	---	--

Закінчення тал. 2.9

<i>Ефективне функціонування складської системи підприємства (зберігання товарів)</i>		
1	2	3
Коефіцієнт використання корисної площі складу	$K_{кп} = \frac{П_{з}}{П_{к}}$, де <p>П_з – площа зайнята під зберігання товарів, м²; П_к – корисна площа складу, м²</p>	Для підвищення ефективності використання складських площ зменшують ширину проходів між стелажми, застосовують сучасне і менш габаритне підйомно-транспортне обладнання. Чим вищий коефіцієнт використання площі, тим нижча вартість зберігання товарів

Джерело: на основі [74]

Розрахунок основних показників, що характеризують ефективність реалізації окремих бізнес-процесів надасть можливість визначити наскільки ефективно здійснюється реалізація окремих бізнес-процесів за функціональними напрямками. Впровадження ефективного управління центрами відповідальності надасть можливість наділити їх керівників відповідальністю за кінцевий результат та ефективне використання ресурсів, які були використані для отримання такого результату.

2.3. Удосконалення обліку товарних операцій у системі інформаційних технологій

В сучасних умовах підприємства установи все більше цікавляться автоматизованими системами документообігу і діловодства. Така тенденція обумовлена неефективністю старих форм і методів управління, необхідністю ухвалювати швидкі і ефективні управлінські рішення в умовах змін на ринку

і законодавчої бази. Тому виділені такі ознаки класифікації документів: за видом (паперові та електронні) та за способом складання (заповнені вручну та за допомогою ЕОМ).

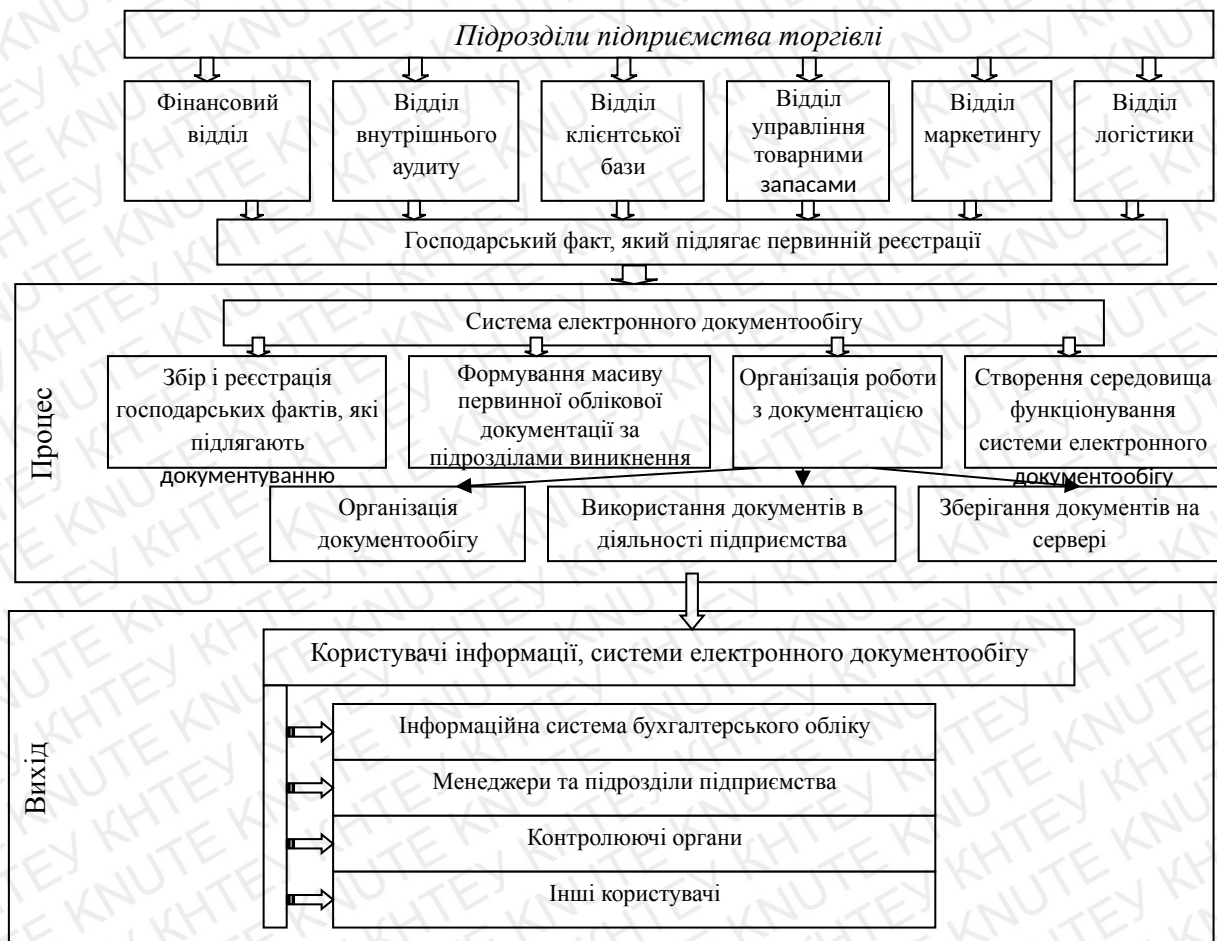
Цілий ряд науковців зазначають, що при проектуванні інформаційних систем необхідно прагнути того, щоб кількість первинних документів була мінімальною, а інформативність – максимальною [19, с. 24]. «Тільки електронні технології здатні повністю змінити документування бізнес-процесів підприємства та стати дієвим інструментом для створення безпаперового офісу» - вважає Б.Гейнс [49, с. 58-60].

Законами «Про електронні документи та електронний документообіг» [17] і «Про електронний цифровий підпис» [77] розпочато процес створення в Україні правової основи для застосування сучасних інформаційних технологій в господарській діяльності торговельного підприємства. За основу проекту закону України «Про електронний цифровий підпис» була використана загальна концепція відповідної директиви Європейського Союзу, яка заснована на добровільній акредитації діяльності постачальників послуг електронного цифрового підпису – центрів сертифікації ключів і визначення єдиних правил визнання юридичної сили цифрового підпису. При підготовці законопроекту, як і в європейській директиві, основна увага була приділена питанням прирівнювання електронного підпису до власноручного, а також регламентації роботи організаційно-технічного апарату, що дозволяє застосовувати технологію електронного цифрового підпису. Крім того, були встановлені рамки для функціонування цього апарату і визначені права і обов'язки суб'єктів сфери електронного цифрового підпису. Структурно законопроект складається з трьох основних частин:

- поняття електронного цифрового підпису і критерії прирівнювання його до власноручного;
- особливості використання цифрового підпису і порядок надання послуг у сфері електронного цифрового підпису;

- права, обов'язки і відповідальність суб'єктів у сфері електронного цифрового підпису.

Завдання системи електронного документообігу полягає в тому, щоб максимально спростити документообіг, зробити його швидшим і зручнішим. Для виконання цієї задачі є процес створення інформаційних ресурсів в системі електронного документообігу, який зображено на рис. 2.4.



Основною перевагою бездокументного обліку є те, що в автоматизованій системі така обробка являє собою єдиний технологічний процес (рис. 2.5).

Така система може працювати як на одному робочому місці, так і в корпоративній мережі у багатьох користувачів. Між підсистемами,

встановленими в різних підрозділах підприємства торгівлі, формується єдине інформаційне середовище, яке не тільки забезпечує обмін документами, але і представляє можливість організації єдиного сховища даних і повсюдного доступу до нього за технологією Інтернет/Інтранет в рамках компетенції кожного користувача.

Дослідження показують, що впровадження системи електронного документообігу на торговельному підприємстві дозволить:

- зробити процес зберігання документів більш зручним, завдяки їх зберіганням в єдиній базі даних;

