

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:

«Сучасний стан та напрями удосконалення організації обліку та контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 М (1,4)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

_____ Козакул М.С
« ____ » _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

_____ Оксана ПАЛЬЧУК
« ____ » _____ 2021 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності

_____ Оксана СТОРОЖУК

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Козакул Марина Сергіївна
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Сучасний стан та напрями удосконалення організації обліку та контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників

2. Керівник роботи (проекту)

Пальчук Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

Метою дипломної роботи є дослідження сучасного стану та наукове обґрунтування практичних рекомендацій щодо напрямків удосконалення організації обліку та контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників. Вирішено наступні завдання: розглянуто сутність та визначено цільову спрямованість оптової та роздрібної торгівлі; досліджено економічну сутність товарних запасів та надана їх класифікація; проаналізовано особливості та виявлено проблеми організації обліку і контролю процесу придбання та зберігання товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс»; з'ясовано особливості облікового відображення процесу реалізації товарних запасів базового підприємства та його контролю; обґрунтовано рекомендації, що стосуються вдосконалення організації та методики обліку запасів торговельних підприємств; виявлено організаційні та методичні аспекти аудиту товарних запасів та надано рекомендації стосовно їх вдосконалення.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Козакул М.С. Сучасний стан та напрями удосконалення організації обліку та контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників

Випускна кваліфікаційна робота присвячена дослідженню сучасного стану та наукове обґрунтування практичних рекомендацій щодо напрямків матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників.

В роботі розглянуто сутність та визначено цільову спрямованість оптової торгівлі; надана класифікація, що є основою їх відображення; з'ясовано галузеві особливості та проблемні моменти та виявлено їх вплив на побудову обліку і контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників; проаналізовано особливості та виявлено проблеми організації обліку і контролю процесу придбання, зберігання та реалізації товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс»; обґрунтовано рекомендації, що стосуються вдосконалення організації та методики обліку запасів торгівельних підприємств, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських; виявлено організаційні та методичні аспекти аудиту товарних запасів та надано рекомендації стосовно їх вдосконалення.

Основні результати дослідження що містять елементи наукової новизни полягають у наступному: доведена доцільність доповнення класифікаційних критеріїв при здійсненні класифікації товарних запасів за ознакою регулярності їх накопичення і витрачання, та ознакою коригування цін; уточнено трактування сутності оптово-торговельних підприємств, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських виробників агрохімічною продукцією необхідним є здійснення окрім безпосередньо торгівельних операцій, ще й супроводження використання агрохімічної продукції споживачами.

Ключові слова: аудит товарних запасів, бухгалтерський облік, контроль, організація обліку, товарні запаси, класифікація запасів, торгівля.

ABSTRACT

***Kozakul M.S.* Current state and directions of improvement of the organization of accounting and control of inventories in the field of material support of agricultural producers**

The final qualifying work is devoted to the study of the current state and scientific substantiation of practical recommendations for the areas of material support of agricultural producers.

The paper considers the essence and defines the target direction of wholesale trade; provided classification, which is the basis of their reflection; the branch features and problematic moments are found out and their influence on construction of the account and control of commodity stocks in the field of material maintenance of agricultural commodity producers is revealed; features and problems of the organization of the account and control of process of acquisition, storage and realization of commodity stocks of Open Company "Agro-Impulse" are analyzed; the recommendations concerning improvement of the organization and a technique of the account of stocks of the trading enterprises which are carrying out maintenance of agricultural are substantiated; identified organizational and methodological aspects of the audit of inventories and provided recommendations for their improvement.

The main results of the study containing elements of scientific novelty are as follows: the feasibility of supplementing the classification criteria in the classification of inventories on the basis of regularity of their accumulation and consumption, and the basis of price adjustment; The interpretation of the essence of wholesale and trade enterprises that provide agricultural producers with agrochemical products has been clarified. In addition to direct trade operations, it is also necessary to support the use of agrochemical products by consumers.

Keywords: inventory audit, accounting, control, organization of accounting, inventories, inventory classification, trade.

