

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З
РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ»**

Студентки 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Поліщук Оксани
Анатоліївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Головіна Дар'я
Вікторівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
Ступінь вищої освіти «магістр»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Спеціалізація «Облік, оподаткування та оцінювання в бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри _____ О.В.

Фоміна

« ____ » _____ 201__ р.

Завдання

на випускн кваліфікаційну роботу студентів

Поліщук Оксані Анатоліївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи
«Облік та оподаткування операцій з реалізації товарів в оптовій торгівлі»
Затверджена наказом ректора від «18» січня 2019 р. №139

2. Строк здачі студентом закінченого роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи є поглиблення теоретичних та практичних знань, розробка пропозицій щодо удосконалення обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі.

Об'єкт дослідження є процес обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі.

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ

1.1 Економічна сутність операцій з реалізації товарів

1.2 Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД»

2.1 Організація обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі

2.2 Методологія фінансового обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі

2.3 Оподаткування операцій з реалізації товарів та узагальнення інформації у звітності в умовах оптової торгівлі

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД»

3.1 Напрями удосконалення обліку з реалізації товарів на підприємстві ТОВ «Фаворит ЛТД»

3.2 Удосконалення обліку реалізації товарів оптової торгівлі в системі управління підприємством

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
	Наукова стаття	12.09.2019	03.06.2019
	1 розділ	28.06.2019	20.06.2019
	2 розділ	06.09.2019	04.09.2019
	Попередній розгляд двох розділів	25.09.2019	23.09.2019
	3 розділ	25.10.2019	23.10.2019
	Попередній захист роботи	12.11.2019	12.11.2019
	Подання завершеної роботи на кафедру	15.11.2019	15.11.2019

7. Дата видачі завдання «__»_____201__ р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____Д.В. Головіна

9. Гарант освітньої програми _____М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____О.А. Поліщук

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

Відмітка про попередній захист _____

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента О.А Поліщук

може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____

М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна

« _____ » _____ 201 _____ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ.....	6
1.1 Економічна сутність операцій з реалізації товарів.....	6
1.2 Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі.....	14
Висновки за розділом 1.....	18
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД».....	20
2.1 Організація обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі.....	20
2.2 Методологія фінансового обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі.....	28
2.3 Оподаткування операцій з реалізації товарів та узагальнення інформації у звітності в умовах оптової торгівлі.....	32
Висновки за розділом 2.....	36
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД».....	38
3.1 Напрямки удосконалення обліку з реалізації товарів на підприємстві ТОВ «Фаворит ЛТД».....	38
3.2 Удосконалення обліку реалізації товарів оптової торгівлі в системі управління підприємством.....	44
Висновки за розділом 3.....	50
ВИСНОВКИ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ.....	59

ВСТУП

На сьогоднішній день кількість підприємств оптової торгівлі з кожним роком зростає, оскільки, оптова торгівля, як один з поширених видів торгівлі набуває популярності серед інших підприємств торгівлі. За даними Державного управління статистики за останні 5 років оптовий товарообіг збільшився на 43,1%, так у 2014 він склав 429813,7 млн. грн., натомість у 2017 році він склав 996597,8 млн. грн., тобто зріс майже у 2 рази. Таким чином можна стверджувати, що ця галузь динамічно розвивається, а тому потребує наявності якісного інформаційного забезпечення для управління нею. Кожне підприємство створюється з метою отримання прибутку. В умовах жорсткої конкуренції отримання прибутку напряму залежить від ефективно побудованого внутрішнього обліку за-для контролю та якісного управління товарними ресурсами.

Облік торговельної діяльності завжди мав свої особливості порівняно з обліком інших видів діяльності. В умовах реформування облік торговельної діяльності швидко змінюється, а тому потребує якісного інформаційного забезпечення для бухгалтерії.

Багато вітчизняних вчених розглядали теоретичні та практичні аспекти обліку, оподаткування та подальше узагальнення інформації у звітності щодо реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі. Зокрема З.Л. Бандура, Ю.А. Верига, Т.А. Бутинець розглядали методологію та організацію обліку реалізації доходів, О.В. Фоміна, В.В. Сопко, Д.В. Головіна, М.М. Бенько розглядали процеси формування управлінської звітності щодо реалізації товарів. Проте залишаються невирішеними наступні питання: відсутність єдиних поглядів на визначення поняття «товар», поняття «реалізація товарів»; не в повній мірі досліджена концептуальна основа обліку операцій з реалізації товарів в оптовій торгівлі, на відміну від роздрібної торгівлі.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку оподаткування операцій з реалізації товарів в умовах оптової торгівлі.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- розкрити економічну сутність операцій з реалізації товарів;
- критично проаналізувати класифікацію операцій з реалізації товарів;
- розглянути концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів в умовах оптової торгівлі;
- розглянути організацію обліку реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі;
- висвітлити методологію фінансового обліку операцій з реалізації товарів підприємства оптової торгівлі;
- висвітлити методологію оподаткування операцій з реалізації товарів підприємства оптової торгівлі;
- сформулювати напрями удосконалення обліку з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі ТОВ «Фаворит ЛТД»;
- надати пропозиції щодо впровадження управлінського обліку на ТОВ «Фаворит ЛТД»;

Об'єктом дослідження є процес обліку та оподаткування реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти процесу обліку та оподаткування реалізації товарів оптової торгівлі.

При написанні випускної кваліфікаційної роботи були використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Метод порівняння було використано для порівняння визнання доходу за МСФЗ та П(С)БО. Метод аналогії, діалектичний метод був використаний для розробки впровадження управлінського обліку. Графічний метод був використано при описі документообігу на підприємстві оптової торгівлі.

Інформаційною базою дослідження є наукові роботи вітчизняних, а також зарубіжних вчених, нормативно-правові акти, закони, Кодекси, офіційні

матеріали Держаної служби статистики, Держаної податкової служби, монографії, періодичні видання, а також Інтернет ресурси, облікові реєстри, відомості, податкова та статистична звітність ТОВ «Фаворит ЛТД».

Наукова новизна одержаних результатів постає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку операцій з реалізації товарів та впровадження управлінського обліку.

Практична значущість обраної теми випускної кваліфікаційної роботи полягає в уточненні та наданні рекомендацій щодо удосконалення організації та методології обліку та оподаткування операцій з реалізації, зокрема в частині впровадження управлінського обліку

Науковою гіпотезою дослідження є припущення, що недосконалість організації і методології обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів в оптовій торгівлі призводить до неповного задоволення інформаційних потреб для цілей управління підприємством і потребує удосконалення.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові положення дослідження висвітлено у науковій статті на тему «Узагальнення інформації про реалізацію товарів у звітності підприємств оптової торгівлі» у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність операцій з реалізації товарів

В умовах теперішньої ринкової економіки торгівля товарами є найбільш розвиненою сферою підприємницької діяльності. Сутність торгівлі полягає у тому що вона забезпечує рух товарів від виробника до кінцевого споживача, шляхом їх купівлі-продажу. Метою торгівельної діяльності є забезпечення потреб споживачів, шляхом реалізації їм необхідних товарів.

Витоки економічної сутності поняття товар та його класифікації починаються ще з початку XVI століття і це насамперед пов'язано з заснуванням економічної теорії. Багато видатних зарубіжних вчених, таких як: В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Ж.-Б. Сєєм, К. Менгер, Є. Бем-Баверком, В. Джевонс досліджували поняття товар та висували свої теорії щодо визначення цього поняття та його вартості, а також його роль у світовій економіці. Майже всі ці вчені вважали, що товар повинен мати дві головні властивості, а саме: задовольняти якусь людську потребу та мати властивість обміну на інші товари. Саме ці дві ознаки підштовхнули вчених до теорій визначення вартості товару, які наведено у табл.1.1

Таблиця 1.1

Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення вартості товару

№	Сутність теорії	Представники наукової школи
1	2	3
1	Теорія трудової вартості Стверджує, що вартість товару як основа ціни створюється виключно у виробництві, а в обміні люди обмінюються рівними вартостями (товар — гроші) і суть обміну власне й зводиться до того, аби продавці та покупці дійшли згоди між собою. Згідно з цією теорією, вартість, яка об'єктивно закладена в товарі до обміну, у виробництві, представляється як уречевлена суспільна праця виробників товару, і саме праця є єдиним джерелом і точною мірою вартості всіх товарів	А. Сміт і Д. Рікардо

1	2	3
2	Підтримував Теорію трудової вартості та вважав суспільно-необхідна праця вимірюється суспільно-необхідним робочим часом, або усередненими витратами часу на створення певного товару, тобто за середнього рівня вмілості та інтенсивності праці, за середніх умов виробництва взагалі.	К. Маркс
3	Теорія факторів (витрат) виробництва Фактично розвиваючи одну з позицій Сміта, обґрунтовує реальний внесок у створення вартості товару трьох основних факторів виробництва — праці, капіталу та землі. Таким чином величина вартості товару визначається сукупними витратами цих факторів на його виробництво, або сумою відповідних доходів власників цих ресурсів, а саме: заробітної плати, прибутку та ренти.	Ж.-Б. Сеєм
4	Теорія граничної корисності Стала, по суті, альтернативою попереднім теоріям вартості. Вона відкинула взагалі значення факторів виробництва у формуванні цінності товару і визнає визначальну роль у цьому корисності, тобто суто суб'єктивної оцінки споживачем міри корисності конкретної одиниці товару. Цінність товару визначається його корисністю, а її величина (зауважимо: цінності усієї партії бажаного товару) визначається корисністю граничної, себто останньої, найменш значущої для споживача, одиниці товару даного виду.	К. Менгер, Є. Бем-Баверком, В. Джевонс

*джерело: узагальнено автором на основі [13].

Так А. Сміт вважає, що саме суспільна праця (людська та машинна праця) є основою вартості товару, натомість Ж.-Б.Сеєм зазначає, що основою вартості товару є не тільки залучення праці, а й залучення землі та капіталу. Заслужують на увагу К. Менгер, Є. Бем-Баверком, В. Джевонс вважають, що вартість товару залежить від його корисності та цінності.

Проаналізувавши наукові підходи до визнання вартості товару, ми дійшли висновку, що основою формування вартості товару є людська праця, в поєднанні з машинною зі залученням капіталу та землі. Важливу роль також відіграє цінність товару для споживача і приймає участь у формуванні вартості товару. З точки зору економічної теорії поняття можна сформулювати економічну сутність «товару» – це благо, в матеріальній формі, виготовлено за допомогою людської або машинної праці з можливим залученням капіталу та землі, з метою подальшого продажу або обміну.

На сучасному етапі розвитку торгівельної діяльності сутність товару майже не змінилася, «товар» - це певний продукт праці, виготовлений з метою

продажу або препродажу за допомогою людської праці. Продаж, перепродаж або обмін товару слугує для того щоб задовольнити деякі потреби суспільного користувача. Обмін в умовах сьогодишньої ринкової економiки вiдiйшов, адже вiн був популярний серед рабовласницького та феодального перiоду, найбiльшого розквiт продажу та перепродажу товарiв припав на перiод капiталiзму. Розглянемо визначення економiчної сутностi щодо поняття товар вiтчизняними вченими (табл.1.2).

Таблиця 1.2

**Погляди вiтчизняними вченими на тлумачення економiчної сутностi
поняття товар**

№ з\п	Автор	Визначення
1	С.В. Мочерний, А.А Зайцев	Певний продукт працi, що реалiзується на ринку, є об'єктом купiвлi-продажу
2	Ф.Ф Бутинець, Ф.Ф Iткiн	Будь-яка матерiальна чи нематерiальна власнiсть, яка в подальшому буде реалiзована
3	В.В Сопко, Н.В Чебанова	Матерiальний вирiб, придбаний через юридичну або фiзичну особу для подальшого перепродажу
4	О. О. Юшкевич, В.П. Нестеренко	Все те, що має задовольнити певну потребу користувача

* джерело: узагальнено автором на основi [39].

Отже, виходячи з наведеного матерiалу можна зробити висновки, що деякi автори розглядають економiчну сутнiсть через призму полiтичної економiї i вiдносять його до категорiї оборотних активiв, iншi автори прирiвнюють термiн «товар» до термiну «готова продукцiя», незменшуючи значущостi їх дослiджень, вважаємо, що до готової продукцiї товари вiднести не можна з точки зору формування вартостi товару. Також слiд вiдмiтити бiльшiсть авторiв дотримуються тiєї думки, що товари утримуються у суб'єкта господарювання з метою подальшого продажу.

Розглянемо економiчну сутнiсть товару як активу через призму законодавства. Згiдно з нацiональними стандартами облiку П(С)БО 9 «Запаси» товарнi запаси – це матерiальнi цiнностi, що придбанi (отриманi) та утримуються пiдприємством з метою подальшого продажу [29]. Вiдповiдно до

цього тлумачення, визначення «товар» виокремлюється як частина запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Згідно з міжнародними стандартами обліку МСБО 2 «Запаси» під запасами розуміють активи, які призначені для перепродажу протягом певного циклу або для виробничого споживання з метою виготовлення і реалізації продукції [51]. Тобто у торгових підприємствах активи це тотожне поняття товарних запасів.