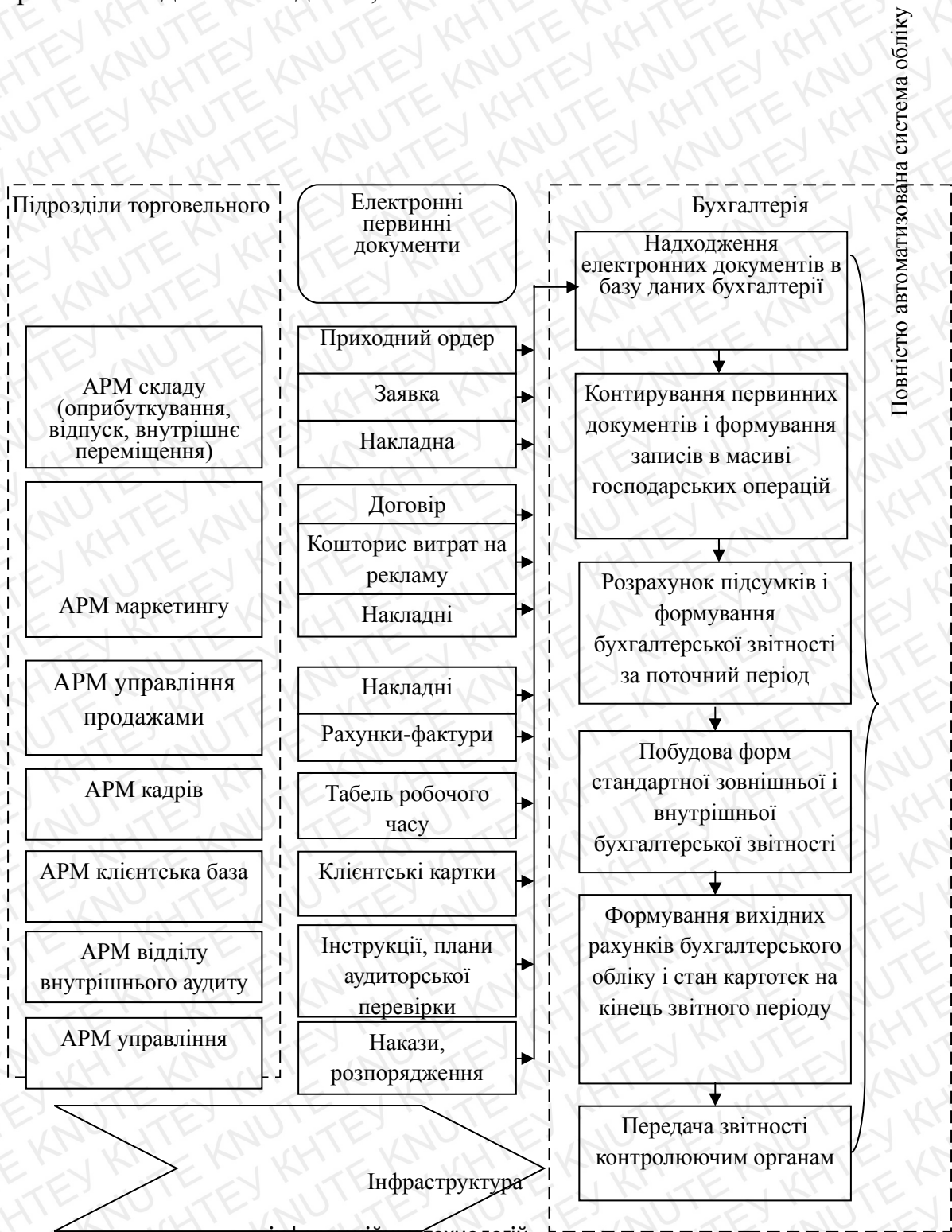


Рис. 2.5. Схема формування первинних документів на підприємстві торгівлі

в системі електронного документообігу

Джерело: на основі [48].

прискорити процес пошуку документа у системі за будь-яким його параметром, а також зробити вибірку документів за певною ознакою чи їх сукупністю;

- підвищити ефективність контролю за своєчасним виконанням доручень шляхом автоматичного спостереження за їх виконанням системою електронного документообігу;
- скоротити витрати на матеріали для принтерів і копіювальних апаратів;
- підвищити цілісність та достовірність інформації, завдяки встановленню відповідних повноважень на роботу в системі для кожного працівника, відповідно до його кваліфікації та посади.

У багатьох країнах системи електронного документообігу давно застосовуються, як альтернатива паперовому та ефективний інструмент оперативного ведення бізнесу. Так у Республіці Білорусь використовують систему електронного документообігу «Канцлер» – програмний продукт СП ЗАТ «Міжнародний діловий альянс» (ІВА) на платформі IBM Lotus Domino/Notes, призначений для автоматизації діловодства, архівів, кадрової служби. Ця система може використовуватися органами державного управління, крупними підприємствами і банками [88].

Як свідчать дослідження, до систем електронного документообігу висувається ряд вимог а саме:

- поєднання характеристик ціна/якість;
- інтеграція з програмним забезпеченням, яке вже функціонує на підприємстві.

На наш погляд найбільш доцільно обирати комплексні системи автоматизації, складовими яких є системи електронного документообігу.

Мова іде про інтегровану облікову систему, до складу якої входять: бухгалтерський облік, управлінський облік, статистичний облік, облік розрахунків з бюджетом за податками та зборами. Основою такої облікової системи є методика бухгалтерського обліку на платформі оптимальної уніфікації методів обліку та технологічної інтеграції узагальнення й передачі облікових даних.

Щоб інформація була зрозумілою для користувача, вона повинна пройти певні етапи (рис.2.6).



Рис. 2.6. Схема представлення інформації на етапах з інформаційного процесу

Головну роль у забезпеченні ефективного управління відіграє формат представлення інформації. В сучасних умовах значна частина інформації зберігається у форматі doc, docx або pdf і. Для здачі податкової звітності необхідне програмне забезпечення, яке формує електронний документ у вигляді XML-файла.

В міжнародній практиці та і в нашій країні почали говорити про впровадження стандартної мови бізнес-звітів – XBRL, яка дозволяє наділити кожен одиницю інформації індивідуальними позначками.

За допомогою мови XBRL дозволяє описати фінансові документи підприємства для різних форм власності. Формат даних XBRL дозволяють вирішити проблеми у обміні даних (рис. 2.7).

Завдяки своїм властивостям XBRL забезпечує:

- автоматичне введення-виведення даних;
- усунення ручного введення даних з документів інших форматів (що знижує рівень виникнення помилок при введенні фактично до нуля);
- обмін інформацією між різним програмним забезпеченням;
- оперативний аналіз і зіставлення даних.

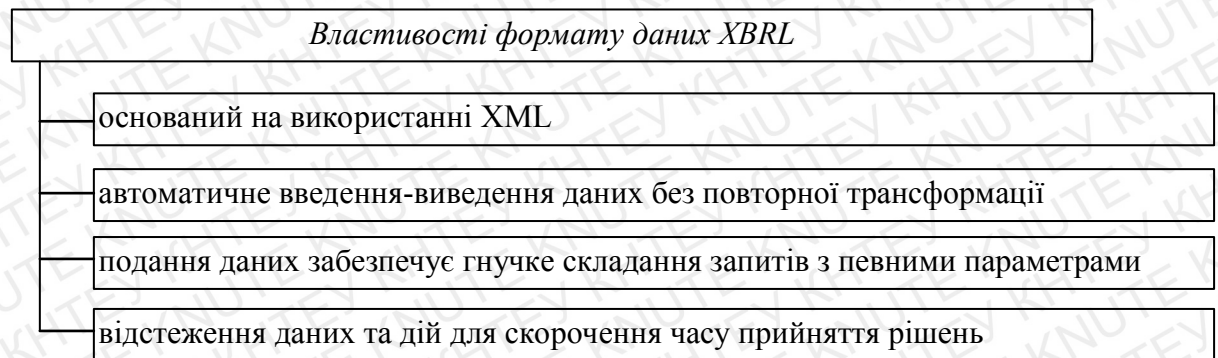


Рис. 2.7 – Переваги астосування формату XBRL

Це підтверджує зниження витрат підприємства на підготовку та передачу звітності, спрощується процес доступу до інформації потенційних інвесторів.

«Увесь бухгалтерський світ давно використовує таксономію XBRL для звітності відповідно до МСФЗ та ринку досить багато апробованих технологічних рішень для генерації звітів в цьому форматі» [63].

Таксономія XBRL – спосіб описання формальних вимог до звіту, що представлений у форматі XBRL. IFRS Taxonomy таксономія є основою для багатьох національних таксономій європейських країн, які прийняли МСБО як національні стандарти бухгалтерського обліку. На ринку представлена достатня кількість програмних продуктів XBRL.

Упровадження формату XBRL для передачі даних на національному рівні забезпечить ефективне функціонування електронного документообігу між різними суб'єктами господарювання. Однак потрібно ряд організаційних заходів щодо підвищення ефективності електронного документообігу необхідно здійснити і на рівні підприємства. При значних обсягах електронних документів необхідно передбачити відповідальних осіб за відстеженням строків дії сертифікатів ключів, їх оновленням, своєчасним внесенням інформації про зміни сертифікатів партнерів, тому що вони стають недійсними. За цим необхідно стежити відповідним працівникам підприємства або скористатися послугами підприємства, до функцій яких це належить.

Найкращим варіантом для підприємства буде врегулювання вказаних питань в системі внутрішніх регламентаційних документів, зокрема в Положенні про електронний документообіг, інструкціях для співробітників щодо виконання обов'язків, пов'язаних з рухом електронних документів. Якщо ж підприємство невелике, то питання щодо порядку здійснення електронного документообігу, встановлення відповідальних осіб, визначення складу звітності, яка подається в електронному форматі, порядку зберігання електронних документів можна закріпити у Положенні (наказі) про облікову політику підприємства.

В умовах упровадження системи електронного документообігу необхідна чітка вказівка на час обробки того чи іншого документа. Строки доцільно наводити в одній одиниці виміру відповідно до строків складання звітності.