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ В ОПТОВО-РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ У СФЕРІ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	12
1.1. Оптова та роздрібна торгівля: суть та еволюція поглядів	12
1.2. Економічна сутність товарних запасів та їх класифікація	23
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «АГРО-ІМПУЛЬС»	33
2.1. Організаційно економічні особливості господарювання ТОВ «Агро-Імпульс», аналіз та оцінка економічних показників діяльності	33
2.2. Аналіз та оцінка організації обліку та облікової політики підприємства	45
2.3. Облік і контроль придбання та зберігання товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс»	53
2.4. Особливості облікового відображення процесу реалізації товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс» та його контролю	68
Висновки до розділу 2	76
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У СФЕРІ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	78

3.1. Вдосконалення організація та методики обліку запасів торгівельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією	78
3.2. Організаційні та методичні аспекти аудиту товарних запасів: сучасний стан та вдосконалення	91
Висновки до розділу 3	104
ВИСНОВКИ	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	114
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Торгівля має важливе значення для ефективного функціонування економіки країни. Торгівля є однією з провідних галузей економічної діяльності сучасної України, що має суттєвий вплив на розвиток економіки України.

Сьогодні суттєво змінюються умови торгівельного бізнесу через нові виклики, що зумовлені глобалізаційними процесами та інформатизацією суспільства, змінюються цілі та завдання роботи на ринку. Складна економічна ситуація, що посилюється через пандемію, загострення конкуренції не кращим чином впливають на роботу торгівельних підприємств. Основними проблемами, що погіршують економічний стан та стримують розвиток торговельних підприємств в Україні, є інфляція та зростання цін, зниження платоспроможного попиту населення, збільшення витрат обігу, що негативно впливає на задоволення потреб споживачів у товарах та фінансові результати підприємств торгівлі. Все це обумовлює необхідність пошуку шляхів вирішення проблем ефективного управління. Об'єктивно передумовою дієвого управління є адекватне інформаційне забезпечення, що здійснюється в системі обліку та контролю.

Важливе місце в торгівельному бізнесі займає оптова торгівля, яка є підгалуззю національної економіки та формою організації внутрішнього ринку і в той же час активним учасником товарного обігу. Оптова торгівля відіграє важливу роль у забезпеченні товарного обміну, об'єднуючи території, встановлюючи доцільні господарські зв'язки між виробниками та покупцями. Поглиблення і вдосконалення цієї ролі оптової торгівлі є важливою об'єктивною передумовою забезпечення стабільного та динамічного розвитку економіки нашої країни. Особливе місце в системі оптової торгівлі займають підприємства, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників, зокрема агрохімічною продукцією.

Постійно зростаюча конкуренція спонукає такі торгівельні підприємства до використання нових маркетингових підходів при реалізації товарних запасів,

диверсифікації та розширення видів діяльності за рахунок, в першу чергу, надання сільськогосподарським виробникам супутніх послуг, що пов'язані з агрохімічним обслуговуванням, налагодження постійних зв'язків з партнерами. Така робота потребує ефективного інформаційного забезпечення реалізації усіх функцій та задач управління товарними запасами як основи діяльності торгівельного підприємства. Основним джерелом формування такої інформації є система обліку та контролю запасів торгівельних підприємств.

Питання управління запасами підприємств торгівлі їх обліку та контролю досліджувалися в роботах вітчизняних (М. Білухи, І. Бланка, В. Горелкіна, В. Андрійчука, С. Голова, Р. Косміної, В. Шевчука та інших) і зарубіжних науковців (К.Друрі, Г. Муса, Р. Ханшманна, Ж. Рішара, Р. Томаса, Ж. Перар та інших). Проблематика організації аудиту запасів достатньо глибоко представлена у дослідженнях таких науковців як: В. Рудницький, Н. Дорош, С. Голов, В. Завгородній, А. Кузьмінський, С. Зубілевич, та ін. Проте постійні зміни загальноєкономічної ситуації та умов господарювання торгівельних підприємств, зміни чинного законодавства України, зростаючі вимоги користувачів інформації вимагають подальших досліджень проблем організації обліку та контролю запасів на підприємствах торгівлі. Високо оцінюючи внесок науковців є необхідним продовжити дослідження з врахуванням особливостей діяльності торгівельних підприємств, що здійснюють забезпеченням сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією.

Актуальність теми дослідження зумовила визначення мети, вибір об'єкта та предмета роботи. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження сучасного стану та наукове обґрунтування практичних рекомендацій щодо напрямків удосконалення організації обліку та контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників.