Виходячи з цього ми сформуваємо певну кількість ознак, які притаманні економічній сутності поняття «товар» (рис.1.1)

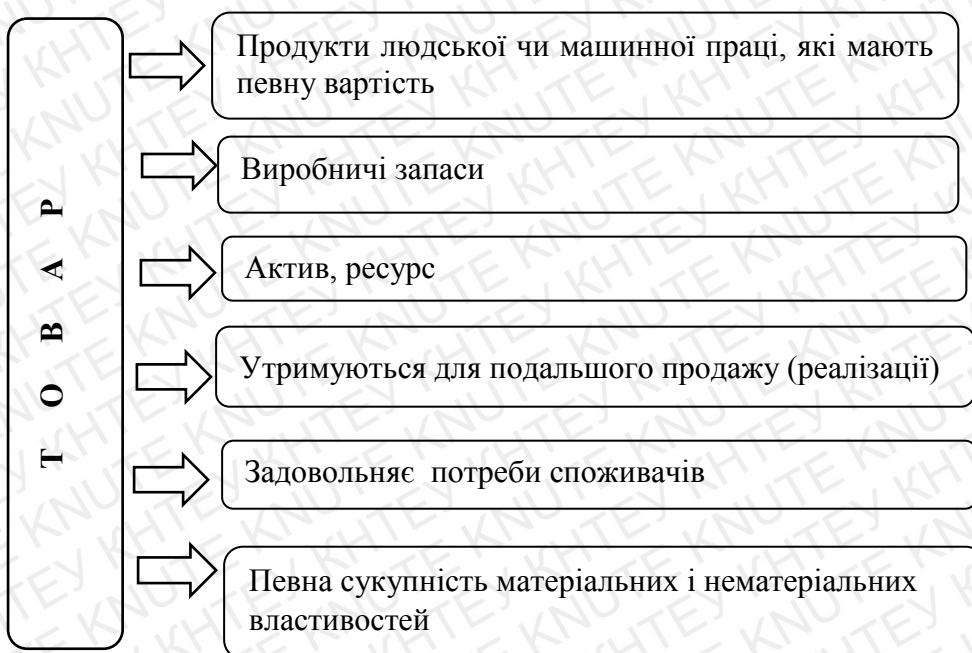


Рис. 1.1. Сутнісне наповнення поняття «товар»

* джерело: авторська розробка

Отже, можемо дати власне визначення поняття «товар» – це певне благо (актив), створене людською працею для задоволення певних потреб його користувача. Проаналізувавши нормативно-правові документи слід відмітити, що товари входять до групи товарних запасів, які представляють собою матеріальні цінності, які придбані та утримані суб'єктом господарювання для подальшого перепродажу (реалізації).

Важливо відмітити, що неможливе повне розуміння економічної сутності поняття «товар» без відповідної класифікації. Багато вітчизняних та зарубіжних

вчених досліджували класифікацію товарів за різними ознаками, які наведено у табл. 1.3

Таблиця 1.3

Класифікація товарів вітчизняними та зарубіжними вченими

№ пор.	Ознака класифікації	Джерело інформації	Елементи системи
1.	Класифікують товари за виробничим призначенням	Ф. Котлер, Д. Армстронг, Н. Нагапет'янц	1. Продукція будівництва; 2. Матеріали і деталі; вихідні (сировинні товари, виробничі матеріали, вироби та комплектуючі матеріали); основні (споруди, підприємства, капітальне основне і допоміжне обладнання); 3. Супутні матеріали
2.	Класифікують товари в залежності від поведінки споживача	Т. Григорчук, Н. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига	1. Товари повсякденного попиту (основні товари, імпульсної купівлі, екстреної купівлі); 2. Товари попереднього вибору (схожі товари, несхожі товари); – товари пасивного попиту (невідомі товари, потреба щодо купівлі яких не сформована); 3. Товари особливого попиту (з унікальними характеристиками, відомих торгових марок).
3	Класифікують товари за терміном використання	Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига	Нороткострокового використання або довгострокового використання
4	Класифікують товари за часом споживання	Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига	Сезонне або постійне використання
5	Класифікують товари за способом виготовлення	Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига	Стандартні та унікальні

* джерело: узагальнено автором на основі [47]

Таким чином, критично проаналізувавши значну кількість суттєвих ознак класифікації товарів можна сказати, що термін «товар» в умовах сьогодення має ускладнення щодо розуміння його економічного змісту. Вивчаючи економічну сутність товару ми дійшли висновку, що він утримується суб'єктом господарювання для подальшого перепродажу (реалізації), а тому важливо розуміти сутність процесу реалізації товарів.

Сутність процесу реалізації товарів розглядали ще на початку XVI століття під час заснування економічної теорії. Люди почали міняти вироблені товари на гроші для того щоб задовольнити власні потреби. Товарний обмін (процес реалізації товарів) здійснювався за при схемою: товар – гроші – товар, згодом метою товарно-грошового обігу стає збагачення, тобто отримання додаткової вартості. Таку різницю Карл Маркс назвав додатковою вартістю, тобто приростом між початковою та продажною вартістю. З цього можна зробити висновки, що метою реалізації товарів є отримання прибутку. Визначення сутності процесу реалізації вітчизняними вченими узагальнено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Визначення сутності реалізації товарів сучасними вченими

Вчені	Сутність процесу реалізації товарів
О.В. Фоміна	Визначення процесу реалізації дала у формі тристороннього процесу: 1) передачі права власності на об'єкт продажу від продавця до покупця й визнання очікуваного надходження економічних вигод — виручки; 2) визнання витрат; 3) зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу — прибуток, збиток або беззбитковість .
Ковач С.І.	«Відчуження благ, що належать підприємству з метою відтворення витрат у вартісній формі з товарної на грошову»
Лишиленко О.В.	«Кінцевий етап кругообігу господарських засобів, який пов'язаний із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як результат, із встановленням фінансового результату його діяльності»
Огійчук М.Ф.	«Відчуження активів, які належать підприємству, шляхом їх реалізації з метою відтворення використаних активів підприємства та отримання прибутку для задоволення різних потреб підприємства та його власників»
Садовська І.Б.	«Реалізація вироблених або перепроданих товарів і послуг для

	одержанням грошової виручки»
Сук П.Л.	«Реалізація вироблених або перепроданих товарів і послуг для одержання грошової виручки»

*джерело: узагальнено автором [46;9;15;21;35;40]

Отже, слід відмітити, що всі вчені зазначають, що головною метою процесу реалізації товарів є отримання прибутку. Але Фоміна О.В, Ковач С.І та Огійчук М.Ф вважаються що процес реалізації тісно пов'язаний з відчуженням активів підприємства.

Відповідно до Податкового Кодексу України під продажем (реалізацією) товарів розуміють - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари [22].

Отже, можемо дати власне тлумачення процесу реалізації товарів - процес відчуження активів підприємства з метою задоволення потреб споживачів та отримання прибутку.

Процес реалізації товарів можна поділити на 4 важливих етапи (рис.1.2)

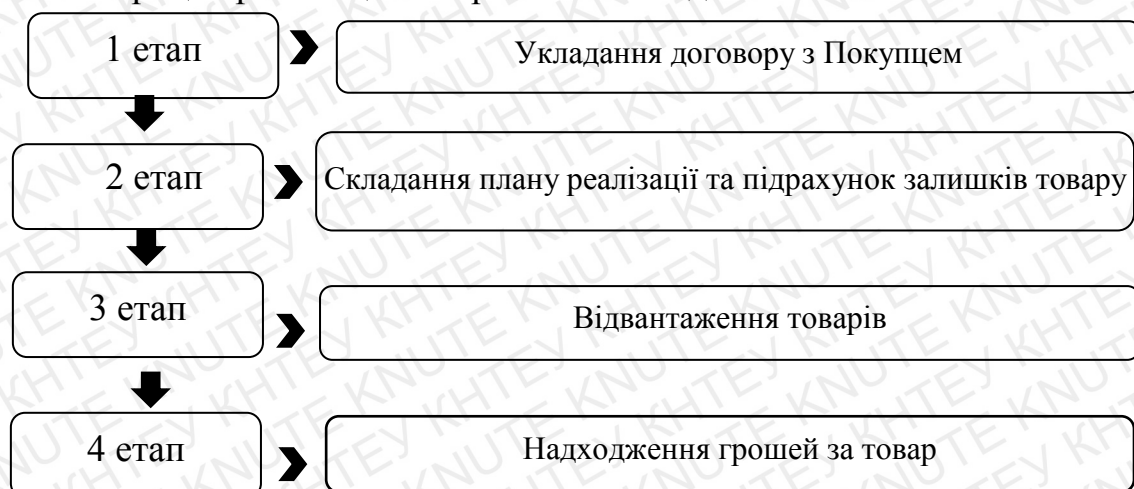


Рис. 1.2 Етапи процесу реалізації товарів

*розроблено автором

Проаналізувавши визначення процесу реалізації товарів для повного тлумачення необхідно розглянути класифікацію процесу реалізації товарів за різними ознаками (рис.1.3.)



Рис. 1.3. Класифікація процесу реалізації товарів

*джерело: авторська розробка

Дана класифікація необхідна для деталізації процесу реалізації товару. В подальшому може слугувати для налагодження управлінського обліку та аналізу ринку відділом продажів. Нами було запропоновано ввести додаткові класифікації:

1. «за місцем постачання товару» ця класифікація допоможе аналізувати територію ринку збуту;

2. «за системою лояльності» ця класифікація допоможе стимулювати покупців купувати відповідний товар.

Отже, критично проаналізовано економічну сутність поняття «товар» та доведено його тісний взаємозв'язок з процесом реалізації. Встановлено, що з точки зору економічної теорії товар визначають як матеріальне благо, а з точки зору обліку як актив. Нами було досліджено існуючу класифікацію процесу реалізації товарів та доповнено додатковими ознаками «за місцем постачання товарів» та «за системою лояльності».

1.2 Концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів оптової торгівлі

В умовах формування ринкової економіки торгівля відіграє важливу роль, вона набула різних форм, основними являються оптова та роздрібна торгівля.

Оптова торгівля — сфера підприємницької діяльності з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Включає як безпосередні комерційні зв'язки на умовах договорів закупівлі-продажу і постачання між підприємствами-виробниками і споживачами, так і зв'язку між ними через торгових посередників. В основі роботи оптових підприємств покладено торгово-фінансовий план (бізнес-план), яким установлюється сума товарообороту в цілому і в групах товарів (з виділенням складського та транспортного товарообороту), розмір товарних запасів, план витрат обігу, прибутку та інші показники [8].

Концептуальна основа обліку – це виклад певних концепцій обліку, на яких в подальшому ґрунтується складання та подання звітів зовнішнім користувачам. Метою концептуальної основи обліку є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше.

Концептуальна основа покликана виконувати роль теоретичної норми, яка дозволяє узаконити обрану наукову точку зору і протистояти утиску, який би примушував розробляти несумісні з концептуальною основою норми.

Оскільки реалізація товарів тісно пов'язана з визнанням доходу необхідно визначитись з метою, завданням та принципами організації обліку реалізації товарів (рис. 1.4).

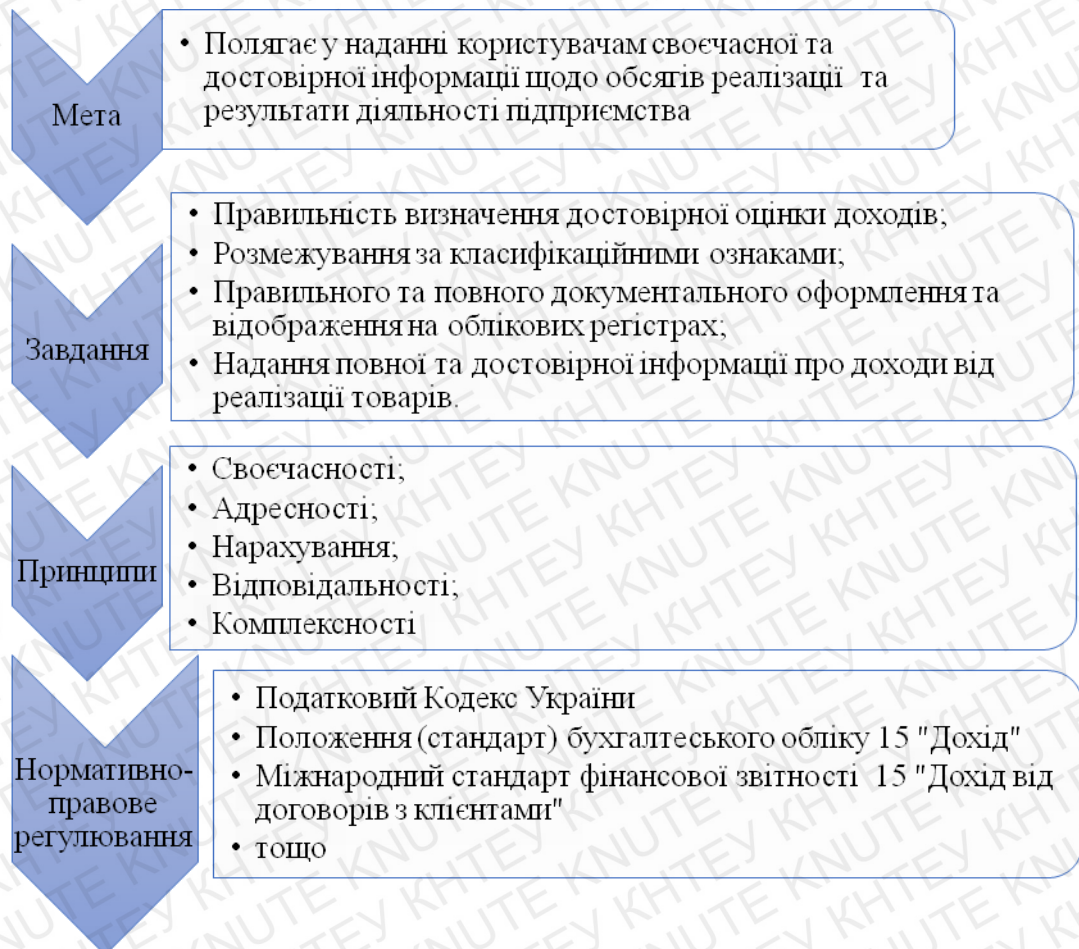


Рис. 1.4 Концептуальна основа обліку операцій з реалізації товарів

*джерело: авторська розробка

Вважаємо важливим блоком концептуальної основи обліку операцій з реалізації товарів блок нормативно-правового регулювання, оскільки воно безпосередньо впливає на всі інші елементи системи обліку. Тому розглянемо більш детально питання нормативно-правового забезпечення регулювання обліку операцій з реалізації товарів. До законодавчих елементів нормативно-правового регулювання операцій з реалізації товарів відноситься: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності та Податковий Кодекс України.