Одна з найбільш складних проблем організації електронного документообігу – це організація його зберігання. Не на кожному підприємстві можливо забезпечити належне зберігання електронних документів. Запровадження системи електронного документообігу на підприємстві створює ряд переваг для нього, дозволяючи підвищити ефективність роботи персоналу (він матиме доступ до документів з робочого

місця незалежно від того, де саме були створені), спростити отримання інформації про поточний стан документа або ділового процесу, знизити витрати на зберігання паперових документів за рахунок їх зберігання в електронному вигляді, прискорить роботу з контрагентами (за умови впровадження зовнішнього електронного документообігу).

Висновки до 2 розділу

Дослідивши організацію і методику обліку товарних операцій можна зробити наступні висновки:

Кожен етап руху товарів на підприємствах торгівлі супроводжується складанням документа. Тому основою бухгалтерського обліку є документи, в яких відображаються господарські операції підприємства, і які забезпечують прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Дослідження ситуації на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» свідчить, що ситуацію і структурна неоднорідність інформаційної системи управління торговельним підприємством, яка включає блок управління, внутрішнього аудиту, логістики, фінансів, маркетингу, інфраструктуру інформаційних технологій, блок управління товарними запасами та клієнтську базу досить складна. Відсутність комплексної системи документування, яка охоплює всі модулі системи управління, призводить до дублювання інформації, коли одна і та сама інформація надходить із різних джерел і іноді суперечить даним іншого походження, через неадекватне її трактування персоналом різних служб підприємства.

Важливою складовою організації обліку за центрами відповідальності підприємства торгівлі є закріплення видів витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного з них. Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності щодо надходження і вибуття товарів на підприємство, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних

варіантів їх усунення є можливим з використанням порядку звітування центру відповідальності.

Дослідження показують, що впровадження системи електронного документообігу на торговельному підприємстві дозволить: зробити процес зберігання документів більш зручним, завдяки їх зберіганню в єдиній базі даних; прискорити процес пошуку документа у системі за будь-яким його параметром, а також зробити вибірку документів за певною ознакою чи їх сукупністю; підвищити ефективність контролю за своєчасним виконанням доручень шляхом автоматичного спостереження за їх виконанням системою електронного документообігу; скоротити витрати на матеріали для принтерів і копіювальних апаратів; підвищити цілісність та достовірність інформації, завдяки встановленню відповідних повноважень на роботу в системі для кожного працівника, відповідно до його кваліфікації та посади.

В міжнародній практиці та і в нашій країні почали говорити про впровадження стандартної мови бізнес-звітів – XBRL, яка дозволяє наділити кожен одиницю інформації індивідуальними позначками.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела оподаткування та аналізу товарних операцій

Ефективність – економічна категорія, що характеризує результативність діяльності. Ефективність механізму управління товарними запасами на підприємствах торгівлі переважно залежить від якісного рівня аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості його висновків. Аналіз товарних запасів має бути направлений на виявлення резервів прискорення обіговості товарів, раціонального їх використання [65].

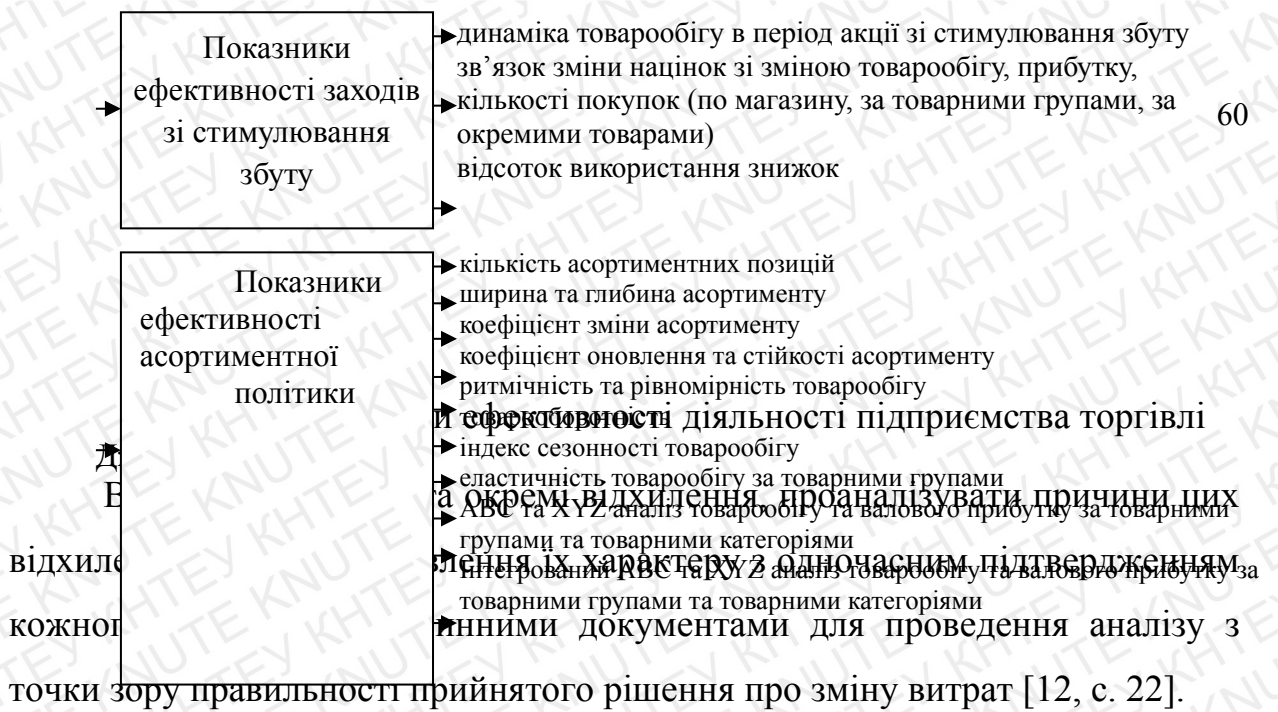
В основному система показників, що використовується для аналізу діяльності підприємств торгівлі, зводиться до розгляду показників динаміки та структури товарообігу, показників рентабельності продаж, які не зовсім задовольняють потреби управління торговельними підприємствами сучасних торговельних форматів, таких як супермаркети, гіпермаркети, торговельні центри тощо. Кожному підприємству торгівлі, з огляду на особливості його діяльності, забезпеченості інформаційними технологіями,

ру та інших характеристик, доцільно самостійно розробити показники ефективності, які пов'язані з операціями купівлі-продажу товарів та будуть використані під час проведення аналізу.

Приведемо, узагальнену систему показників, що може бути використана на підприємстві оптової торгівлі для оцінки ефективності їх цілювання (рис. 3.1). Дані, отримані в результаті застосування мічних показників при проведенні аналізу та оцінки ефективності ування витрат на, дозволяє працівнику обліку порівняти планові та чні витрати на кінець звітного місяця,

Показники ефективності діяльності торговельного підприємства





Сукупність документів, що дозволяють забезпечити інформацією оподаткування та аналізу товарних операцій, відображена на рис. 3.2.



Рис 3.2. Інформаційне забезпечення оподаткування та аналізу товарних операцій

Основний масив інформації з системи бухгалтерського обліку, що будує інформаційно-аналітичну систему фінансового і управлінського обліку, формується на рівні визначення методології, тому важливим на сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності є розробка системи обліку, яку необхідно здійснювати на основі концепції облікової політики. Положення облікової політики повинні бути корисними для прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання фінансових результатів .

Облікова політика є основним поняттям у системі міжнародних та вітчизняних стандартів обліку та звітності. В Україні термін «облікова політика» визначено в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік» [80]

та п. 3 Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно цих джерел, облікова політика, визначено як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тому на сьогодні підприємство має обирати принципи, методи і процедури обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати своєї діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів.

Вкрай важливим показником для фінансового аналізу діяльності підприємства є визначення суттєвості фінансових показників. Адже встановлення критерію суттєвості для фінансової звітності дає змогу управляти рівнем оприлюднення інформації і деякою мірою рівнем фінансових результатів. Зокрема, закріпивши в наказі про облікову політику значення суттєвості, менеджмент визначає, які показники можуть бути розкриті у звітності детальніше, а які – узагальнено. Від даного аспекту значно залежать економічні рішення користувачів та результати фінансового аналізу, на якому вони ґрунтуються.

Показник суттєвості – це гранична сума відхилень, якими можна знехтувати під час подання звітності, адже вони не вплинуть негативно на управлінські рішення та економічні рішення користувачів. Показник суттєвості використовується як в бухгалтерському обліку, так і в аудиторських перевірках. Проте він значно відрізняється у даних галузях. Аудитор при перевірці не визначає суттєвість на тому ж рівні, на якому її визначив менеджмент для складання та подання фінансової звітності. Визначення суттєвості – важливий інструмент регулювання не тільки повноти розкриття інформації у звітності, але й розподілу витрат між періодами.