Обрана мета дослідження дозволила сформулювати та вирішити наступні завдання:

- розглянуто сутність та визначено цільову спрямованість оптової та роздрібної торгівлі;

- досліджено економічну сутність товарних запасів та надана їх класифікація, що є основою для облікового відображення;
- з'ясовано галузеві особливості та проблемні моменти та виявлено їх вплив на побудову обліку і контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників;
- проаналізовано особливості та виявлено проблеми організації обліку і контролю процесу придбання та зберігання товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс»;
- з'ясовано особливості облікового відображення процесу реалізації товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс» та його контролю;
- обґрунтовано рекомендації, що стосуються вдосконалення організації та методики обліку запасів торгівельних підприємств, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією;
- виявлено організаційні та методичні аспекти аудиту товарних запасів та надано рекомендації стосовно їх вдосконалення.

Об'єктом дослідження є процеси придбання, зберігання, та реалізації товарних запасів, що здійснюють оптові торгівельні підприємства при забезпеченні сільськогосподарських товаровиробників.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних, організаційних та практичних засад обліку та контролю запасів у сфері забезпечення сільськогосподарських товаровиробників.

В процесі вирішення зазначених вище завдань застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: аналізу та синтезу при дослідженні стану та економічних показників базового підприємства; індукції та дедукції при визначенні сутності та особливостей побудови системи обліку та контролю товарних запасів торгівельного підприємства; опитування в процесі збору, обробки і узагальнення інформації, наданої суб'єктами господарювання щодо методики та організації обліково-контрольного процесу в частині товарних запасів; абстрагування під час визначення класифікаційних критеріїв при наданні класифікації товарних запасів та переліку критеріїв

оцінки рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, що використовується аудитором.

Інформаційною базою дослідження послужили зарубіжні та вітчизняні джерела наукової літератури, діюче законодавство, нормативно-правові акти з питань господарської діяльності торгівельних підприємств, обліку та контролю; внутрішні регламенти підприємства, що обране за базове для дослідження, його фінансова, статистична та податкова звітність.

Основні результати дослідження що містять елементи наукової новизни полягають у наступному: доведена доцільність доповнення класифікаційних признаков при здійсненні класифікації товарних запасів з метою формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління торговельними підприємствами, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, за ознакою регулярності їх накопичення і витрачання, та ознакою коригування цін; уточнено трактування сутності оптової торгівлі як стартового етапу процесу товарної реалізації, що працює переважно, але й не включно, з великими партіями товарів, виступає посередником між виробниками товарної продукції з іншими; обґрунтовано висновок про те, що для забезпечення ефективності діяльності оптово-торгівельних підприємств, які займаються забезпеченням сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією необхідним є здійснення окрім безпосередньо торгівельних операцій, ще й супроводження використання агрохімічної продукції споживачами, а також контроль товарних запасів не тільки у себе, а й у клієнтів, що дозволить торгівельним підприємствам в складних економічних умовах при зростаючій конкуренції зберегти та розширити клієнтську базу та забезпечити прибутки.

Практичне значення одержаних за результатами дослідження результатів полягає в тому, що запропоновані у роботі рекомендації, що стосуються вдосконалення організації обліку, облікової політики та методики аудиту товарних запасів прийняті до впровадження обліковими працівниками та менеджментом базового підприємства. Вони також можуть застосовуватись

іншими малими торгівельними підприємствами, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських виробників.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на III Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання права та соціально-економічних відносин» (12 листопада 2021 року). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах «Особливості обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах» Матеріалів VIII Обласної науково-практичної конференції «Сучасний стан економіки України: проблеми та перспективи розвитку», що відбулася 04 листопада 2021 року.

В першому розділі роботи розглянуто теоретичні аспекти, що зумовлюють побудову обліку та контролю товарних запасів на торговельних підприємствах з різними каналами збуту товарів, висвітлено галузеві особливості та їх вплив на побудову обліку і контролю товарних запасів у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників.

В другому розділі досліджено організаційно економічні особливості господарювання, проведено аналіз та надана оцінка економічних показників, організації обліку та облікової політики базового підприємства; проаналізовано сучасний стан організації і методики обліку і контролю придбання, зберігання та реалізації товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс».

В третьому розділі надано рекомендації стосовно організації та методики обліку товарних запасів торговельних підприємств, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією; досліджено сучасний стан та надано рекомендації стосовно вдосконалення організаційних та методичних аспектів аудиту товарних запасів.