Під час реалізації товарів виникає у підприємства дохід, тому розглянемо концептуальну основу обліку доходів від реалізації товарів.

Відповідно до пп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу доходи — це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [22].

Визнання доходу за Податковим Кодексом України відбувається Ст.137.1. дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Розглянемо визначення та визнання доходу через призму П(С)БО 15 «Дохід». Отже, дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [27].

Визнання доходу за П(С)БО 15 «Дохід» дохід здійснюється під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

- а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;
- б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
- в) суму доходу можна достовірно оцінити;
- г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; та

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити [24].

Оцінка доходу за П(С)БО 15 «Дохід» визначається як сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання [27].

Розглянемо концептуальну основу процесу реалізацію товарів через призму Міжнародних стандартів фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Так як реалізація пов'язана тісно з поняттям визнання доходу (виручки), відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є п'ятикрокова модель визнання виручки схематично зображено на рис. 1.4. та у Додатку А.



Рис.1.4 Модель визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

*джерело: узагальнено автором на основі [48]

Крім того нами було проведено порівняльну характеристику визнання доходу за П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» нами було виявлено наступні відмінності у визначенні, визнанні та класифікації доходу.

**Порівняльна характеристика обліку та відображення доходів за
МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та П(С)БО 15 «Дохід»**

Стандарт	МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	П(С)БО 15 «Дохід»
Визначення доходу	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу (за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників).	Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників).
Визнання доходу	Визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань.	Під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
Класифікація доходу	Доходи від звичайної діяльності; прибуток від інших операцій.	Визначена з поділом на доходи операційної, фінансової та іншої діяльності

*джерело: узагальнено автором [27;50]

На концептуальну основу обліку впливає нормативно-правове регулювання (Додаток Б). В умовах постійного реформування це призводить до нерозуміння базових тлумачень та помилок у обліку. В огляді спеціальної літератури варто відмітити праці таких вчених, як: Карпенко Д.В, Фоміну О.В., Сопко В.В., які досліджували методологію та впровадження управлінського обліку доходів, Бутинець Ф.Ф. висвітлював облік доходів та узагальнення інформації у звітності, натомість Костюченко В. було надано практичні методичні рекомендації щодо оцінки доходу за П(С)БО (Додаток В)

Висновки за розділом 1

Дослідження економічної сутності операцій з реалізації товарів показало відсутність єдиних поглядів на визначення поняття «товар». Нами встановлено,

що поняття «товар» тісно пов'язаний з процесом реалізації, оскільки він утримується для подальшого перепродажу.

Нами розроблено та запропоновано додати до існуючої класифікації ще одну класифікацію «за місцем постачання товарів», що допоможе в майбутньому аналізувати ринки збуту за територією реалізації товарів, а також класифікація «за системою лояльності» - вона допоможе покращити збут продукції. Встановлено, що більшість вчених під процесом реалізації товарів розуміють – перехід прав власності від одного суб'єкта господарювання до іншого.

Нами розроблено концептуальну основу обліку, вона доводить, що під час реалізації товарів у бухгалтерському обліку виникає дохід. Проаналізовано нормативно-правове регулювання та критично порівняно визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та П(С)БО 15 «Дохід».

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД»

2.1. Організація обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі

Об'єктом випускної кваліфікаційної роботи є діюче підприємство оптової торгівлі Товариство з обмеженою відповідальністю «Фаворит ЛТД», основним видом діяльності якого є оптова торгівля відповідно до Статуту підприємства.

Коротка характеристика досліджуваного підприємства представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Коротка характеристика підприємства ТОВ «Фаворит ЛТД»

Повна назва	Товариство з обмеженою відповідальністю «Фаворит ЛТД»
Ідентифікаційний код	19421394
Юридична адреса	07400, м. Бровари, вул. Марії Лагунової, буд.1 кв.35
Фактична адреса	02090, м. Київ, вул. Сосюри 6, оф.106
Основний КВЕД	46.69 Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням
Дата реєстрації підприємства	20.07.1993
Основна діяльність	Продаж зварювального обладнання та комплектуючих до нього, а також продаж допоміжних зварювальних матеріалів
Статус	Платник податку на додану вартість та є платником податку на прибуток на загальних підставах
Кількість працівників	5 чоловік

*джерело: авторська розробка

Таким чином ТОВ «Фаворит ЛТД» здійснює оптову торгівлю, що підтверджує її основний КВЕД Оптова торгівля в умовах сьогодення набирає попит, а тому багато підприємств зіштовхується з певною низкою проблем: завоювання ринку, здобуття певної позитивної репутації, налагодження каналів

збуту та постачання товарів, ефективність використання складських приміщень, оптимізація витрат на логістику тощо. За даними Державного управління статистики за останні 5 років оптовий товарообіг збільшився на 43,1%, так у 2014 він складав 429813,7 млн. грн., натомість у 2017 році він склав 996597,8 млн. грн., тобто зріс майже у 2 рази. Таким чином можна дійти висновку, що ця галузь торгівлі динамічно розвивається, а тому потребує наявності якісного інформаційного забезпечення для управління нею. Галужевими особливостями оптової торгівлі вважається, що основні контрагенти-покупці товарів є юридичні особи або фізичні-особи підприємці, а також наявність складських приміщення. Основною метою оптових підприємств є збут товарів та продукції у великих обсягах. Зазвичай оптові підприємства можуть виступати в якості дилера, дистриб'ютора. Підприємство ТОВ «Фаворит ЛТД» являється сертифікованим дилером німецької компанії Rehm GmbH та австрійської Fronius International та імпортує зварювальне обладнання на продаж, що підтверджує відповідність його оптовим характеристикам. Фінансовий стан ТОВ «Фаворит ЛТД» характеризують дані табл.2.2.

Таблиця 2.2

**Динаміка показників платоспроможності ТОВ «Фаворит ЛТД»
протягом 2014-2018 рр.**

Показник	Нормати вне значення	На 31.12.201 4	На 31.12.201 5	На 31.12.201 6	На 31.12.201 7	На 31.12.201 8
Коефіцієнт грошової платоспроможності	0,25-0,35	0,13	0	0,16	0	0
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,35	0,54	0	0,05	0,01	0
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,8-1,0	1,7	1,5	1,7	0,20	0,11
Коефіцієнт загальної ліквідності	Min.0,5	1,7	1,6	1,8	2,3	2,7

*джерело: авторська розробка

За даними табл.2.4 маємо можливість спостерігати, що протягом останніх років на підприємстві сформувалась тенденція зниження рівня платоспроможності, проте протягом всіх років він залишається нижче рівня нормативного значення. Так в 2018 році рівень грошової платоспроможності склав 0 при нормі не нижче 0,2. А отже, є всі підстави стверджувати, що дане підприємство не є платоспроможним. Але, з 2014 по 2018 рр. ми спостерігаємо зріст коефіцієнту ліквідності. Основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності та розраховане відхилення ТОВ «Фаворит ЛТД» за 2014-2018 рр. наведено у пояснювальній записці у Додатку Г.

Основним документом з організації фінансового обліку в ТОВ «Фаворит ЛТД» є облікова політика підприємства (Додаток И), відповідно до якої бухгалтерія веде фінансовий облік, зокрема облік реалізації товарів.

За своїм штатом працівників підприємство ТОВ «Фаворит ЛТД» має невелику організаційну структуру (рис.2.1.)

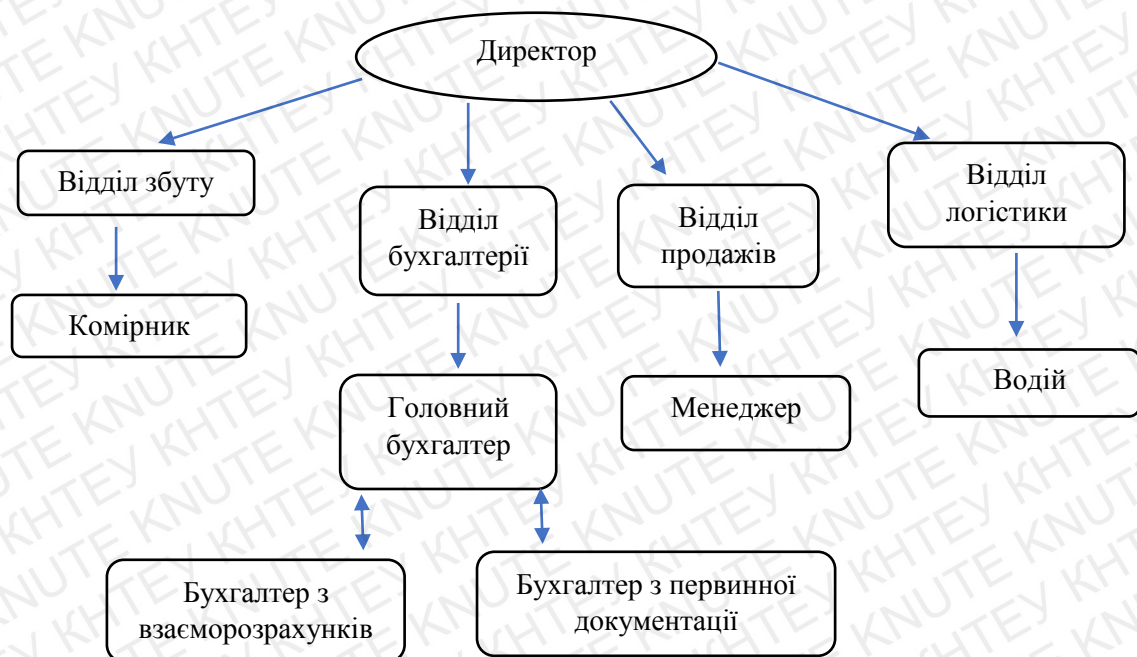


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Фаворит ЛТД»

*джерело: авторська розробка згідно штатного розпису ТОВ «Фаворит ЛТД»

Організаційна структура підприємства відіграє важливу роль у формуванні і налагодженні системи обліку. Оскільки завдяки кожній ланці

формується певний процес під час реалізації товарів. Так, наприклад, менеджер з постачання відповідальний за залучення потенційних покупців, комірник відповідає за наявність товару на складі, водій за доставку товару до покупця, а бухгалтерія за коректне відображення всіх цих дій у обліку.

Організаційна структура бухгалтерії на ТОВ «Фаворит ЛТД» складається з трьох чоловік. Відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» це бухгалтерська служба з двох осіб на чолі з головним бухгалтером.

Згідно з п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996, головний бухгалтер підприємства забезпечує:

- дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені строки фінансової звітності;
- організацію контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [32];
- формує та подає звітність до контролюючих органів.

Бухгалтер з взаєморозрахунків виконує такі функції:

- звіряється з постачальниками та покупцями;
- приймає участь у інвентаризації;
- здійснює типові проведення за результатами інвентаризації;
- здійснює контроль за своєчасною сплатою зобов'язань.

Натомість бухгалтер з первинної документації виконує такі функції:

- здійснює контроль за правильним оформленням та наявністю первинної документації;
- відображає первинні документи в системах обліку, таких як 1С:Підприємство;

- здійснює типові проведення господарських операцій та формує первинні регістри обліку.

Виходячи з вищенаведеної інформації можна сказати, що одним із основних принципів організації бухгалтерського обліку в оптовій торгівлі є звітність матеріально-відповідальних осіб в установлені строки та ведення аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей в бухгалтерії та в місцях їх зберігання [32].

Реалізація товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД» відбувається на підставі договору купівлі-продажу, зазвичай договір укладається коли сума замовлення більше 10 000 грн. При складанні договору купівлі продажу необхідно прописати такі пункти:

1. Предмет договору;
2. Строки та порядок постачання;
3. Порядок розрахунків;
4. Умови поставки та прийом-передача товару;
5. Форс-мажорні обставини;
6. Реквізити сторін.

Бувають випадки, коли договір купівлі-продажу не складається, у такому випадку підставою для відвантаження слугує рахунок-фактура. В ньому прописується постачальник і покупець: їх назви, ідентифікаційний код, реквізити банківських рахунків та адреса. Рахунок фактура має довільну нумерацію та дату виписки. У табличній частині формується: назва номенклатури товару, кількість, умовні одиниці товару, ціна за одиницю, сума знижки та кінцева сума до сплати для покупця. Рахунок підписується відповідальною особою та скріплюється печаткою підприємства ТОВ «Фаворит ЛТД».

Факт приймання-передачі (реалізації) товару на ТОВ «Фаворит ЛТД» оформлюється видатковою накладною на підставі рахунку фактури, який був виписаний раніше. Відпуск товарів покупцеві здійснюється на підставі довіреності та за наявності паспорта довіреної особи. Видаткова накладна

підписується обома сторонами та скріплюється печаткою постачальника. У разі якщо доставку здійснює підприємство ТОВ «Фаворит ЛТД» власним або орендованим транспортним засобом, то до такої видаткової накладної виписується ще товарно-транспортна накладна за формою №1-ТН. Відповідно до п 1.11 Правил перевезення вантажів ТТН має містити такі основні реквізити:

- назва документа та дата й місце складання цього документа (важливо: згідно із Законом про бухоблік (ст. 9) «місце складання» уже не є обов'язковим реквізитом первинного документа, та й у типовій формі № 1-ТН із додатка 7 до Правил перевезень вантажів немає серед реквізитів місця складання, однак якщо ви складете ТТН за власною формою, то його волітимуть бачити);
- найменування (прізвище, ім'я, по батькові) перевізника та/або експедитора, замовника, вантажовідправника, вантажоодержувача;
- найменування та кількість вантажу, його основні характеристики й ознаки, які надають можливість однозначно ідентифікувати цей вантаж;
- автомобіль (марка, модель, тип, реєстраційний номер), причіп/напівпричіп (марка, модель, тип, реєстраційний номер);
- пункти навантаження та розвантаження із зазначенням повної адреси;
- посади, прізвища та підписи відповідальних осіб вантажовідправника, вантажоодержувача, водія та/або експедитора [31].