Фінансова та бухгалтерська звітність є основою забезпечення різних груп користувачів необхідною інформацією про результати діяльності підприємства у досліджуваній період.

Під бухгалтерською звітністю слід розуміти всю сукупність обліково-економічних даних, що описують господарські явища і процеси на

підприємстві і можуть згруповано розкриватися та міститися у фінансовій (за національними та міжнародними стандартами), податковій, статистичній, аналітичній, управлінській, спеціалізованій та інших формах звітності відповідно до рис.3.3.

Відповідно до законодавства України фінансовою звітністю називають бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період. Фінансову звітність найчастіше ототожнюється науковцями з обліковою інформацією та розглядається як її безпосередній продукт. Досліджуючи сутність фінансової звітності, деякі автори називають її елементом, компонентом інформаційного забезпечення управління, інформаційним ресурсом і основним первинним носієм важливої облікової інформації, інформаційною моделлю.



Рис 2.2. Види бухгалтерської звітності за чинним законодавством України

Відповідно до законодавства України фінансовою звітністю називають бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період. Фінансову звітність найчастіше ототожнюється науковцями з обліковою інформацією та розглядається як її безпосередній продукт. Досліджуючи сутність фінансової звітності, деякі автори називають її елементом, компонентом інформаційного забезпечення управління, інформаційним ресурсом і основним первинним носієм важливої облікової інформації, інформаційною моделлю. Вважаємо, фінансову звітність у цьому аспекті слід розглядати як джерело фінансової інформації або безпосередньо інформацією, проте всі вказані характеристики фінансової звітності є важливими та беззаперечно точними.

У таблиці 3.1 наведено інформаційне забезпечення товарними запасами, а також алгоритм розрахунку за різними показниками. [30, 154].

Таблиця 3.1

Інформаційне забезпечення управління товарними запасами

Показник	Алгоритм розрахунку	Інформаційне забезпечення
Сума отриманих товарів в облікових цінах	Обороти по дебету рахунку 281	Дані синтетичного обліку: Ж№ 3, Головної книги Дані аналіт. обліку: Оборотна відомість
Сума отриманої тари	Обороти по дебету рахунку 284	Дані синтетичного обліку: Ж №3, Головна книга.
Сума реалізованих товарів в облікових цінах	Обороти з К-ту 281 в Д-т 902	Дані синтетичного обліку: Ж№06, Головна книга. Для аналітичного обліку: оборотна відомість, дані управлінського обліку.
Сума реалізованих товарів в продажних цінах (товарообіг)	Обороти по К-ту 702	Дані синтетичного обліку: Ж№06
Сума товарних нестач, вибуття товарів	Обороти з К-ту 281 в Д-т 91, 947.	Дані синтетичного обліку: Ж№,7, Головна книга. Дані аналітичного обліку: картки складського обліку, дані управлінського обліку.
Середні товарні запаси за період	Середня хронологічна сальдо рах. 281	Дані синтетичного обліку: Ж6, Головна книга. Для аналітичного обліку: оборотна відомість

Форми фінансової звітності регламентовані на рівні законодавства у НП(С)БО 1. Отже, відповідно до додатків даного стандарту визначено, що фінансова звітність складається з:

- Балансу (Звіт про фінансовий стан);
- Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи);
- Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом);
- Звіту про власний капітал (Звіт про зміни у власному капіталі).
- Приміток до фінансової звітності.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями. Примітки є один з важливим джерелом інформації під час аналізу, так як він дає найбільш повну інформацію про показники звітності. Без його використання аналіз неможливо вважати достатньо точним та достовірним, так як не було розглянуто всі суттєві дані.

Статистична звітність – форма статистичного спостереження державою, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних. До таких документів належать звіти з праці, звіти з використання робочої сили, звіт про ціноутворення, звіт про фонд заробітної плати працівників і т.д.

Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків і зборів. Вона подається органам податкової служби і позабюджетних фондів.

Загальні вимоги до складання та подання податкової звітності в Україні визначаються Податковим кодексом України. Ним встановлюються принципові положення, які використовуються при складанні податкової звітності. Серед таким вимог можна, наприклад, виділити наступні:

- під час встановлення податку (не має значення, загальнодержавного чи місцевого) визначаються такі елементи: строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку;

- платник податків зобов'язаний вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, подавати до контролюючих органів у встановленому порядку декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

- відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до Податкового кодексу України визначені платниками податків, а також їх посадові особи;

- та інші вимоги.

Досліджено, податковий облік ПДВ в Україні здійснюється на основі норм розділу У ПКУ та відповідних наказів ДФС і Мінфіну України. Останнім часом методичні аспекти ПДВ частіше узагальнюються в документах Мінфіну.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі розвитку економіки виступають:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту — за правилом першої події або касовим методом;

- окремі правила коригування та відновлення ПЗ та ПК;

- окремий первинний документ на операції постачання товарів (робіт, послуг) - податкова накладна, митна декларація, розрахунок коригувань до податкової накладної. Порядок виписки і сфера застосування податкової накладної не прив'язаний до правил ведення бухобліку і регулюється виключно нормами ПКУ та відповідного наказу державного органу;

- окремий реєстр аналітичного обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. З 2011 р. додатково введено Єдиний реєстр ПН;

- окрема декларація та додатки до неї.

Податкова звітність є важливою для аналізу загальної діяльності підприємства, правильності визначення фінансового результату та сплати з нього відповідних податків відповідно до податкового законодавства.

Серед поза облікових джерел для аналізу виділяють протоколи загальних зборів акціонерів, звіти зборів професійних спілок трудового колективу, але найголовніших джерелом є аудиторський звіт. У сучасному світі все більше зростає важливість незалежного судження фахівця щодо правильності ведення бухгалтерського обліку, складання показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Зростає й довіра до підприємств, які пройшли аудиторські перевірки та отримали позитивний або умовно позитивний аудиторський висновок.

У 2018 році набув чинності новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що зробив новий поштовх у реформуванні системи перевірок та загалом аудиторської діяльності в Україні. Відтак цінність такого поза облікового джерела як аудиторський висновок нині зростає.

За результатами проведення аудиторської перевірки клієнт отримує від аудитора або ключового партнера з надання впевненості аудиторський висновок. Аудиторський висновок розкривається в аудиторському звіті — звіті, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта та вміщує незалежну думку про відповідність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності чинному законодавству, міжнародним стандартам з обліку, звітності та аудиту, а також національним стандартам бухгалтерського обліку, а крім того професійне судження про достовірність проаналізованих показників.

Крім уже названих, одним з найголовніших джерел зовнішньої інформації є засоби масової інформації, офіційні сайти, що пропонують статистику та інформацію щодо діяльності конкурентів на відповідному ринку. Така інформація необхідна для проведення порівняльного рейтингового аналізу.

3.2. Методика і організація аналізу товарних операцій

У процесі здійснення своєї діяльності кожне торговельне підприємство має здійснювати аналіз товарних операцій, який повинен бути організованим відповідно до його облікової політики. Всі товарні операції повинні бути документально підтверджені для того, щоб керівники могли здійснювати ефективний аналіз руху і при цьому зберігалось достовірне відображення товарних операцій в обліку та правильне їх оподаткування.

Дослідивши основні показники діяльності торговельного підприємства ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», було проведено декілька етапів аналізу використання товарних запасів. Перш за все, для аналізу та наступному плануванню обсягу та структури ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» на підприємстві пропонується проведення в динаміці аналізу обсягу, структури товарних запасів та оцінку змін, які відбулись за 2016-2017 роки. Узагальнення інформації проведеного аналізу наведено у нижчеподаній таблиці.

Таблиця 3.2

Динаміка обсягу і структури товарних запасів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» за 2016 - 2017 р. (в розрізі товарних груп)

Код	Товарні групи	Середній товарний запас				Відхилення (+/-)		
		2016		2017		По сумі		По пит. вазі
		сума, тис.грн	питома вага (%)	сума, тис.грн.	питома вага (%)	абсол.	віднос. (%)	абсол.
1	Кондитерські вироби	3000	7,47	3120	6,74	120	4	-0,73
3	Соки	1795	4,47	1710	3,70	-85	-4,74	-0,78

4	Мінеральна вода	1386	3,45	1200	2,59	-186	-13,42	-0,86
5	Алкогольні напої	12144	30,26	16700	36,09	4556	37,52	5,84
6	Рибні консерви	6306	15,71	8410	18,18	2104	33,37	2,46
7	М'ясні полуфаб.	5670	14,13	4680	10,11	-990	-17,46	-4,01
8	Інші товари	9835	24,50	10450	22,58	615	6,25	-1,92
	Всього	40136	100	46270	100	6134	15,28	-

Проаналізувавши динаміку обсягу і структури товарних запасів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» за 2016-2017 роки (в розрізі товарних груп), було виявлено заступні зміни. Загалом середній товарний запас у 2017 році зріс на 6134 тис. грн (на 15,28%), що є позитивним явищем для розвитку підприємства. Така позитивна тенденція є наслідком збільшення торгівельних площ та удосконалення організації торгівлі. Найбільшою мірою на загальне зростання товарних запасів вплинуло досить значне зростання алкогольних напоїв (на 37,52%) та рибних консервів (на 33,37%), що стало наслідком зростання споживчого попиту на дані товари та зростання ціни (на алкоголь зокрема). Дані таблиці свідчать також і про зменшення деяких видів товарних запасів. Такими є соки (на 4,74%), мінеральна вода (на 13,42%) та м'ясні полуфабрикати (на 17,46%). Негативна тенденція є наслідком зменшення закупівлі перерахованих товарних запасів.