Саме тому важливо додержуватись графіку документообігу на підприємстві, який наведено у табл.2.3, адже саме вони підтверджують реалізацію товарів.

Таблиця 2.3

Графік документообігу на ТОВ «Фаворит ЛТД»

Назва документа	Створення			Перевірка		Обробка		Передача в архів	
	Кількість	Відповідальний	Срок виконання	Відповідальний	Срок виконання	Відповідальний	Срок виконання	Відповідальний	Срок виконання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Видаткова накладна	2	Бухгалтер	День в день	Бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	щорічно

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Довіреність	1	Бухгалтер	День в день	Бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	щорічно
Товарно-транспортна накладна	3	Водій, бухгалтер	День в день	Бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	День в день	Головний бухгалтер	щорічно

*джерело: авторська розробка

Під час формування документообігу на підприємстві ТОВ «Фаворит ЛТД» документи проходять шлях від створення до узагальнення даних у звітності. Також проходять декілька рівнів контролю посадовими особами підприємства, що схематично зображено на оперограмі у табл. 2.4

Таблиця 2.4

Оперограма документообігу щодо реалізації на ТОВ «Фаворит ЛТД»

№ п/п	Зміст робіт	Директор	Головний бухгалтер	Бухгалтер
1	Формування загально-господарської інформації			
2	Оформлення первинної документації з реалізації товарів			
3	Взаємозвірка даних синтетичного та аналітичного обліку			
4	Складання накопичувальної відомості доходів за місяць			
5	Складання та заповнення звітності			
6	Затвердження звітності			
7	Підписання звітності			
8	Подача звітності до контролюючих органів			

*джерело: авторська розробка

Документообіг на ТОВ «Фаворит ЛТД» формується з дотриманням таких основних принципів: оперативність та цілеспрямованість. Документообіг повинен складатися з системи послідовних дій відповідних посадових осіб:

1. Приймання та реєстрація документів;
2. Розгляд їх керівником
3. Порядок проходження документів в організації;
4. Виконання;
5. Контроль за виконанням;
6. Формування та опис архіву;
7. Підготовка та передача документів в архів.

Для забезпечення раціональної організації обліку товарів необхідно:

- розробити та дотримуватись чіткої системи документообігу;
- розробити порядок про оформлення операцій з руху товарів;
- проводити інвентаризації в місцях зберігання товарів та вчасно відображати нестачу або надлишок;
- регулярно проводити звірки з покупцями та постачальниками;

Отже, організаційною основою бухгалтерського обліку є сукупність заходів що дозволяють раціонально організувати роботу бухгалтерії, розподілити функції працівників і забезпечити ведення бухгалтерського обліку належної якості та з мінімальними ризиками.

Для узагальнення інформації про доходи, відповідно до облікової політики призначено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності», а саме рахунки 702 «Доходи від реалізації товарів» для накопичення сум реалізації та рахунок 704 «Вирахування з доходу» призначений для проведення повернень товару від покупців.

Отже, при визначенні доходів ТОВ «Фаворит ЛТД» керується П(С)БО 15 «Дохід». За кредитом цього рахунку відображається одержання доходу, а за дебетом – відображається сума непрямих податків та відповідно до п.п. 6.1 П(С)БО 15 «Дохід» із сум доходу виключаються суми непрямих податків (ПДВ,

акцизного податку та інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів). Відповідно до облікової політики ТОВ «Фаворит ЛТД» вибуття запасів відбувається за методом FIFO. Оцінка запасів за методом ФІФО (собівартості перших за часом надходження запасів) ґрунтується на припущенні, що товари реалізують у тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство та відображені у бухгалтерському обліку (п. 20 П(С)БО 9). Тобто товари, реалізовані першими, оцінюють за собівартістю перших за надходженням товарів і т. д. Таким чином, передбачається, що на кінець періоду залишаються товари, які були придбані в останню чергу. В подальшому собівартість та доходи закриваються на 79 рахунок «Фінансові результати».

2.2. Методологія фінансового обліку операцій з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку облік товарів ведеться на синтетичному рахунку 28 «Товари», зокрема на субрахунку 281 «Товари на складі», на якому відображено рух товарів, що знаходяться на складах або розподільчих базах.

Оприбуткування товарів відображається за дебетом рахунку 281 «Товари на складі», оприбутковується матеріально-відповідальною особою на підставі прибуткової накладної від постачальника та товарно-супровідних документів, такі як: товарно-транспортна накладна, акт приймання-передачі тари та інші. Оприбуткування товарів на 281 рахунок «Товари на складі» відбувається за первісною вартістю без ПДВ. Формування первісної вартості товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД» відбувається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», виходячи з цього до складу первісної вартості включається:

- суми, сплачені постачальникові товару, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

- суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів. До транспортних витрат торговельного підприємства, понесеними у зв'язку з придбанням товарів.

Реалізація товарів відображається за кредитом рахунку 281 «Товари на складі», відпуск товарів виконує матеріально-відповідальною особою на підставі видаткової накладної та товаро-супровідних документів.

Під час реалізації товарів за грошові кошти у фінансовому обліку підприємства-продавця виникає дохід. При цьому для його визнання мають бути дотримані усі перелічені умови (п. 8 П(С)БО 15 «Дохід») [24]: 1) покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товари; 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами; 3) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [24].

При невиконанні хоча б однієї з наведених умов дохід у бухгалтерському обліку не визнається. Під час реалізації товарів у підприємства виникає дебіторська чи кредиторська заборгованість перед покупцем. На підставі відповідних операцій бухгалтер формує відповідні облікові записи (бухгалтерські проведення), наведені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків щодо реалізації товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
Післяоплата покупця				
1	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	12000,00

Продовження таблиці 2.5

2	Нараховано податкові зобов'язання	702	643	2000,00
3	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	6000,00
4	Списано на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	10000,00
	- собівартість товарів	791	902	6000,00
Попередня оплата покупця				
1	Отримана передплата за товари від покупця	311	681	12000,00
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	2000,00
3	Відвантажено товари покупцю	681	702	12000,00
4	Списано раніше відображене ПДВ	702	643	2000,00
5	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	6000,00
6	Повернено товар покупцем	704	681	6000,00
	Відкориговано податкові зобов'язання	704	643	2000,00
7	Списано на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	10000,00
	- відкориговано дохід	791	704	5000,00
	- собівартість товарів	791	902	3000,00
8	Списано фінансовий результат на нерозподілений прибуток	441	791	2000,00
9	Нараховано податок а прибуток за ставкою 18%	98	641	360,00

*джерело: авторська розробка

Проаналізувавши проведення ТОВ «Фаворит ЛТД» ми бачимо, якщо реалізація товарів здійснюється на умовах післяоплати у підприємства виникає дебіторська заборгованість від покупця, яка формується за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та обліковується за кредитом цього рахунку. Розглянемо іншу ситуацію, якщо ТОВ «Фаворит ЛТД» здійснює реалізацію товарів на умовах передплати, можемо спостерігати як формується кредиторська заборгованість перед покупцем на рахунку 681 «Розрахунки за виданими авансами», одночасно збільшуючи дебетове сальдо рахунку 311 «Рахунки в банках». Під час реалізації товарів за дебетом рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» накопичується загальна сума, враховуючи податки, а потім за кредитом вираховуються сума податків та осідає у дебеті 641 рахунку

«Розрахунки за податками». На ТОВ «Фаворит ЛТД» це податок на додану вартість за ставкою 20%. Вартість реалізованих товарів згодом списується у дебет дев'ятого класу рахунків, а саме для цього призначений субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» та він кореспондує з кредитом субрахунку 281 «Товари на складі». Зазвичай облік реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі здійснюється за первісної вартістю, до якої входять транспортно-заготівельні витрати, тоді собівартість реалізованих товарів буде дорівнювати обліковій вартості даних товарів. В такому випадку списання товарів згідно бухгалтерського обліку буде відбуватися таким чином: дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» кредит субрахунку 281 «Товари на складі». Згодом чистий дохід закривається у кредит 79 рахунку «Фінансові результати» за договірною вартістю постачання, а витрати закриваються в дебет рахунку 79 «Фінансові результати». На підставі цих даних формується результат до оподаткування на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки\збитки» в майбутньому.

Особливістю фінансового обліку в оптовій торгівлі на відмінну від роздрібної торгівлі є відсутність торгової націнки, що значно полегшує облік бухгалтеру.

Виходячи з вище наведених проведення, ми спостерігаємо, що ТОВ «Фаворит ЛТД» не веде облік транспортно-заготівельних витрат на рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», а веде відразу у складі рахунку 281 «Товари на складі».

Реалізацію товарів можна здійснювати за готівкові та безготівкові кошти. ТОВ «Фаворит ЛТД» здійснює реалізацію лише за безготівкові кошти. Адже для реалізації товарів за готівкові кошти юридичні особи повинні встановити реєстратор розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». У оптовій торгівлі зазвичай покупці – юридичні особи, тому розрахунки відбуваються у безготівковій формі.

Інформацію про реалізацію товарів накопичену на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «Фаворит ЛТД» узагальню відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». ТОВ «Фаворит ЛТД» відноситься до категорії мікропідприємств, а тому звітує за формою 2-мс «Звіт про фінансовий результат». Розкриття інформації про доходи від реалізації товарів у фінансовій звітності відбувається у звіті «Звіт про фінансовий результат» у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», код рядка 2000. У цьому звіті необхідно внести дані за звітний період та за попередній звітний період. Накопичення інформації для заповнення даного рядка відбувається на рахунку 702 «Доходи від реалізації товарів» шляхом виключення непрямих податків, тобто сума за кредитом мінус сума за дебетом це і буде чистий дохід від реалізації товарів. У податковій звітності інформація про реалізацію товарів розкривається у Декларації з податку на прибуток у рядку 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» за таким же принципом як і у фінансовій звітності. Натомість у статистичній звітності інформація про реалізацію товарів та товарних залишків акумулюється у звіті за формою 1-опт «Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі».

2.3. Оподаткування операцій з реалізації товарів та узагальнення інформації у звітності в умовах оптової торгівлі

Облік реалізації товарів в умовах оптової торгівлі тісно пов'язаний з податковим обліком. Відповідно до Податкового кодексу України реалізація товарів визначається за ст. 14.1.202 Податкового кодексу України як «будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [22]. Під час реалізації товарів виникає непрямий податок – податок на додану вартість (ПДВ), він входить в ціну товарів (робіт, послуг) та

сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець.

В залежності від групи реалізованих товарів виділяють три ставки, за якими нараховується податок на додану вартість: 20%, 7% або 0%. Для того щоб орієнтуватись яку ставку використовувати, необхідно визначитись з об'єктом оподаткування Згідно з п.п. «а» та «б» п.185.1 ст.185 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст.186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари.

Зазвичай, в умовах оптової торгівлі на території України операції оподатковуються за ставкою 20%, за ставкою 7% - обліковуються лікарські препарати та медична техніка, ставка 0% - використовується при експорті товарі за митний кордон України. Податковий облік тісно пов'язаний з термінами: податковий кредит, податкове зобов'язання.

Відповідно до Податкового Кодексу України:

Податкове зобов'язання — сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленний законом строк) [22].

Податковий кредит — сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу [22].

Податкове зобов'язання виникає на підставі в період першої події відповідно до п. 187.1 ПКУ:

- дата отримання передплати від покупця на банківський рахунок або в касу підприємства.

- дата відвантаження товарів, що оформлено відповідним документом – видаткова накладна
- для експорту товару – дата перетину митного кордону України, оформлена вантажно-митною декларацією.

Основним документом в обліку податку на додану вартість є податкова накладна, яка виписується на дату виникнення зобов'язання і повинна бути зареєстрована в єдиному державному реєстрі податкових накладних у відповідні терміни. Облік ПДВ ведеться на синтетичному рахунку бухгалтерського обліку 643 «Податкові зобов'язання». Під час реалізації товарів бухгалтер повинен зробити відповідні записи (табл.2.6)

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку ПДВ на ТОВ «Фаворит ЛТД»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
Варіант 1. Перша подія — відвантаження товарів				
1	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації товарів	361	702	12000,00
2	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації товарів	702 643	643 6412	2000,00
Варіант 2. Перша подія — отримання передоплати				
1	Отримано передоплату за товари	311	361	12000,00
2	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	643	6412	2000,00
3	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	12000,00
4	Списано відображену раніше суму податкових зобов’язань з ПДВ	702	643	2000,00

Виходячи з цих проведення ми бачимо що, сума ПДВ при першій події – реалізації товарів збільшує і зменшує дохід одночасно. На підставі обліку ПДВ ми бачимо, що рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» за кредитом накопичує не лише сам дохід, а й включає непрямі податки, сума яких відображається за кредитом, що в результаті впливає на чистий дохід.