Щодо структури поданих у таблиці товарів, то найбільшу питому вагу займають алкогольні напої як у 2016, так і у 2017 році (30,26% і 36,09% відповідно). Найменшу питому вагу у 2016 році має мінеральна вода (3,45%), яка у структурі 2017-го року зменшилась на 0,86% і становила 2,59%. Проаналізувавши структурні зрушення, було виявлено найбільше у алкогольних виробках (5,86%).

Таким чином, аналіз динаміки і структури товарних запасів в розрізі товарних груп дає можливість порівняти показники двох років, виявити якими (позитивними чи негативними) є тенденції розвитку відповідних показників та зробити належні висновки.

Важливим етапом аналізу товарних запасів є порівняння їх фактичної наявності з нормативними показниками та оцінка виконання плану. За результатами проведення аналізу виконання плану товарних запасів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» за 2016 рік можна зробити висновок, що на підприємстві є значні недоліки в забезпеченні товарообігу товарними ресурсами. По групах «Алкогільні напої» та «М'ясні напівфабрикати» фактичні товарні ресурси значно (на 22.9% та 34.3% відповідно) менше нормативних, тому це привело до втрат запланованих обсягів товарообігу по даним групам. По іншим групам товарів фактичні товарні ресурси значно перевищили нормативні, що привело до додаткових витрат, пов'язаних з цим. Значно змінилася структура товарних ресурсів порівняно з плановою, а це приведе до значних відхилень від запланованого товарообігу. Цілком логічно, що керівництву підприємства необхідно дати негативну оцінку роботи відділам постачання та збуту, та, можливо, транспортному відділу підприємства.

Виходячи з задач управління товарними запасами, керівнику підприємства необхідно визначити, а за рахунок яких факторів змінився обсяг товарних запасів. Що, і в якій мірі вплинуло на товарні запаси підприємства. Для проведення такого аналізу пропонується використовувати балансовий метод. У нижчеподаній таблиці наведена інформація про товарні запаси на початок періоду, сума отриманих та реалізованих товарних запасів в розрізі товарних груп.

Таблиця 3.3

Показники товарного балансу ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС», в розрізі груп товарів

тис.грн

№	Товарні групи	Запаси на початок періоду			Сума отриманих товарів за період			Сума реалізованих товарів за період (товарообіг)		
		2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
1	Кондитерські	1510	2810	3440	2760	2830	2630	3180	3640	4210

	вироби									
3	Соки	530	540	910	573	672	651	1012	1120	2340
4	Мінеральна вода	320	390	1030	1090	917	102	760	630	1320
5	Алкогольні напої	1251	7440	6580	3922	3904	5001	4365	4352	1495
6	Рибні консерви	5120	3570	2010	7460	728	756	896	883	1112
7	М'ясні полуфаб.	6010	6770	6570	3720	4354	6598	4291	4278	4590
8	Інші товари	1130	1448	1920	1170	990	672	480	350	560
	Всього:	15871	22368	22460	20695	14395	16410	14984	15253	17627

Проаналізувавши таблицю 3.3, можна сказати, що спостерігається позитивна тенденція запасів на початок періоду, але сума отриманих запасів за період зменшується у 2016-му році, порівняно з попереднім, а потім знову зростає. Дане явище свідчить про нерівномірне надходження товарів в наслідок можливих порушень договірних засад з постачальниками. Щодо обсягу реалізації, то такі показники з кожним роком зростають, що свідчить про збільшення розміру товарообороту ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» та, відповідно, зростання фінансових результатів підприємства.

Балансовий метод є одним із найкращих методів, які слід застосовувати для аналізу товарних запасів підприємств торгівлі.

Для цього використовується формула товарного балансу (3.1):

$$TЗ_{п} + Н = ТО + Т_{в} + TЗ_{к} \quad (3.1)$$

де $TЗ_{п}$ – запас товарів на початок звітного періоду;

$Н$ - надходження товарів;

$ТО$ - реалізація товарів;

$T_{в}$ - інше вибуття товарів;

$TЗ_{к}$ - запас товарів на кінець звітного періоду.

Розмір товарних запасів на кінець звітного періоду залежить від наступних факторів (3.2):

$$TЗ_{к} = TЗ_{п} + Н - ТО - T_{в} \quad (3.2)$$

Асолютна величина приросту (зменшення) товарів на кінець періоду за рахунок приросту (зменшення) запасів товарів на початок періоду розраховується за формулою (3.3).

$$\mathbf{TЗк (ТЗп)= ТЗп звіт - ТЗп баз} \quad (3.3)$$

де ТЗп баз – товарні запаси на початок базисного періоду;

ТЗп звіт – товарні запаси на початок звітного періоду.

Абсолютна величина приросту (зменшення) товарів на кінець періоду за рахунок приросту (зменшення) обсягу реалізації розраховується за формулою (3.4) [27].

$$\mathbf{ТЗк (ТО)= ТО звіт -ТО баз} \quad (3.4)$$

де ТО баз – реалізація товарів базисного періоду;

ТО звіт – реалізація товарів звітного періоду.

Абсолютна величина приросту (зменшення) товарів на кінець періоду за рахунок приросту (зменшення) обсягу надходжень товарів розраховується за формулою (3.5).

$$\mathbf{ТЗк (Н)= Н звіт - Н баз} \quad (3.5)$$

де Н баз – надходження товарів базисного періоду;

Нзвіт – надходження товарів звітного періоду.

Абсолютна величина приросту (зменшення) товарів на кінець періоду за рахунок приросту (зменшення) іншого вибуття товарів розраховується за формулою (3.6) [27].

$$\mathbf{ТЗк (Тв)= Тв звіт - Тв баз} \quad (3.6)$$

де Тв баз – інше вибуття товарів базисного періоду;

Тв звіт – інше вибуття товарів звітного періоду;

Розрахунок впливу показників товарного балансу на обсяг товарних запасів на кінець 2016 року приведений в табл. 3.4. На підставі наведених показників товарного балансу знайдемо приріст (зменшення) їх значень в звітному та базисному періодах. А потім на підставі формули товарного балансу (3.1) по кожній товарній групі проведемо факторний аналіз впливу

показників товарного балансу на зміну товарних ресурсів на кінець звітного періоду.

В запропонованій формі факторного аналізу наочно представлено, що на загальне збільшення (на 1800 тис. грн.) об'єму товарних запасів на кінець 2016 року в порівнянні до 2015 року в значній мірі вплинуло збільшення надходжень товарів на 3368 тис. грн. Інші фактори: ріст товарообігу (на 1065 тис. грн.), збільшення запасів товарів на початок 2016р в порівнянні з початком 2015р. (на 4140 тис. грн.), та збільшення іншого вибуття (на 890 тис. грн.) привели в сумі до зменшення ресурсів товарів на 1568 тис. грн., що говорить про затоварення (зменшення обсягів продаж) окремих груп товарів.

Таблиця 3.4

Розрахунок впливу показників товарного балансу на обсяг оборотних активів ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» на кінець 2016 р.

Код	Товарні групи	Відхилення фактичних товарних ресурсів періоду від базисного "+ чи "-				
		ЗАГАЛЬНЕ	В тому числі за рахунок зміни			
		ТЗ _{к заг}	ТЗ _к (ТЗ _п)	ТЗ _к (Н)	-(ТЗ _к (Т _в))	-(ТЗ _к (Т _о))
1	2	3	4	5	6	7
1	Кондитерські вироби	630	1300	-610	120	-180
3	Соки	670	-290	240	330	750
4	Мінеральна вода	640	170	110	150	310
5	Алкогольні напої	-860	-5070	1097	-750	-601
6	Рибні консерви	-3560	-1550	280	347	-229
7	М'ясні полуфаб.	1980	760	2244	-280	-312

8	Інші товари	680	640	250	170	-210
Всього		1800	-4140	3368	-890	-1065

Приведена методика факторного аналізу дозволяє провести аналіз і в структурі товарних ресурсів та зробити висновок про зміни обсягів товарних ресурсів по окремих товарних групах. Запропонований факторний аналіз може бути корисним як для оперативного управління товарними ресурсами, так і для планування товарних ресурсів, тому що він показує за рахунок яких факторів відбулася зміна в обсязі товарних ресурсів, як в цілому так і в структурі товарних ресурсів, виявити причини відхилень.