За підсумками місяця ТОВ «Фаворит ЛТД» формує Податкову Декларацію з податку на додану вартість (додаток Б) та звітує до податкових органів протягом 20 календарних днів після закінчення звітного періоду. Узагальнення інформації щодо обсягів реалізації товарів з податку на додану вартість за ставкою 20% відбувається у першому розділі «Податкові зобов'язання» у рядку 1.1 колонці А формуються обсяги постачання без ПДВ, у колонці Б формуються сума податку на подану вартість. При експорті товарів за митну територію України за ставкою 0% заповнюється рядок 2 та колонка А обсяги постачання без ПДВ, які будуть вказані в вантажно-митній декларації. На підставі заповнення цих рядків формується Додаток 5 «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів», в якому відображаються обсяги постачання контрагентам за їх індивідуальними податковими номерами у розділі 1 «Податкові зобов'язання». Незалежно від того чи зареєстрована податкова накладна у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), платник податку зобов'язаний відобразити нарахування податкового зобов'язання. Якщо на дату подання податкової декларації з податку на додану вартість виникла така ситуація, що платник ПДВ не може зареєструвати податкову накладну у ЄРПН з певних причин, то він повинен зазначити цю податкову накладну, як незареєстровану у таблиці 1.1 Додатку 5 до податкової декларації.

На практиці також часто зустрічається, що з певних причин необхідно коригувати податкові зобов'язання. Серед таких причин може бути зміна ціни, повернення товару, зміна кількості товару та інші. В такому випадку виписується розрахунок коригування до податкової накладної, яка потребує коригування. Такий розрахунок реєструє на збільшення суми податкового зобов'язання продавець, а якщо на зменшення суми, то такий розрахунок коригування реєструє продавець. Дані коригування також відображаються в Додатку 1 Розрахунок коригування сум податку на додану вартість у таблиці 1 та розшифровуються у розрізі індивідуальних податкових номерів.

За підсумками формування податкового кредиту та податкового зобов'язання у підприємства зазвичай виникає зобов'язання по сплаті ПДВ, яке обліковується на рахунку 6412 «Розрахунки за ПДВ». За підсумком місяця за дебетом формуються податкові зобов'язання, а за кредитом – податковий кредит, якщо сальдо на кінець періоду кредитове, то платник ПДВ повинен перерахувати податок у визначені строки. Якщо ж сальдо дебетове, це свідчить про від'ємне значення ПДВ в такому випадку заповнюється ще Додаток 2 «Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду» до Декларації з ПДВ. Виходячи з практичного досвіду, така ситуація виникає внаслідок експорту товарів, за рахунок того, що сировина купується на території України за ставкою 20%, а продається на експорт за ставкою 0%. В такому випадку платник ПДВ має право суму від'ємного значення включи до наступного звітного періоду до складу податкового кредиту або подати на бюджетне відшкодування.

Бюджетне відшкодування - відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V цього Кодексу [22].

Отже, узагальнення операцій з оподаткування реалізації товарів у звітності відбувається у Податковій декларації з податку на додану вартість, на підставі якої платник декларує суму свого зобов'язання до сплати у бюджет.

Висновки за розділом 2

Оптова торгівля в умовах сьогодення набирає попит, а тому багато підприємств зіштовхується з певною низкою проблем: завоювання ринку, здобуття певної позитивної репутації, налагодження каналів збуту та постачання товарів, ефективність використання складських приміщень, оптимізація витрат на логістику тощо.

У другому розділі було проаналізовано та розкрито практичні аспекти організації обліку на підприємстві оптової торгівлі. Встановлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» відповідно КВЕД є підприємством оптової торгівлі та займається реалізацією зварювального обладнання. В штаті працює два бухгалтери на чолі з головним бухгалтером. Організацію документообігу веде відповідно до графіку документообігу на підприємстві, але на нашу думку цього недостатньо. Нами було розроблено та запропоновано План щодо архівування та зберігання документів, ним встановлено строки передачі документів в архів та визначено відповідальних за збереження осіб.

Проведено аналіз основних показників таких як: коефіцієнт грошової платоспроможності, абсолютної ліквідності, поточної ліквідності та загальної ліквідності. Проаналізувавши фінансовий стан підприємство ТОВ «Фаворит ЛТД» ми виявили, що воно є не платоспроможним, це підтверджує коефіцієнт грошової платоспроможності, який за 2018 рік дорівнює 0.

Встановлено, що при організації фінансового обліку ТОВ «Фаворит ЛТД» регламентується засадами облікової політики. Провівши аналіз стану фінансового обліку нами було виявлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» не використовує субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати», а веде транспортно-заготівельні витрати одразу на 281 «Товари на складі».

Висвітлено податковий статус ТОВ «Фаворит ЛТД» - платник податку на додану вартість та платник податку на прибуток та висвітлено методологію побудови податкового обліку. Встановлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» веде облік зобов'язань з податку на додану вартість на рахунку 643 «Податкові зобов'язання» та узагальнює інформацію у податковій декларації з податку на додану вартість.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ФАВОРИТ ЛТД»

3.1. Удосконалення обліку з реалізації товарів на підприємстві ТОВ «Фаворит ЛТД»

Кожне підприємство потребує наявності якісного інформаційного забезпечення для прийняття рішень. Інформаційне забезпечення — це сукупність форм документів, нормативної бази і реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення і форм організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованого оброблення економічної інформації чи в інформаційній системі. Якісним інформаційним забезпеченням можна назвати, якщо воно відповідає наступним критеріям: цілісність, вірогідність, гнучкість, контроль, адаптивність, мінімізація введення і виведення інформації. На підставі інформаційного забезпечення підприємство узагальнює всю інформацію у звітність [23].

Для удосконалення обліку реалізації товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД» перед нами поставили наступні завдання:

1. В частині організації обліку:
 - 1.1. Впровадити План архівації документів;
 - 1.2 Впровадити аналітичні рахунки першого та другого порядку до рахунку 281 «Товари на складі» та 702 «Дохід від реалізації товарів»;
 - 1.3 Запропонувати зміни до облікової політики підприємства щодо впровадження субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».
2. В частині методології обліку:
 - 2.1 Запровадити систему лояльності та визначити як її обліковувати
 - 2.2 Запропонувати методологію впровадження переходу з програмного забезпечення 1С з версії 7.7 на версію 8.3;
 - 2.3 Запропонувати способи впровадження управлінського обліку та форм внутрішньої звітності.

Проаналізувавши організацію обліку, встановлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» веде графік документообігу. Але на нашу думку цього недостатньо для повного циклу ведення документообігу. Тому вважаємо за доцільне впровадити План щодо архівування та зберігання документів для удосконалення організації обліку. В ньому буде прописано чіткий регламент архіву документів, а саме:

- 1.Відповідальна особа за збереження документів;
- 2.Відповідально особа за сортування документів;
3. Кількість документів за кожен місяць за надрукованим реєстром.

Пропонуємо впровадити на ТОВ «Фаворит ЛТД» даний План, який представлено у Додатку^к. Даний План архівування та зберігання документів допоможе підприємству чітко розуміти де знаходяться документи і яка особа відповідальна за їх збереження.

В частині фінансового обліку операцій з реалізації товарів на нашу думку суттєвим недоліком в фінансовому обліку реалізації товарів є відсутність робочого плану рахунків, який би ділив групу товарів та їх реалізацію на зварювальне обладнання, комплектуючі та зварювальні матеріали. Тому нами було розроблено та запропоновано ввести додаткові субрахунки першого та другого порядку до рахунки 281 «Товари на складі» для обліку товарів (табл.3.1).

Таблиця 3.1

**Робочий план рахунків для ТОВ «Фаворит ЛТД» для обліку товарів
за групами**

Аналітичні рахунки 1 го порядку		Аналітичні рахунки 2 го порядку		Аналітичні рахунки 3 го порядку	
За видами товарів		За призначенням		За системою лояльності	
1		2		3	
281.1	Зварювальне обладнання	281.1.1	Зварювальне обладнання	281.1.1.1	30 для алюмінію зі знижкою (%)

			(ЗО) для алюмінію	281.1.1.2	ЗО для алюмінію за бонуси
--	--	--	----------------------	-----------	------------------------------

Продовження таблиці 3.1

1		2		3	
		281.1.2	Зварювальне обладнання для чорної сталі	281.1.2.1	ЗО для чорної сталі зі знижкою (%)
				281.1.2.2	ЗО для чорної сталі за бонуси
281.2	Комплектуючі	281.2.1	Комплектуючі до ТИГ- обладнання	281.2.1.1	Комплектуючі до ТИГ- обладнання зі знижкою (%)
				281.2.1.2	Комплектуючі до ТИГ- обладнання за бонуси
		281.2.2	Комплектуючі до МИГ- обладнання	281.2.2.1	Комплектуючі до МИГ- обладнання зі знижкою (%)
				281.2.2.2	Комплектуючі до МИГ- обладнання за бонуси
281.3	Зварювальні матеріали	281.3.1	Проволока	281.3.1.1	Проволока зі знижкою (%)
				281.3.1.2	Проволока за бонуси
		281.3.2	Прутки	281.3.2.1	Прутки зі знижкою (%)
				281.3.2.2	Прутки за бонуси

*джерело: авторська розробка

ТОВ «Фаворит ЛТД» у найближчий час планує займатись експортом товарів, для того щоб освоїти нові ринки збуту необхідно проаналізувати який товар користується більшим попитом. Для контролю обсягів реалізації товарів за групами пропонуємо ввести наступні субрахунки до рахунку 702 «Доходи від реалізації товарів» (табл.3.2)

Таблиця 3.2

**Робочий план рахунків для ТОВ «Фаворит ЛТД» обліку доходу
реалізованих товарів**

Аналітичні рахунки 1 го порядку	Аналітичні рахунки 2 го порядку	Аналітичні рахунки 3 го порядку
За видами товарів	За призначенням	За системою лояльності
1	2	3

Продовження таблиці 3.2

1		2		3	
702.1	Зварювальне обладнання	702.1.1	Зварювальне обладнання (ЗО) для алюмінію	702.1.1.1	ЗО для алюмінію зі знижкою (%)
				702.1.1.2	ЗО для алюмінію за бонуси
		702.1.2	Зварювальне обладнання для чорної сталі	702.1.2.1	ЗО для чорної сталі зі знижкою (%)
				702.1.2.2	ЗО для чорної сталі за бонуси
702.2	Комплектуючі	702.2.1	Комплектуючі до ТИГ- обладнання	702.2.1.1	Комплектуючі до ТИГ- обладнання зі знижкою (%)
				702.2.1.2	Комплектуючі до ТИГ- обладнання за бонуси
		702.2.2	Комплектуючі до МИГ- обладнання	702.2.2.1	Комплектуючі до МИГ- обладнання зі знижкою (%)
				702.2.2.2	Комплектуючі до МИГ- обладнання за бонуси
702.3	Зварювальні матеріали	702.3.1	Проволока	702.3.1.1	Проволока зі знижкою (%)
				702.3.1.2	Проволока за бонуси
		702.3.2	Прутки	702.3.2.1	Прутки зі знижкою (%)
				702.3.2.2	Прутки за бонуси

*джерело: авторська розробка

Введення даних субрахунків полегшить сприйняття інформації відповідним користувачам та буде корисним для усіх користувачів: для бухгалтера- буде легше формувати управлінську звітність, для відділу продажів – для того щоб виявити який товар користується більшим попитом, для керівника – який товар приносить найбільше прибутку. Натомість слід не забувати, що є товар який не користується великим попитом та іноді «осідає»

на складах. Ми пропонуємо ввести систему лояльності та за-для вивільнення коштів підприємства для закупівлі нового більш нового товару.

Система лояльності – це маркетингові дії, для заохочення покупців. Пропонуємо ввести дисконтну програму лояльності, яка передбачає собою знижку на певну групу товарів. Для цього пропонуємо виділити окремий субрахунок другого порядку та обліковувати там товари, які підпадають під знижку, шляхом перенесення відповідних товарів до даного рахунку. Таким чином підприємство може контролювати суму товарів, які залишилось продати та суму вже реалізованих товарів зі знижкою.

Для впровадження даних рахунків обліку необхідно використовувати якісні інформаційні системи обліку. На підприємстві важливу роль відіграє способи автоматизації обліку, а тому слід приділити увагу програмному забезпеченню. Особливість управлінського обліку полягає у його оперативності, яка надає змогу аналізувати відповідні показники діяльності підприємства на підставі відповідної звітності.

На сьогоднішній день майже весь бухгалтерський облік ведеться в інформаційних системах обліку, у більшості це програмне забезпечення 1С «Підприємство», їх існує декілька видів у різних конфігураціях, такі як: 1С «Підприємство», SAP, Укрсклад, Парус, Галактика. Програмне забезпечення відіграє важливу роль в обліку та формуванні звітів, адже за допомогою програмного забезпечення підприємство може контролювати основні показники діяльності підприємства такі як: контроль рентабельності, контроль взаєморозрахунків, аналіз торгівельної діяльності (рис.3.1). В подальшому це допомагає в прийнятті управлінських рішень керівництву підприємства.

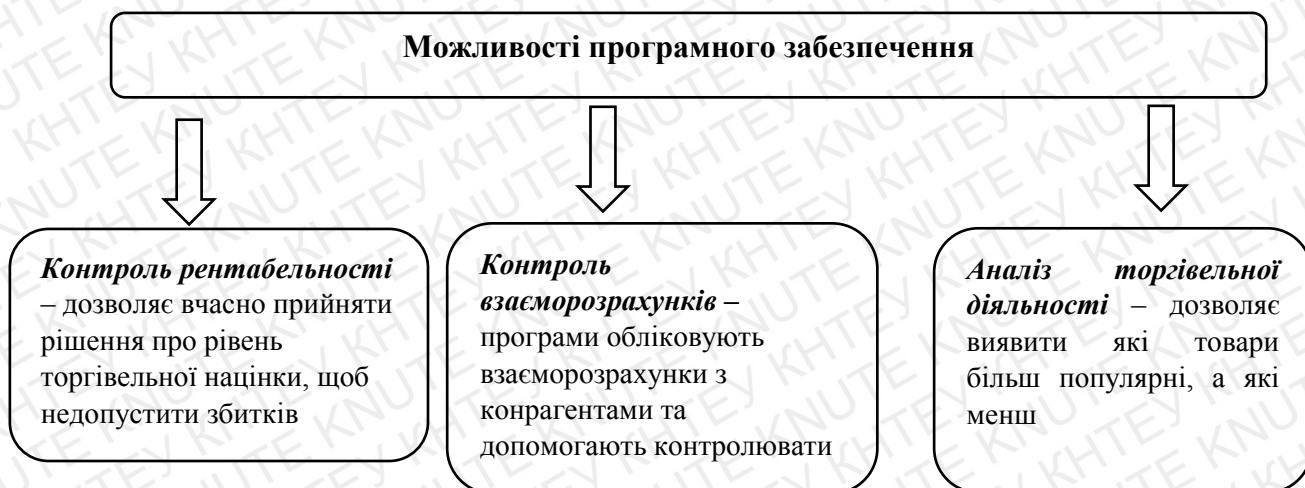


Рис 3.1. Можливості програмного забезпечення

*джерело: авторська розробка

На даний момент ТОВ «Фаворит ЛТД» використовує програмне забезпечення 1С:Підприємство версія 7.7 «Бухгалтерія для України», вважаємо, що на сьогоднішній день існують усі передумови для того щоб підприємству перейти на більш нову версію програмного забезпечення, а саме:

1. відсутність інформації в повному обсязі;
2. відсутність деталізації щодо реалізованих товарів;
3. відсутність типових форм управлінських звітів

А тому, вважаємо за доцільне рекомендувати ТОВ «Фаворит ЛТД» здійснити перехід з програмного забезпечення 1С:Підприємство версії 7.7 «Бухгалтерія для України» на 1С:Підприємство версії 8.3 «Управління торговим підприємством». Ми рекомендуємо використовувати саме конфігурацію «Управління торговим підприємством», адже вона має низку переваг, ніж конфігурація «Бухгалтерія для України», а саме:

1. Користувач може внести логотип компанії у рахунок-фактуру;
2. Користувач у розділі «номенклатура» може внести деталізовані дані щодо товару (фото, країну походження, базову знижку на товар);
3. Користувач може ввести додаткові субрахунки до рахунків та вести аналітику по ним у формі звітів;
4. Користувач має можливість поділити права доступу до програмного забезпечення та надавати чи закривати інформацію відповідно до центрів відповідальності;
5. Користувач має можливість формувати різні управлінські звіти та робити вибірку по товарам, сортуючи відповідну інформацію (наприклад: звіт з продажу товарів за відповідний термін, звіт щодо контролю собівартості).

Пропонуємо розглянути методику переходу. Для початку необхідно у системі 1С «Бухгалтерія для України» 7.7 виконати наступні дії:

1. Зробити резервні копії 1С: «Бухгалтерія для України» 7.7
2. Оновити конфігурацію до останнього реліза
3. Провести регламентні операції по закриттю місяця в 1С: «Бухгалтерія для України» 7.7
4. Перевірити базу даних та виправити помилки (при їх наявності) через «Сервіс»
5. Видалити помічені на видалення об'єкти.
6. Виконати тестування и виправлення бази. Для цього необхідно в режимі конфігуратора відкрити в меню «Адміністрування» та вибрати вікно «Тестування та виправлення бази даних та натиснути кнопку Виконати.

Наступним кроком, необхідно встановити програмне забезпечення 1С:Підприємство версії 8.3 «Управління торговим підприємством», запустити цю програму та виконати наступні кроки:

Крок 1. Створити нову інформаційну базу

Крок 2. При запуску інформаційної бази з'явиться вікно «Завантажити дані з 1С:Підприємство 7.7» та завантажити бекап інформаційної бази.

Крок 3. Перевірити коректність сформованих документів: документ «Довідники» та документ «Залишки на початок року».

Крок 4. Налаштувати користувачів 1С, надати відповідні права до доступу.

Отже, впровадження нового робочого плану рахунків допоможе підприємству деталізувати товар та його реалізацію, а також допоможе бачити суми реалізованих товарів за системою лояльності. Перехід з програмного забезпечення 1С версії 7.7 до версії 8.3 допоможе налагодити управлінський облік та розширить функціонал можливостей для нього.

3.2. Удосконалення обліку реалізації товарів оптової торгівлі в системі управління підприємством

Діяльність будь-якого підприємства оптової торгівлі пов'язано з забезпеченням максимального прибутку. Це можливо для кожного підприємства за умови того, що собівартість є низькою, а обсяги реалізованої продукції є великими. Тому управлінський облік буде ефективним на підприємстві, якщо весь час контролювати основні три показники, такі як: собівартість, ціна продажу, обсяги реалізованих товарів.

Управлінський та фінансовий облік пов'язані між собою, але мають декілька відмінностей, зокрема можна виділити такі основні: мета ведення, регламентація, користувачі, склад, періодичність складання, вимоги до відкритості інформації, групування даних за певними ознаками чи показниками.

Організація управлінського обліку передбачає необхідність урахування низки факторів, що носять першочерговий вплив та зумовлені специфікою діяльності суб'єкта господарювання. Кожне підприємство розробляє систему управлінського обліку виходячи із власних потреб і специфіки роботи [16].

Провевши анкетування головного бухгалтера ТОВ «Фаворит ЛТД» (Додаток Е) ми виявили, що дане підприємство не веде управлінський облік, але використовує деякі його елементи та в найближчий час планує впровадити його.

Для впровадження управлінського обліку на ТОВ «Фаворит ЛТД» необхідно:

1. Розробити положення про впровадження управлінського обліку, виходячи з особливості галузі підприємства.
2. Визначитись з відповідальною особою за ведення управлінського обліку та користувачами управлінської звітності;
3. Визначити центри відповідальності

Для того щоб управлінський облік був ефективним необхідно:

- забезпечити бухгалтера доступ до необхідної інформації, оскільки повнота інформації суттєво впливає на управлінський облік;

- розробити власну методологію для формування управлінського обліку, при цьому врахувати особливості облікової політики та форми звітності.

Управлінська звітність повинна бути:

- оперативною та короткою (найнеобхідніші показники), корисною для користувача для прийняття управлінських рішень;
- доцільною та достовірною;
- більше деталізованою ніж фінансова звітність;
- адресною та зрозумілою користувачу.

На даному етапі розвитку торгових підприємств оптової торгівлі в Україні необхідно впроваджувати управлінський облік, він сприятиме прозорості інформації для керівництва та буде охоплювати всі компоненти обліку в режимі реального часу. Разом с тим варто відмітити, що впровадження управлінського обліку є досить важливим для підприємств оптової торгівлі, але в той же час на сьогоднішній день відсутні публікації або методичні положення, на які можна було б базуватися і підприємства могли б оптимізувати свої процеси управління.

Оптова торгівля в умовах сьогодення набирає попит, а тому багато підприємств зіштовхується з певною низкою проблем: завоювання ринку, здобуття певної позитивної репутації, налагодження каналів збуту та постачання товарів, ефективність використання складських приміщень, оптимізація витрат на логістику тощо.

За рахунок великих обсягів продажу продукції на підприємствах оптової торгівлі замовлення часто виконуються з помилками, заявки від клієнтів обробляються невчасно і це зумовлено ти, що підрозділи логістики, менеджменту та інші працюють між собою не досить ефективно. Цю ситуацію можна вирішити за рахунок впровадження управлінських завдань між відповідними відділами. Специфіка підприємств оптової торгівлі у циклічності господарської діяльності, а тому нами було розроблено та запропоновано форму управлінського звіту (Додаток В). Запропонована форма звіту забезпечить внутрішніх користувачів обліковою інформацією для планування,

контролю і аналізу доходів та витрат підприємства, допоможе оцінити ефективність продажів та продемонструє зниження вартості пропорційно до обсягів реалізованої продукції, допоможе визначити слабкі і сильні сторони певної закупки та допоможе у прийнятті управлінських рішень.

За допомогою CVP-аналізу ми можемо проконтролювати рентабельність підприємства, аналізуючи маржинальний дохід. Маржинальний дохід (прибуток) — це різниця між виторгом від реалізації (без урахування ПДВ і акцизів) та змінними витратами.

Завдяки аналізу торгівельної діяльності підприємство виявляє свої сильні та слабкі сторони в асортименті товарів. Асортимент товару відіграє велику роль у формуванні обсягів продажу, адже чим краще підібраний асортимент товару, тим більший прибуток. Для того щоб розуміти рентабельність товару необхідно розрахувати точку безбитковості. Точка безбитковості характеризує обсяг реалізації продукції за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка від реалізації продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку безбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги [41]. Визначено точку безбитковості для ТОВ «Фаворит ЛТД» для найбільш популярної моделі зварювального апарату Fronius Trans Tig 1750 (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Точка безбитковості для зварювального апарату Fronius Trans Tig 1750 на ТОВ «Фаворит ЛТД»

Стаття	Варіант 1 1 одиниця товару		Варіант 2 6 одиниць товару		Варіант 3 10 одиниць товару	
	Всього (грн)	На одиницю товару (грн)	Всього (грн)	На одиницю товару (грн)	Всього (грн)	На одиницю товару (грн)
Виручка від реалізації	84 000	84 000	430 000	84 000	840 000	84 000
Змінні витрати	74 000	74 000	370 000	74 000	740 000	74 000
Маржинальний дохід	10 000	10 000	60 000	10 000	100 000	10 000
Постійні витрати	60 000		60 000		60 000	

Чистий прибуток	-50 000		0		60 000	
--------------------	---------	--	---	--	--------	--

*джерело: авторська розробка

Проаналізувавши дані, ми бачимо що варіант 1 (на одну одиницю товару) при продажі кожної додаткової одиниці протягом місяця приносить додаткові 10 000 грн, які можна використовувати для покриття постійних витрат, але при цьому підприємство потерпає збитки.

Варіант 2 (беззбитковий) можемо спостерігати, для того щоб досягнути рівня беззбитковості з маржинальним доход у 10 000 грн., необхідно реалізовувати 6-ть апаратів.

Варіант 3 (прибутковий) спостерігаємо, що починаючи з 7-го апарату підприємство починає покривати свої збитки та додатково отримувати прибутки від реалізації даного товару. Схематично зображено на рис. 3.2. у вигляді графіка беззбитковості.

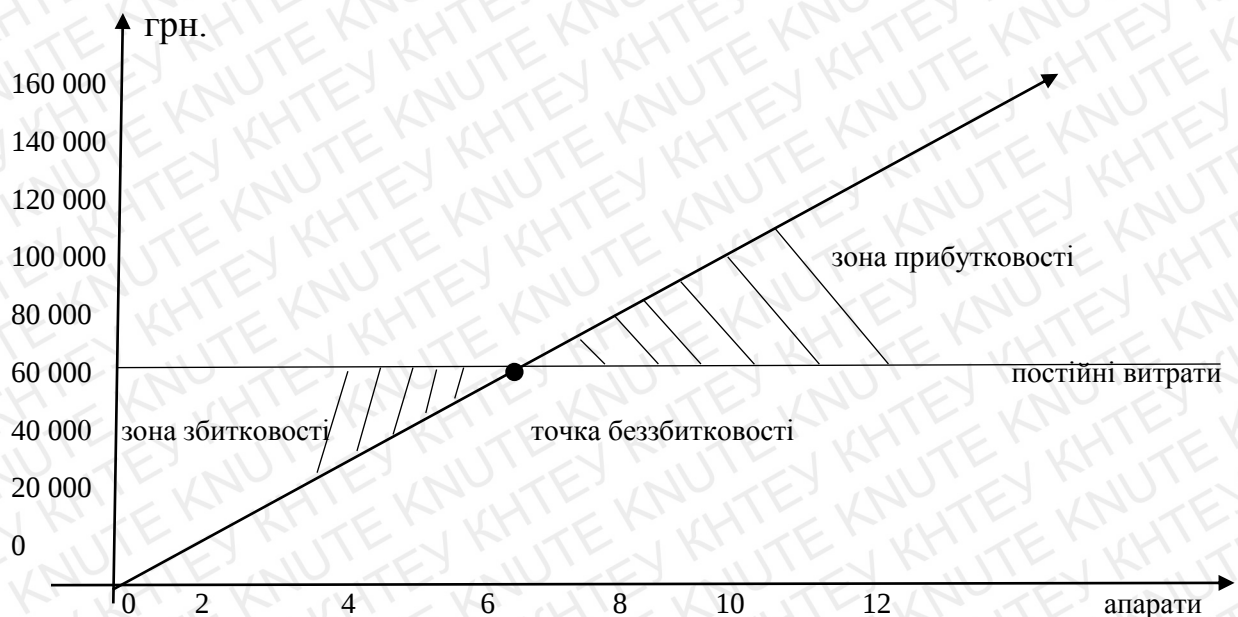


Рис 3.2. Графік CVP-аналізу (графік беззбитковості)

*джерело: авторська розробка

Таким чином схематично зображено дві зони: зона збитковості та зона прибутковості. Отже, зона збитковості пролягає до продажу 5-ти апаратів включно, під час реалізації 5-го підприємство виходить у рівень беззбитковості та починаючи з 7-го апарату підприємство переходить в зону прибутковості.

За для того, щоб мінімізувати кількість проданих товарів для досягнення точки безбитковості підприємству необхідно скласти бюджети реалізації.

Бюджет – це оперативний фінансовий план на короткостроковий період, що розробляється, як правило, в рамках наступного кварталу з розбивкою по місцях (і менших періодах), що відображає надходження і витрачання грошових коштів у процесі здійснення конкретних видів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Бюджети з реалізації товарів необхідно розподіляти за центрами відповідальності (Додаток Ж).

Перед тим як скласти бюджет необхідно виокремити основні центри відповідальності підприємства:

- 1) відділ маркетингу – сприяє залученню нових клієнтів
- 2) відділ збуту – формує комплекс заходів щодо реалізації товарів
- 3) відділ логістики -організовує вчасну доставку клієнтові
- 4) відділ бухгалтерії – формує цінову політику, умови знижок та оплати товарів.