В управлінні товарними ресурсами одним із головних аспектів є дотримання необхідних розмірів товарних ресурсів. Тому на етапи ретроспективного та перспективного аналізу (планування) необхідна інформація про швидкість обертання та фактори, які впливають на швидкість обертання товарних ресурсів. Такий аналіз дозволить управлінцю виявити слабкі місця в управлінні товарними ресурсами. Для виявлення факторів, які вплинули на швидкість обертання товарних ресурсів скористаємось методом ланцюгових підстановок. Метод ланцюгових підстановок, застосовується для факторного аналізу забезпеченості підприємства товарними ресурсами в днях обороту (3.8):

$$D = \frac{\overline{T3} \cdot d}{P} \quad (3.8)$$

Де D – швидкість обертання товарів;

d - кількість днів в періоді;

P - товарообіг;

$\overline{T3}$ - середні товарні ресурси за період;

Методика аналізу полягає в наступному. Визначається:

- 1) Загальна оцінка змін швидкості обертання $T3$ (абсолютне значення)

В

2) звітному \widehat{D}_1 та базисному (плановому) періоді \widehat{D}_2 :

$$\widehat{D} = \widehat{D}_1 - \widehat{D}_0 \quad (3.9)$$

2) Швидкість обертання фактичного товарного запасу при реалізації базисного періоду P_0 та середні товарні ресурси звітнього періоду $\overline{TЗ}_1$.

$$D' = \frac{\overline{TЗ}_1 \cdot d}{P_0} \quad (3.10)$$

3) Відхилення швидкості обертання за рахунок зміни середнього товарного запасу.

$$\widehat{D}(TЗ) = D' - D_0 \quad (3.11)$$

4) Відхилення швидкості обертання за рахунок зміни обсягів реалізації.

$$\widehat{D}(P) = D_1 - D' \quad (3.12)$$

5) Сумарний вплив факторів.

$$\widehat{D} = \widehat{D}(TЗ) + \widehat{D}(P) \quad (3.13)$$

Факторний аналіз проводиться по кожній групі товарів. На підприємстві також пропонується провести аналогічний розрахунок по відношенню до планових показників товарних ресурсів. Це дасть можливість на стадіях оперативного управління своєчасно виявити причини, які впливають на швидкість обертання товарів з метою прийняття управлінських рішень.

Результати проведеного розрахунку показують значні недоліки в організації завозу товарів на підприємство, поганий контроль за станом товарних операцій з боку відділу збуту та постачання. Таким чином, запропонована методика факторного аналізу на підприємстві дозволить

своєчасно визначати на всіх стадіях управління фактори, які впливають на ефективність використання товарних ресурсів, та на основі аналізу приймати вірні управлінські рішення щодо управління оборотними активами.

Таким чином, запропонований загальний аналіз товарних ресурсів, дозволяє визначити стан використання товарних ресурсів на підприємстві [26]. В структурі та обсязі товарів - по товарним групам, в динаміці - в часі, на протязі декілька попередніх років. Аналіз дозволяє виявити додаткові резерви, заощадити, таким чином, кошти підприємства, вкладені в товарні ресурси, які повільно обертаються.

З іншого боку, через запропонований аналіз, визначити необхідний обсяг товарних ресурсів по тим групам товарів, якими недостатньо забезпечений товарообіг підприємства. Але для прийняття управлінського рішення, недостатньо проведення загального аналізу. Найбільш точну оцінку, причин, що викликали ті чи інші зміни в товарних запасах, та міри по усуненню недоліків, можна прийняти тільки після проведення факторного аналізу.

Оскільки аналіз використання оборотних активів (товарних запасів зокрема) для підприємств торгівлі є досить важливим елементом управління, то методика такого аналізу повинна удосконалюватися і розширюватися. Основою зазначеного розширення, на нашу думку, повинні стати такі підходи:

- вартісний підхід, який передбачає проведення всебічного дослідження впливу величини ОА на вартісні характеристики результатів діяльності;
- збалансований підхід, який визначає необхідність дослідження процесів використання оборотних активів у взаємозв'язку з використанням інших видів ресурсів та результатів діяльності підприємства;
- комплексний підхід – визначає необхідність дослідження процесів функціонування підприємства в контексті стійкого його розвитку.

Застосування вказаних підходів дозволить розширити спектр питань, які слід досліджувати в процесі аналізу використання товарних запасів підприємством в процесі здійснення своєї діяльності.

3.3. Методика оподаткування товарних операцій

Операції з поставки продажу товарів на території України є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (далі ПДВ). Отже, здійснюючи такі операції, підприємство ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» — платник ПДВ нараховує податкові зобов'язання з цього податку на дату події, яка сталася раніше:

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

У такому разі датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ буде дата зарахування грошових коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Розглянемо методику обліку ПДВ на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» 2016 р.

Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, тис. грн.

А	1	2	3
Перша подія – передоплата від покупця			
Зараховано на поточний рахунок попередню оплату від постачальника за ціною реалізації. Документ: виписка банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	1200,0
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ (податкова накладна відсутня)	6431 «Податкові зобов'язання»	6411 «Розрахунки за ПДВ»	200,0
Відображено у складі доходу виручку від товарів за продажною ціною. Документ: видаткова накладна	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1200,0
Зараховано передоплату за реалізовані товари	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1200,0
Відображено суму ПДВ раніше включену до суми податкового зобов'язання	702 «Дохід від реалізації товарів»	6431 «Податкові зобов'язання»	200,0
Списано собівартість товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»	900,0
Перераховано суму податкового зобов'язання до бюджету	6411 «Розрахунки за ПДВ»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	200,0
Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності підприємства	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	1000,0
Списано собівартість реалізованих товарів на зменшення фінансового	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	900,0

результату від основної діяльності підприємства			
Перша подія – відвантаження товарів			
Відвантажено товари покупцю, майбутню виручку відображено у складі доходу від реалізації продукції за реалізаційними цінами. Документ: видаткова накладна	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	2400,0
Нараховано зобов'язання з ПДВ Документ: податкова накладна	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6411 «Розрахунки за ПДВ»	400,0
Перераховано суму ПДВ до державного бюджету Документ: платіжне доручення, виписка банку	6411 «Розрахунки за ПДВ»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	400,00,0
Списано собівартість реалізованої продукції	902 «Собівартість реалізованої товарів»	28 «Товари»	1100,0
Віднесено суму доходу від реалізації товарів на збільшення фінансового результату від основної діяльності підприємства	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	2000,0
Списано собівартість товарів на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	1100,0
Зараховано на поточний рахунок оплату від покупця Документ: виписка банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	2400,0

Підтримуємо думку дослідників і практиків про те, чинний порядок бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ, є громіздким та має певні суперечності з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, як вказують автори, розглядаючи порядок відображення податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку, коли першою подією є

передоплата, кореспонденція рахунків Д-т 643– К-т 641 є некоректною. Наприклад, якщо взяти до уваги той факт, що на дату складання фінансової звітності відбулася тільки перша подія, то у звітності, зобов'язання з ПДВ за такою операцією не будуть відображені. При цьому рахунок 643 «Податкові зобов'язання» «нейтралізує» суму податкових зобов'язань, відображених на рахунку 641. Це зумовлено тим, що рахунок 643 є пасивним, і виникнення дебетових оборотів раніше за кредитові по вказаному рахунку є невірним і суперечить чинному Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині вказівок з ведення обліку на рахунку 643 [64].

Таблиця 3.5

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» 2017 р.

Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, тис. грн.
А	1	2	3
<i>Постачальник надав податкову накладну відразу після здійснення передоплати</i>			
Списано з поточного рахунку кошти в рахунок попередньої оплати за товари	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3600,0
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	600,0
Оприбутковано товари від постачальника	28 «Товари»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3000,0

Зараховано авансовий платіж за придбані товари	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	3600,0
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600,0
<i>Постачальник не надав податкової накладної після попередньої оплати</i>			
Здійснено попередню оплату за товари Документ: виписка банку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4800,0
А	1	2	
Відображено податковий кредит з ПДВ на основі податкової накладної	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	800,0
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800,
<i>Постачальник надав податкову накладну відразу після відвантаження товару</i>			
Оприбутковано товари без оплати Документ: податкова накладна	28 «Товари»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000,
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411 «Розрахунки за ПДВ»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800,
З поточного рахунку списано кошти в рахунок оплати придбаних товарів	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4800,0
<i>Постачальник не надав податкову накладну після відвантаження товару</i>			
Отримано товар від постачальника Документ: видаткова накладна	201 «Товари»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000,0
На підставі товарних	644 «Податковий	631 «Розрахунки з	800,0

документів в обліку відображено податковий кредит з ПДВ	кредит»	вітчизняними постачальниками»	
Отримано податкову накладну. Зроблено запис в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних та відображено податковий кредит	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	800,0
Перераховано кошти постачальнику за отримані товари Документ: виписка банку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4800,0

Розглядаючи податковий облік при визначенні кредиту з ПДВ, слід зазначити, що правило першої події, визначене податковим законодавством, зумовило те, що момент відображення зазначених показників для цілей оподаткування не збігається з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку. Це є причиною розбіжностей показників у фінансовій і податковій звітностях.

Висновки до 3 розділу

Дослідження організації і методики оподаткування та аналізу товарних операцій, дало змогу зробити наступні висновки:

Кожному підприємству торгівлі, з огляду на особливості його діяльності, забезпеченості інформаційними технологіями, розміру та інших характеристик, доцільно самостійно розробити показники ефективності, які пов'язані з операціями купівлі-продажу товарів та будуть використані під час проведення аналізу.

Приведено, узагальнену систему показників, що може бути використана на підприємстві оптової торгівлі для оцінки ефективності їх функціонування. Дані, отримані в результаті застосування економічних показників при проведенні аналізу та оцінки ефективності формування

витрат на, дозволяє працівнику обліку порівняти планові та фактичні витрати на кінець звітного місяця,

Запропонований загальний аналіз товарних ресурсів, дозволяє визначити стан використання товарних ресурсів на підприємстві. В структурі та обсязі товарів - по товарним групам, в динаміці - в часі, на протязі декілька попередніх років. Аналіз дозволяє виявити додаткові резерви, заощадити, таким чином, кошти підприємства, вкладені в товарні ресурси, які повільно обертаються.

Операції з поставки продажу товарів на території України є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (далі ПДВ). Отже, здійснюючи такі операції, підприємство ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» є платник ПДВ нараховує податкові зобов'язання та відповідно має право на його зменшення через систему податкового кредиту.

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення завдання обліку, оподаткування та аналізу товарних операцій на підприємствах торгівлі.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

З метою формування розуміння змісту терміну “товари” систематизовані основні його сутнісні ознаки, що забезпечує правильну його ідентифікацію як об'єкта обліку, оподаткування та аналізу. Виходячи із цього під товарними операціями необхідно розуміти всі пов'язані з надходженням та реалізацією товарів процеси, що виникають на певному етапі товароруху та є основою діяльності підприємств торгівлі. Тому товарні операції складають ведучу роль в загальному обсязі господарських операцій у підприємствах торгівлі, у зв'язку з цим зростає необхідність в належній організації їх обліку, оподаткування та аналізу.

Відзначимо, що для торговельного підприємства під основною діяльністю розуміються операції, пов'язані з реалізацією товарів. Вони є головною метою створення такого підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Таким чином, товарні запаси можна визначити як матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються торговельним підприємством з метою продажу за умов ведення його основної діяльності.

Основними нормативними документами, що визначають особливості ведення бухгалтерського обліку товарів, формування елементів облікової політики є: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”; П(С)БО 9 “Запаси”; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Разом з тим, вивчення норм зазначених законодавчих документів дає змогу стверджувати про варіативності регулювання облікового відображення товарів, через формування облікової політики.

Особливості оптової торгівлі здійснюють значний вплив на організацію і побудову бухгалтерського обліку:

Облік у ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» централізований, згідно затвердженого плану рахунків бухгалтерського обліку, але паралельно облік автоматизований комп'ютерним приладдям та програмним забезпеченням.

Підприємство здійснює облік товарних запасів за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2».

Кожен етап руху товарів на підприємствах торгівлі супроводжується складанням документу. Тому основою бухгалтерського обліку є документи, в яких відображаються господарські операції підприємства, і які забезпечують прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Дослідження ситуації на ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» свідчить, що ситуацію і структурна неоднорідність інформаційної системи управління торговельним підприємством, яка включає блок управління, внутрішнього аудиту, логістики, фінансів, маркетингу, інфраструктуру інформаційних

технологій, блок управління товарними запасами та клієнтську базу досить складна. Відсутність комплексної системи документування, яка охоплює всі модулі системи управління, призводить до дублювання інформації, коли одна і та сама інформація надходить із різних джерел і іноді суперечить даним іншого походження, через неадекватне її трактування персоналом різних служб підприємства.

Важливою складовою організації обліку за центрами відповідальності підприємства торгівлі є закріплення видів витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного з них. Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності щодо надходження і вибуття товарів на підприємство, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних варіантів їх усунення є можливим з використанням порядку звітування центру відповідальності.

Дослідження показують, що впровадження системи електронного документообігу на торговельному підприємстві дозволить: зробити процес зберігання документів більш зручним, завдяки їх зберіганню в єдиній базі даних; прискорити процес пошуку документа у системі за будь-яким його параметром, а також зробити вибірку документів за певною ознакою чи їх сукупністю; підвищити ефективність контролю за своєчасним виконанням доручень шляхом автоматичного спостереження за їх виконанням системою електронного документообігу; скоротити витрати на матеріали для принтерів і копіювальних апаратів; підвищити цілісність та достовірність інформації, завдяки встановленню відповідних повноважень на роботу в системі для кожного працівника, відповідно до його кваліфікації та посади.

В міжнародній практиці та і в нашій країні почали говорити про впровадження стандартної мови бізнес-звітів – XBRL, яка дозволяє наділити кожну одиницю інформації індивідуальними позначками.

Кожному підприємству торгівлі, з огляду на особливості його діяльності, забезпеченості інформаційними технологіями, розміру та інших

характеристик, доцільно самостійно розробити показники ефективності, які пов'язані з операціями купівлі-продажу товарів та будуть використані під час проведення аналізу.

Приведено, узагальнену систему показників, що може бути використана на підприємстві оптової торгівлі для оцінки ефективності їх функціонування. Дані, отримані в результаті застосування економічних показників при проведенні аналізу та оцінки ефективності формування витрат на, дозволяє працівнику обліку порівняти планові та фактичні витрати на кінець звітної місяця,

Запропонований загальний аналіз товарних ресурсів, дозволяє визначити стан використання товарних ресурсів на підприємстві. В структурі та обсязі товарів - по товарним групам, в динаміці - в часі, на протязі декілька попередніх років. Аналіз дозволяє виявити додаткові резерви, заощадити, таким чином, кошти підприємства, вкладені в товарні ресурси, які повільно обертаються.

Операції з поставки продажу товарів на території України є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Отже, здійснюючи такі операції, підприємство ТОВ «ПРОДМАРКЕТ ПЛЮС» є платник ПДВ нараховує податкові зобов'язання та відповідно має право на його зменшення через систему податкового кредиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безручко Д. С. Ключові особливості інформації як економічної категорії [Електронний ресурс] / Д. С. Безручко // Ефективна економіка : ел. фах. вид. – 2012. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1630>.
2. Бровко О.Т. Оцінка товарних запасів на підприємствах торгівлі / О.Т. Бровко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. –2012. – №1 (56). – Том 3. – С. 63-72.
3. Бурак І.О. Переваги та недоліки транзитної та складської форми торгівлі / О.І. Буряк // Молодий вчений. – 2014. – № 4 (07). – С. 41-42.
4. Бутинець Ф.Ф. Жиглей І.В., Замула І.В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Підручник для студентів ВНЗ спеціальності «Облік і аудит» / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця; 3-є вид. доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 280 с.
5. Велен Г., Шорт А.Д. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. – К.: Основа, 1997. – 943 с.

6.Воронко Р.М. Класифікація товарних запасів на підприємствах торгівлі / Р.М. Воронко, В.О. Грезенталь // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.7. – С. 164-168.

7.Воронцова І.І. Удосконалення механізму внутрішнього контролю операцій з оборотними активами підприємства / І.І. Воронцова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bsfa.edu.ua/PDF4/vorontsova_tezy.pdf

8. Вікіпедія. Система [Електронний ресурс] // Вікіпедія. Вільна енцикл. / Дж. Уейсл, Л. Сенгер. – Електрон. дані та прогр. [Маямі, 2001–2011]. – Режим доступу : [//uk.wikipedia.org/wiki](http://uk.wikipedia.org/wiki). – Назва з екрану.

9.Голов С. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством упродовж його життєвого цикла / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 4. – С. 2–12.

10. Голов С. Ф. Інформаційне забезпечення управління бізнесом // Методологічні засади управління бізнесом : монографія. – К. : Задруга, 2014. – С. 182–196.

11.Гордополов В.Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі / В.Ю. Гордополов, Н.В. Гордополова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка. Спеціальний випуск 29 (Ч 1). – Ужгород, 2010. – С. 157-161

12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

13. Григорчук Т.В. Маркетинг: підручник. – Ч. 2. – К.: “Лібра”, 2007. – 379 с.

14. Гришин В.В. Развитие сетевых форм кооперативной торговли на основе современных управленческих подходов / В.В. Гришин, Е.Н. Макарова // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sarrsute.ru/images/stories/articlefoto/rio/journal/journal6-28/Grishin.pdf>

15. Гуйда Л. Коли і для чого проводиться інвентаризація / Л. Гуйда. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/debet/rus/2000/47/47pr3.html>

16. Гуйда Л. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва / Л. Гуйда // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkt.com.ua/debet/ukr/2000/50/50pr5.html>

17. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління : монографія/ П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Хариневич-Яворська. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 372 с.