Чітке встановлення центрів відповідальності допомагає більш ефективно впровадити систему фінансового планування. Використання центрів відповідальності висуває до працівників більш чіткі вимоги щодо фінансової дисципліни та виконання регламентів щодо бюджетування.

Наступним етапом впровадження бюджетування є закріплення витрат за кожним з центрів відповідальності. Специфіка оптової торгівлі передбачає використання різних каналів збуту, а тому вважаємо, що доцільно використовувати консолідований бюджет витратах та доходів щодо реалізації товарів.

Нами запропоновано форми внутрішньої звітності для планування операцій з реалізації товарів, аналізу діяльності структурних підрозділів та центрів відповідальності (табл.3.3)

Таблиця 3.3

Запропоновані форми внутрішньої звітності для ТОВ «Фаворит ЛТД»

Назва звіту	Коротка характеристика	Користувачі звіту
Звіт про виконання доходів та витрат в залежності від каналів збуту	Дозволяє підприємству одержати інформацію про обсяги реалізації в залежності від каналів збуту	Бухгалтер, Керівник
Звіт про результати реалізації товарів (відхилення план\факт)	Дозволяє підприємству одержати інформацію про відхилення від запланованих показників, виявити причини та усунути їх	Керівник, відділ збуту, відділ маркетингу

*джерело: авторська розробка

Запропоновані форми звітності (Додатки Є, З, И) та їх практичне використання забезпечуватимуть обліковою інформацією відповідних користувачів та допоможуть у плануванні обсягів реалізації товарів, виявлення слабких та сильних сторін, а також допоможуть в подальшій стратегії продажів.

Висновки за розділом 3

Кожне підприємство потребує наявності якісного інформаційного забезпечення для прийняття рішень, саме це спонукало нас удосконалити облік. Для удосконалення обліку реалізації товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД» ми виконали наступні завдання:

1. В частині організації обліку:
 - 1.1. Впровадили План архівації документів;
 - 1.2 Розробили аналітичні рахунки першого, другого та третього порядку до рахунку 281 «Товари на складі» та 702 «Дохід від реалізації товарів»;
 - 1.3 Запропонували внести зміни до облікової політики підприємства щодо впровадження субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».
2. В частині методології обліку:
 - 2.1 Впровадили систему лояльності та висвітлили як її обліковувати
 - 2.2 Запропонували методологію впровадження переходу з програмного забезпечення 1С з версії 7.7 на версію 8.3;

2.3 Запропонувати способи впровадження управлінського обліку та форм внутрішньої звітності.

Ми виявили за результатами анкетування, що ТОВ «Фаворит ЛТД» не веде управлінський облік, але використовує його деякі елементи. За словами головного бухгалтера, підприємство планує в найближчий час впровадити управлінський облік.

Нами було виявлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» планує здійснювати експорт товарів, а тому нами було обрано найбільш популярний товар та проведено CVP-аналіз, знайдено точку беззбитковості та надано пропозицію щодо впровадження управлінських звітів.

ВИСНОВКИ

Під час написання випускної кваліфікаційної роботи нами виконано наступні завдання:

1. Розкрито економічну сутність операцій з реалізації товарів.

Розглянувши економічну сутність товару слід відмітити, що відсутні єдині погляди на поняття «товар». Чинне законодавство відносить їх до складу запасів, натомість вітчизняні вчені вважають, що це є певний продукт людської праці, який повинен задовольняти потреби користувачів. Вітчизняні вчені дійшли майже загального висновку, що під процесом реалізації товарів розуміють передачу прав власності на активи.

2. Критично проаналізовано класифікацію операцій з реалізації товарів.

Критично проаналізувати класифікацію операцій з реалізації товарів слід відмітити, що вона є доволі обширна, що в подальшому допоможе деталізувати процес реалізації за різними ознаками. Нами було запропоновано ввести додаткові класифікації: 1. «за місцем постачання товару» та «за системою лояльності», що забезпечить формування інформації про реалізацію товарів на території України та за кордон, а також інформацію щодо надання знижок та бонусів.

3. Розглянуто концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів в умовах оптової торгівлі.

Розглянувши концептуальні засади обліку та оподаткування операцій з реалізації товарів в умовах оптової торгівлі встановлено, що концептуальна основа обліку – це виклад певних концепцій обліку, на яких в подальшому ґрунтується складання та подання звітів зовнішнім користувачам. Метою концептуальної основи обліку є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше.

При формуванні концепції обліку реалізації товарів ми дійшли висновку, що процес реалізації товарів тісно пов'язаний з процесом формування доходів підприємства. Нами було розроблено концептуальну основу обліку операцій з реалізації товарів в яку було покладено мету, завдання, принципи та нормативно-правове забезпечення. Слід відмітити, що на сьогоднішній день концептуальну основу обліку реалізації товарів в оптовій торгівлі розглядало доволі небагато вчених, на відмінно від роздрібно́ї торгівлі. Розглянули нормативно-правове регулювання та встановили визначення доходу, його оцінку та критерії визнання за П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

5. Розглянуто організацію обліку реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі.

Об'єктом для написання випускної кваліфікаційної роботи є діюче підприємство оптової торгівлі ТОВ «Фаворит ЛТД». Організація обліку на ТОВ «Фаворит ЛТД» здійснюється на підставі облікової політики підприємства. Нами було висвітлено організаційну структуру підприємства, відповідальних осіб та їх функції щодо організації документального обліку операцій з реалізації товарів.

6. Розглянуто методологію фінансового обліку ТОВ «Фаворит ЛТД».

Розглянувши методологію обліку встановлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» веде облік реалізації товарів за П(С)БО, наведено кореспонденцію рахунків та описано методологію формування оборотів за рахунками синтетичного та

аналітичного обліку. Встановлено, що ТОВ «Фаворит ЛТД» для обліку реалізації товарів використовує основні два рахунки 281 «Товари на складі» та 702 «Дохід від реалізації товарів», без аналітичного обліку за групами товарів та отриманих доходів. Знайдена відмінність між обліком роздрібної та оптової торгівлі – відсутність торгової націнки. Проаналізовано фінансовий стан підприємства ТОВ «Фаворит ЛТД» та встановлено, що воно не є платоспроможним, висвітлені основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності та розраховане відхилення, яке наведено у Додатках. Нами було досліджено та висвітлено методологію формування податкової звітності та оподаткування на ТОВ «Фаворит ЛТД» в цілому.

7. Сформовано напрями удосконалення обліку з реалізації товарів на підприємстві оптової торгівлі ТОВ «Фаворит ЛТД».

Для удосконалення обліку реалізації товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД» нами було виконано наступні завдання:

1. В частині організації обліку: впровадили План архівації документів; впровадили аналітичні рахунки першого, другого та третього порядку до рахунку 281 «Товари на складі» та 702 «Дохід від реалізації товарів»; запропонували зміни до облікової політики підприємства щодо впровадження субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

2. В частині методології обліку: запровадили систему лояльності та визначити як її обліковувати; запропонували методологію впровадження переходу з програмного забезпечення 1С з версії 7.7 на версію 8.3; запропонували способи впровадження управлінського обліку та форм звітності.

На підставі CVP-аналізу знайдено точка беззбитковості, яка допомогла знайти зони збитковості та зони прибутковості підприємства. Розроблено управлінські звіти: «Звіт щодо обсягів реалізації товарів», «Звіт про виконання доходів в залежності від каналів збуту», «Звіт про результати реалізації товарів (план\факт)», які допоможуть контролювати обсяги реалізації товарів за каналами збуту та контролювати фактичні та планові показники. Також нами було розроблено бюджет «Бюджет реалізації товарів в оптовій торгівлі» за

центрами відповідальності, що допомагає в подальшому аналізувати показники витрат безпосередньо за центрами відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабич В.В. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні / В.В. Бабич, Є. І. Свідерський. — К.: Лібра, 2006. — 160 с.
2. Биба В.В. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження / В.В. Биба, Ю.І. Матюшина// Економіка та держава. – 2015. - №1/2015 - URL:http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf
3. Бутенець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. 6-те вид. доп. і перер. – Житомир: ПП «Рута», 2005 р.
4. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. Г. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
5. Господарський Кодекс України — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
6. Гресків Т.С. Бухгалтерський і податковий облік доходів // Держава та регіони. Сер, Економіка та підприємництво: Науково-виробничий журнал. – 2009. – № 6. – С. 66-70

7. Григорчук Т.В. Маркетинг: навч. посіб. для дистанційного навчання. К.: Університет «Україна», 2007. Ч. 2. 380 с.
8. Захожай В.Б, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; Бухгалтерський облік у галузях економіки За ред. В. Б. Захожая і М. Ф. Базася; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К. , 2005. — 966 с.
9. Ковач С. І. Реалізація продукції та оплата праці в с.-г. підприємствах / С. І. Ковач // Економіка АПК. — 2000. — № 3. — с. 91–106.
10. Кодекс України про адміністративні правопорушення.— URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
11. Костюченко В. Оценка дохода согласно национальным положениям (стандартам) бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет и аудит. — 2000. — № 12.
12. Котлер Г., Армстронг Дж., Сондерс В. Вонг. Основы маркетинга; 2-е европ. изд. М.; СПб.; К: Вильямс, 1999. 1 055 с.
13. Лагутін В.Д., Уманців Ю.М., Щербакова Т.А.\ Економічна теорія : підручник та ін. ; за заг. ред. В.Д. Лагутіна. — Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. — 608 с.
14. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навчальний посібник/ Лень В., Гливенко В. — К.: Центр навчальної літератури, 2018.- 608 с.
15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підруч. / О. В. Лишиленко. — 3-тє вид., перероб і допов. — К. : ЦНЛ, 2009. — 670 с.
16. Маринченко В.М. Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України /В.М. Маринченко//Інтернаука. — 2016. - №12(22). — С.96-100
17. Маринченко В.М. Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України /В.М. Маринченко//Інтернаука. — 2016. - №12(22). — С.96-100
18. Методичні рекомендації з обліку запасів — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>

- 19.Нападовська Л.В, Карпенко Д.В. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів- Вісник Львівської комерційної академії. Серія ..., 2014
- 20.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».– URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
- 21.Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
- 22.Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 23.Поліщук О.А.Узагальнення інформації про реалізацію товарів в оптовій торгівлі. Збірник статей студентів КНТЕУ.
- 24.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» – URL: <https://zakon.help/law/237/>
- 25.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» – URL: <https://zakon.help/law/20/>
- 26.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» // Офіційний веб-портал Верховної Ради України – URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
- 27.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». – URL: <https://zakon.help/law/290/>
- 28.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»– URL: <https://zakon.help/law/318/>
- 29.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (П(С)БО 9) затверджено наказом Мінфіну від 20.10.1999 № 246. – URL: <https://zakon.help/law/246/>

30. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась групи товарів широкого вжитку продукції виробничо-технічного призначення. [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0546-96>
31. Правила перевезення вантажів – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>
32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність Закон України 16.07.1999 № 996. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
33. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг Закон України – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
34. Про захист прав споживачів Закон України – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>
35. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
36. Сенчук Т.Я. Особливості організації обліку підприємств оптово-роздрібної торгівлі /Т.Я. Сенчук// Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2005. – Вип. 15.4. – С.286-291.
37. Семаков О. Порівняння складання звіту про фінансові результати за національними та міжнародними стандартами / О. Семаков // Управління розвитком. – 2013. – № 11. – С. 136–139.
38. Сірко А.В. Економічна теорія. Політекономія – URL: https://pidruchniki.com/1504011362877/politekonomiya/tovar_ekonomich_na_kategoriya
39. Сопко В.В, Бенько М.М., Гончаренко О.М. та ін.; Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія за заг. Ред. В.В. Сопко. – Київ: нац. торг. екон. ун-т, 2016 -456 с.
40. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

- 41.Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання/ Навч. посіб-ник. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с.
- 42.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підр. для студентів економ. спец. вищ. навч. закладів – 6 те видання К.:А.С.К 2004 р
- 43.Фоміна О.В. Вплив тенденцій в оптовій торгівлі на - Вісник Одеського національного університету. 2014
- 44.Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2008. — 21 с
- 45.Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі- Бізнес Інформ, 2015
- 46.Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі: монографія Київ.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016
- 47.Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія / Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с
- 48.Храпова О. МСФО 15 «Виручка по договорах з покупцями»: єдина модель визнання й новий посібник.— URL:http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000636
- 49.Цивільний Кодекс України.— URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru>
- 50.IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers – URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
- 51.IFRS 2 -Share-based Payment – URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs25>

ДОДАТКИ

Додаток А

Пятикрокова система визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

Крок 1. Організація повинна враховувати договір з покупцем, який потрапляє до сфери застосування цього стандарту, виключно при дотриманні всіх критеріїв:

- сторони за договором затвердили договір і зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання;
- організація може ідентифікувати права кожної сторони стосовно товарів або послуг, які будуть передані;
- організація може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- отримання організацією відшкодування, право на яке вона отримає в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним.

Крок 2. Під час укладання договору організація повинна оцінити товари або послуги, обіцяні за договором з покупцем, та ідентифікувати як обов'язок до виконання кожен обіцянку передати покупцю:

- товар або послугу (або пакет товарів чи послуг), які відрізняються;
- низку товарів або послуг, що відрізняються, які є практично однаковими та передаються покупцю за однаковою схемою.