18. Дутчак І.Б. Нормативне регулювання обліку та облікова політика підприємств сфери послуг в Україні / І.Б. Дутчак // **Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.** – 2014. – № 797. – С. 219-224.

19. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

20. Інноваційний потенціал України : монографія / А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, В.В.Юхименко [та ін.] ; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012.

21. Інтелектуальна власність : навч. посіб. / Г.М. Остапович, О.М. Стороженко, Г.В. Уманців, О.В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 398 с.

22. Кислий В. М., Біловодська О. А., Олефіренко О. М., Смоляник О. М. Логістика: Теорія та практика: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.

23. Ковальчук Т.Л. Фінансовий словник / Т.Л. Ковальчук. – [2-ге вид.]. – К.: Знання, 2006. – 287 с.

24. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: Інформат.–аналіт. агентство, 2007. – 429 с.
25. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія / М. В. Корягін. – Львів : Львів. комерц. акад., 2012. – 388 с.
26. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2015. – 276 с.
27. Котлер Ф., Аристронг Г., Сандерс О. Основи маркетингу. Санкт-Петербург, 1999. – 1056 с.
28. Кудінов Е.О. Механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства / Е.О. Кудінов // Наук. вісн. Полтав. ун-ту економіки і торгівлі. – 2013. – № 5 (61). – С. 108–112.
29. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
30. Лігоненко Л.О. Контролінг у торгівлі : монографія / О.А. Вержбицький, Л.О. Лігоненко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 268 с.
31. Лучко М.Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – Тернопіль : Зорепад, 1998. – 151 с.
32. Мазараки А.А. Торговля: история, цивилизация, мораль / А.А. Мазараки. – Киев : Книга, 2010. – 624 с.
33. Мазаракі А.А. Економічна безпека України в умовах глобалізаційних викликів : монографія / А.А. Мазаракі, О.П. Корольчук, Т.М. Мельник та ін. ; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 718 с.

34. Мазаракі А.А. Інституціоналізація управлінського обліку / А.А. Мазаракі, О.В. Фоміна // *Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту.* – 2015. – № 5. – С. 5–15.
35. Мазаракі А.А. Інструментарій управлінського обліку / А.А. Мазаракі, О.В. Фоміна // *Економічний часопис-XXI.* – 2016 – № 6.
36. Максименко І.Я. Особливості обліково-аналітичного відображення товарних запасів у системі управління торгівельним підприємством / І.Я. Максименко, Т.В. Вайло // *Інвестиції: практика та досвід.* – 2016. – № 16. – С. 22-25.
37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів Затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/show/2cid04693.html>
38. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 № 635: Наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси”: офіц. текст [цей Стандарт змінює МСБО 2 “Запаси” (переглянутий в 1993 р.)]. – 2005. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92420/A1%D0%91%D0%9E_.pdf
40. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року. – Частина 1. – Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – 2014. – 978 с.
41. Наказ “Про затвердження інструкції про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів” № 389 від 28.12.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97>
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства

фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

43. Ніканоров С. Як розробити і упровадити систему управлінського обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / С. Ніканоров. – Режим доступу : URL: <http://www.klerk.ru/boss/articles/93900>.

44. Олініченко К.С. Порядок формування товарних запасів торговельного підприємства / К.С. Олініченко// Збірник наукових праць “Торгівля та ринок”. – 2012. – Вип. 33. – С. 331-336.

45. Основи комерційної діяльності. Практикум / Е.М. Локтев, В.В. Базилев, Л.Г. Саркісян, Б.З. Воробйов. – К.: Вид-во Європ. ун-ту. – 2005. – 383 с.

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

47. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

48. Поддубна Н.М. Теоретичні аспекти формування облікової політики роздрібного торговельного підприємства споживчої кооперації / Н.М. Поддубна // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2014. – № 9. – С. 230-234.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 392/3685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене Наказом Мінфіну від 09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

52. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 № 833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>.

53. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

54. Прохорова О.С. Торговельні знижки та особливості відображення їх в обліку / О.С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 4(16). – С. 187-191.

55. Птащенко О.В. Товарна політика підприємства та її маркетингова підтримка / О.В. Птащенко // Бізнесінформ. – 2011. – № 11. – С. 221-223.

56. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 335 с.

57. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – 336 с.

58. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.

59. Роздрібна та оптова торгівля: терміни та визначення понять. ДСТУ 4303:2004 [Чинний від 2005–07–01]. – Київ : Держспоживстандарт України, 2005. – 18 с.

60. Роль професійної підготовки бухгалтера у забезпеченні економічної безпеки / Н.М. Малюга, К.П. Боримська // Розвиток

бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., 26 лют. 2015 р., м. Київ ; відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – Київ : ІАЕ, 2015. – 632 с. – С. 409–413.

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

62. Ситник Г.В. Фінанси торгівлі : монографія / Г.В. Ситник. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 672 с.

63. Семенко Т.М. Особливості обліку податкових зобов'язань: проблеми та шляхи вирішення / Т.М. Семенко// Міжнародна науково-практична конференція „Питання сучасної науки і освіти”, 2011. – С. 57-59.

64. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – Київ : КНЕУ, 2004. – 411 с.

65. Саченок Л.И. Место товаров и товарных запасов в деятельности торговых предприятий / Л.И. Саченок, А.П. Никитина // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 4. – С. 1037-1040.

66. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н.М. Ткаченко. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.

67. Торговельне підприємництво: теорія та практика : монографія / за ред. Л.О. Лігоненко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 304 с.

68. Фатенок-Ткачук А. Організація обліково-аналітичного забезпечення процесу формування стратегії розвитку підприємства [Електронний ресурс] / А. Фатенок-Ткачук // Економічний часопис Східноєвроп. нац. ун-ту імені Лесі Українки. – Режим доступу : file://D:Downloads/echcenu_2015_2_17.pdf.

69. Фатюха Н.Г., Бобіна І.В. Облікова політика торговельного підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/78372.doc.htm

70. Фінансовий ринок України в умовах мінливого середовища : кол. монографія ; за заг. ред. В. В. Прядка. – Чернівці : Технодрук, 2014. – 216 с.

71. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.] ; за ред. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – Київ : Алерта, 2011. – 1042

72. Федоренко В.Г., Діденко О.М., Руженський М.М., Іткін О.Ф. Політична економія: Підручник / За ред. д.е.н., проф. В.Г. Федоренка. – К.: Алерта, 2008. – 487 с.

73. Фоміна О.В. Облік в управлінні підприємством / О.В. Фоміна // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2010. – № 2 – С. 116–121. (РІНЦ, Index Copernicus).

74. Фоміна О.В. Облікова політика для цілей управлінського обліку / О.В. Фоміна : зб. наук. пр. SWorld. – 2013. – Вип. 4. Т. 40. – С. 65–74. (РІНЦ, Index Copernicus).

75. Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі / О.В. Фоміна // Бізнес Інформ. – 2015.– №7. – С. 295–299.

76. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 470 с.

77. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 –IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

78. Чабанюк О. М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібної торгівлі / О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297-301.

79. Чаплінська А.А. Взаємозв'язок понять “товар” і “товарні запаси” та їхнє місце у системі управління діяльністю торговельного підприємства

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_2/NV-2009-V2_18.pdf

80. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. – К: Вид. центр “Академія”, 2002. – 672 с.

81. Чернін О.Я. Елементи облікової політики підприємства щодо операцій з товарами / О.Я. Чернін // Інтелект ХХІ. – 2014. – № 1. – С. 63-68.

82. Чернін О.Я. Формування економічної сутності поняття “товари”: історичні аспекти / О.Я. Чернін // Кримський економічний вісник. – 2013. – № 4(05). – С.152-154.

83. Чмихало Н.В. Формування ефективної збутової політики фармацевтичного підприємства в умовах нестабільного зовнішнього середовища / Н.В. Чмихало, І.Л. Оккерт, А.Б.Ольховська, Н.В. Сотнікова // Запорізький медичний журнал. – 2010. – Том 12. – № 3. – С. 126-131.

84. Шевченко А.В. Відображення облікових аспектів щодо товарних запасів в обліковій політиці торговельного підприємства / А.В. Шевченко // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ: Серія: Економічні науки. – 2013. – № 4. – С. 487-496.

85. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закладів] / В.Р. Шевчук ; за ред. О.М. Ковалюка. – Київ : Алерта, 2009. – 176 с.

86. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку. Концептуальний підхід : монографія / В. А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

87. Шпак В.А. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : кол. монографія. – у 2-х т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с.

88. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

89. Юрченко Ю.Ю. Сутнісна конкретизація місця оптової торгівлі в системі товароруху / Ю.Ю. Юрченко // Вісн. Донец. нац. ун-ту економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського. – 2009. – № 3 – С. 195–202. – (Сер. Економічні науки).

90. Янчук Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т.Ю. Янчук // Вісн. ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 285–287.

Додатки

Додаток А