Крок 3. Організація повинна аналізувати умови договору й свою звичайну ділову практику при визначенні ціни операції. Ціна операції – це сума відшкодування, право на яке організація очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг покупцю, за виключенням сум, отриманих від імені третіх сторін (наприклад, деякі податки з продажів). Відшкодування, обіцяне за договором з

*джерело: узагальнено автором на основі [17]

Додаток Б

Характеристика чинної нормативно - правової бази з обліку та оподаткування операцій з реалізацій товарів в оптовій торгівлі

№ пор.	Нормативний документ	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	2	3
1.	Цивільний Кодекс України	Визначає процес купівлі-продажу : загальні положення , оптову купівлю-продаж
2.	Господарський Кодекс України	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання
3.	Податковий кодекс України	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів суб'єктами господарювання, в т.ч. підприємствами роздрібною торгівлі
4.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову	Визначає основні правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні

	звітність в Україні»	
5.	Кодекс України про адміністративні правопорушення	Встановлює адміністративну відповідальність та відповідальних осіб, що здійснюють торгівлю
6.	Кримінальний кодекс України	встановлює кримінальну відповідальність посадових осіб і працівників підприємств, що здійснюють оптову торгівлю
7.	Указ Президента «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995р. № 436/95	порушення юридичними особами всіх форм власності норм з регулювання обігу готівки у національній валюті передбачає застосування фінансові санкції у вигляді штрафу
8.	Закон України «Про захист прав споживачів»	Передбачений конкретний перелік відомостей про товари (роботи, послуги), які повинна містити інформація при їх реалізації

Продовження додатку Б

1	2	3
9.	Методичні рекомендації з обліку запасів	Окреслює загальні операції пов'язані із визнання та оцінкою та обліковим відображенням операцій із запасами
10.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації
11.	Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала групи товарів широкого вжитку продукції виробничо-технічного призначення	Регулює порядок уцінки товарів,що впливає на облікове відображення операцій з уцінки товарів
12.	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх	Визначають складові витрат, які виникають при здійсненні торговельної діяльності

	планування в торговельній діяльності	
13.	Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг від 06.07.95 р. № 265/95-ВР (Закон № 265/95)	Визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.
14.	МСБО 2 «Запаси»	Визначення товарів складовою запасів підприємства. Визначає порядок визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів

Продовження додатку Б

1	2	3
15.	МСБО 15 «Дохід»	Регулює порядок визнання доходів при посередницьких операціях. Визначає інформацію, що підлягає розкриттю суб'єктом господарювання в частині доходів отриманих від посередницьких операцій
16.	МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	Розкриває питання застави, визначає інформацію про заставу, що підлягає розкриттю суб'єктом господарювання
17.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає методологічні засади формування звітності бухгалтерському обліку
18.	П(С)БО 9 «Запаси»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про товари як складову частину запасів суб'єкта господарювання
19.	П(С)БО 10 «Дебіторська	Розкриває зміст дебіторської заборгованості, порядок оцінки та визнання та перелік

	заборгованість»	інформації про дебіторську заборгованість, що необхідно висвітлити суб'єкту господарювання у примітках до фінансової звітності
20.	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Регламентує порядок визнання та оцінки зобов'язань, їх класифікацію. Розкриває перелік статей, що повинні бути розкритими у примітках до фінансової звітності
21.	П(С)БО 15 «Дохід»	Визначає, що сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала не визнаються доходами. Визначає порядок визнання та класифікації доходів
22.	П(С)БО 16 «Витрати»	Регламентує засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

*джерело: узагальнено автором [10;18;24;22;25;26;28;29;30;32;34;49]

Додаток В

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, оцінювання та оподаткування операцій з реалізації доходів

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, оцінювання та оподаткування
1	2	3
1	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підр. для студентів економ. спец. вищ. навч. закладів – 6 те видання К.:А.С.К 2004 р	Облік фінансових результатів підприємства. Організація бухгалтерського обліку.
2	Бутенець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. 6-те вид. доп. і перер. – Житомир: ПП «Рута», 2005 р.	Висвітлено облік доходів та фінансових результатів на підприємствах.
3	Кобилянська А. І. Фінансовий облік.	Описані загальні умови та критерії визнання доходів у

	Навч. пос. – К.: Знання 2004 р.	фінансовий звітності підприємства, критерії оцінки та облік доходів на підприємствах
4	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування, звітність: Підручник. – К.: Алеута 2006 р.	Розглянуто облік доходів (збитків) та фінансових результатів діяльності підприємства. Нормативно-правові джерела з обліку доходів

Продовження Додатку В

1	2	3
5	Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. Г. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с	Висвітлено загальні засади управлінсько обліку
6	Потриваєва Н.В., Канівець І.О. Облік доходів від реалізації продукції: практичні підходи та перспективи/ Н.В. Потриваєва, І.О. Канівець//«Економічні науки». – серія «Облік і фінанси». – №8 (29). – 2011. – с. 123 – 129.	Деталізовано розглянуто облік доходів від реалізації, визначено концептуальну основу обліку доходів.
7	В.В. Сопко, М.М. Бенько, О.М. Гончаренко та ін.; Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія за заг. Ред. В.В. Сопко. – Київ.нац. торг.екон.ун-т, 2016 -456 с.	Висвітлено методологію побудови управлінського обліку.

8	Гресків Т.С. Бухгалтерський і податковий облік доходів // Держава та регіони. Сер, Економіка та підприємництво: Науково-виробничий журнал. – 2009. – № 6. – С. 66-70	Надано методологію щодо обліку та оподаткування обліку доходів
9	Костюченко В. Оценка дохода согласно национальным положениям (стандартам) бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет и аудит. – 2000. – № 12.	Надано методичні рекомендації щодо оцінки доходу за Національними положеннями (стандартами) обліку.
10	Нелідіна Ю.С., Ягмур Е.А. Проблема погодження підходів Національних стандартів та Міжнародних стандартів фінансової звітності у питанні визнання доходу підприємства	Висвітлено суттєві ознаки різниці щодо визнання доходів за МФСЗ та П(С)БО
11	Л.В Нападовська, Д.В Карпенко Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів	Проаналізовано концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів.

Продовження Додатку В

12	Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі: монографія Київ.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016	Проаналізовано основи стратегічного управлінського обліку доходів. Надано практичні методи впровадження управлінського обліку
13	Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі- Бізнес Інформ, 2015	Науково обґрунтовано та розроблено концептуальні засади організації системи управлінського обліку на підприємстві торгівлі.
14.	Фоміна О.В. Вплив тенденцій в оптовій торгівлі на управлінський облік	Стаття присвячена питанню розвитку управлінського обліку в сучасних умовах господарювання підприємств торгівлі. На основі виявлення

	тенденцій в оптовій торгівлі України визначено їх вплив на цільову структуру системи управління обліку.
--	---

*джерело: узагальнено автором [3;6;11;19;35;39;42;43;44;45;46]

Додаток Г

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

**Основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «Фаворит ЛТД» за 2014-2018 рр.**

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	Відхилення(+/-)					Відхилення (%)			
	рік	рік	рік	рік	рік	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017
Чистий дохід від реалізації товарів	3162,60	2980,80	4168,30	6656,80	5869,20	-2706,60	-2888,40	-1700,90	787,60	53,88	50,79	71,02	113,42	
Інші операційні доходи	0,00	0,00	0,60	0,00	0,40	-0,40	-0,40	0,20	-0,40	0,00	0,00	150,00	0,00	
Інші доходи	0,00	0,00	23,20	7,20	0,00	0,00	0,00	23,20	7,20	0,00	0,00	0,00	0,00	
Разом доходів	3162,60	2980,80	4191,10	6664,00	5869,60	-2707,00	-2888,80	-1678,50	794,40	53,88	50,78	71,40	113,53	
Собівартість реалізованої продукції	2527,80	1868,70	2979,60	5150,30	4432,10	-1904,30	-2563,40	-1452,50	718,20	57,03	42,16	67,23	116,20	
Інші операційні витрати	800,70	992,10	952,60	1165,50	1310,30	-509,60	-318,20	-357,70	-144,80	61,11	75,72	72,70	88,95	
Інші витрати	37,00	112,00	0,00	0,00	41,00	-4,00	71,00	-41,00	-41,00	90,24	273,17	0,00	0,00	
Разом витрат	3365,50	2972,80	3932,20	6315,80	5783,40	-2417,90	-2810,60	-1851,20	532,40	58,19	51,40	67,99	109,21	
Фінансовий результат до оподаткування	-202,90	8,00	258,90	348,20	86,20	-289,10	-78,20	172,70	262,00	-235,38	9,28	300,35	403,94	
Податок на прибуток	0,00	0,00	1,40	46,60	62,70	-62,70	-62,70	-61,30	-16,10	0,00	0,00	2,23	74,32	
Чистий прибуток	-202,90	8,00	257,50	301,60	23,50	-226,40	-15,50	234,00	278,10	-863,40	34,04	1095,74	1283,40	

Додаток Д**План щодо архівування та зберігання документів на ТОВ «Фаворит ЛТД»**

Документ	Дата передачі документів в архів за 2018 рік	Відповідальний за зберігання	Місце зберігання	Кількість папок	Кількість документів	Документи в на суму (згідно ОСВ та реєстру)
Видаткові накладні	15.01.2019	Бухгалтер	м. Київ, вул.Сосюр и 6, оф.106	5	2500	4162855,38
Довіреності	15.01.2019	Бухгалтер	м. Київ, вул.Сосюр и 6, оф.106	5	2450	-
Товарно-транспортні накладні	15.01.2019	Бухгалтер	м. Київ, вул.Сосюр и 6, оф.106	3	1500	-
Прибуткові накладні	15.01.2019	Бухгалтер	м. Київ, вул.Сосюр и 6, оф.106	6	3000	1980256,98

Директор _____ підпис, ПІБ

Головний бухгалтер _____ підпис, ПІБ

Відповідальна особа _____ посада, підпис, ПІБ

*джерело: авторська розробка

Додаток Е

Анкетування головного бухгалтера ТОВ «Фаворит ЛТД»

№	Запитання	Відповідь	
		Так	Ні
1.	Облік реалізації товарів ведеться зп ПСБО?	+	
2.	Чи є на підприємстві графік документообігу?	+	
3.	Чи ведеться на підприємстві управлінський облік?		+
4.	Чи планується впровадження управлінського обліку у найближчий рік?	+	
5.	Чи хотів би головний бухгалтер впровадити МСФЗ на підприємстві?	+	
6.	Чи планується впровадження МСФЗ на підприємстві в найближчий рік?		+
7.	Чи вимагає директор ведення управлінської звітності?		+
8.	Чи ведеться аналітичний облік 281 рахунку?		+
9.	ТОВ «Фаворит ЛТД» продає лише непродовольчі товари?	+	
10.	Чи імпортує товар підприємство?	+	
11.	Чи експортує товар підприємство?		+
12.	Чи ведеться аналітичний облік по рахунках 281 «Товари на складі»?		+
12.	У якому програмному забезпеченні ведеться бухгалтерський облік?	У 1 С 7.7 «Бухгалтерія для України»	

*джерело: авторська розробка

Управлінський звіт щодо реалізації товарів на ТОВ «Фаворит ЛТД»

№	Товар	Реалізація		Зукупівельна вартість	Витрати			Дохід	Податкове навантаження	Чистий дохід
		Кільк.	Тис.грн		ТЗВ	Зп	Оренда та ком.платежі			
1	Зварювальний апарат	100	20 000	10 000	1 000	200 0	1500	3500	700	2800
2	Пальник	120	35 000	25 000	1 100	200 0	1500	5400	850	4550
3	Проволока	250	30 000	17 000	2 300	200 0	1500	7200	1200	6000
	Усього	470	85 000	52 000	4 400	6 000	4 500	16 100	2 750	13 350

Директор _____ підпис, ПІБ

Головний бухгалтер _____ підпис, ПІБ

*джерело: авторська розробка

Додаток Ж

**Бюджет реалізації товарів за центрами відповідальності для ТОВ «Фаворит
ЛТД» для зварювального апарату Fronius Trans Tig 1750 на вересень 2019
року**

Затверджую
_____ **директор ПІБ**

Найменування товару		Зварювальний апарат Fronius Trans Tig 1750		
Вид витрат	Центри відповідальності			
	Відділ маркетингу	Відділ збуту	Відділ логістики	Відділ бухгалтерії
Реклама	1000,00			
Податки				5000,00
Собівартість				65000,00
Логістика			3000,00	
Всього:	1000,00	0,00	3000,00	70000,00
Усього	74000,00			

Директор _____ підпис, ПІБ

Головний бухгалтер _____ підпис, ПІБ

Виконавець _____ підпис, ПІБ

*джерело: авторська розробка

Додаток 3

**Управлінський звіт про виконання доходів в залежності від каналів збуту
для ТОВ «Фаворит ЛТД» для зварювального апарату Fronius Trans Tig
1750 за 2 квартал 2019 року**

Найменування товару	Зварювальний апарат Fronius Trans Tig 1750			
Канал збуту	Інтернет- магазин	Клієнт приїжджає у офіс за рекомендацією	Виїзд до клієнта	Продаж старим клієнтам
Дохід від реалізації за каналами збуту(грн.)	1 000 000,00	90 000,00	500 000,00	1 200 000,00

Директор _____ підпис, ПІБ

Головний бухгалтер _____ підпис, ПІБ

Виконавець _____ підпис, ПІБ

*джерело: авторська розробка

Додаток II

**Звіт про результати реалізації товарів (відхилення план\факт) для ТОВ
«Фаворит ЛТД» за вересень 2019 року**

Товар	Дохід від реалізації (тис.грн)		
	ВЕРЕСЕНЬ		
	План	Факт	Відхилення
Зварювальне обладнання	1000,00	950,00	-50,00
Комплектуючі	350,0	500,00	+150,00
Зварювальні матеріали	100,00	85,00	-15,00

Директор _____ підпис, ПІБ

Головний бухгалтер _____ підпис, ПІБ

Виконавець _____ підпис, ПІБ

*джерело: авторська розробка