Структура та обсяг роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 124 сторінки, включає 17 таблиць, 19 рисунків, 21 додаток. Список використаних джерел налічує 96 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ В ОПТОВО-РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

1.1. Оптова та роздрібна торгівля: суть та еволюція поглядів

Торгівля є однією з провідних галузей та найрозвинутіших форм підприємництва. Торгівля є невід'ємним елементом ринкового господарства, що визначає його суть і суспільне призначення. У цю сферу залучено практично все населення країни або як продавці, або як покупці. Історія розвитку суспільного виробництва свідчить, що процес первісного накопичення капіталу в період становлення ринкових відносин завжди починався з пожвавлення та розвитку торгівлі. Зрештою і бухгалтерський облік з його документацією, системою рахунків, подвійним записом, інвентаризацією спочатку виник торгівлі. Відбувається постійне зростання кількості торговельних підприємств, що дозволяють пов'язати між собою виробника (або посередника) продукції з її споживачем.

В умовах посилення глобалізаційних процесів та інформатизації суспільства багатьом підприємствам доводиться працювати в умовах загострення конкуренції та кризових явищ, що посилюються пандемією. Торговий бізнес сьогодні отримує значний розвиток та зміни, складнішими стають його цілі і завдання, змінюються форми діяльності та пріоритети, що обумовлює необхідність дослідження проблем ефективного функціонування торговельних підприємств. Об'єктивною передумовою дієвого управління є адекватне інформаційне забезпечення, що здійснюється в системі обліку. У свою чергу побудова ефективної системи бухгалтерського обліку базується на чіткому розумінні базових понять та категорій.

На сьогоднішній день, торговельна діяльність в Україні відноситься до поширених форм підприємницької діяльності. Свідомством цього є той факт що в статутних документах багатьох підприємств України, особливо тих, що

відносяться до сфери малого бізнесу, одним із видів підприємницької діяльності зазначається торгівля. З огляду на збільшення кількості торговельних підприємств, які забезпечують потреби сільськогосподарських товаровиробників, актуальності набуває необхідність теоретичного переосмислення сутності понять «торгівля», «оптова торгівля», «роздрібна торгівля», їх значення, ролі та проблем, що потребують вирішення для побудови ефективного інформаційного управління.

У діючому законодавстві, зокрема у розділі 1 статті 263 Господарського кодексу України, господарсько-торговельна діяльність визначається як: «діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує її реалізацію шляхом надання відповідних послуг» [20]. Дане визначення є досить широким та акцентує увагу на двох обставинах: процес реалізації та надання супутніх послуг. Дуже близьке визначення надається в державному стандарті ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля», який визначає оптову торгівлю як: «Вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання та надання пов'язаних з цим послуг» [29].

Подібне трактування торговельної діяльності присутнє і в фаховій літературі. Так, у найбільш загальному вигляді торгівлю визначають як: «Вид економічної діяльності у сфері товарообігу від виробника до споживача у формі купівлі продажу та надання пов'язаних із цим послуг» [52].

Окремі фахівці, визначаючи сутність «торгівля» акцентують увагу на юридичних аспектах, що стосуються права власності: «будь-які операції, що здійснюються на умовах договору купівлі-продажу, міни, поставки й іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товар» [19, с. 321].

Визначення торговельної діяльності, яке надано в Віхрова О.П., надаючи визначення «торговельній діяльності», зазначає про обов'язковість одержання прибутку за результатами такої діяльності: «ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку» [12]. Це визначення практично дублює визначення торговельної діяльності надане Постановою кабінету міністрів України «Про порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення», від 8 лютого 1995 р. № 108 що втратила чинність згідно Постанови кабінету міністрів України 883 від 15.06.2006.

Зверева О.В. при визначенні «господарсько-торговельної діяльності» враховує інтереси усіх учасників цього процесу виробників, продавців і споживачів: «здійснюється у формі оптової та роздрібної торгівлі, тобто являє собою реалізацію продукції на споживчому ринку України, яка поєднує в собі інтереси його учасників – виробників, продавців і споживачів» [36, с. 25].

Буткевич О.В. у своїх дослідженнях робить спробу порівняти та розмежувати такі поняття як «торгівля», «торговельна діяльність», «торговельні операції» і зазначає, що: «торговельна діяльність розглядається як вид господарської діяльності. Термін «торгівля» є більш широким і включає поняття «торговельна діяльність» і «торговельні операції». Торговельні операції спрямовані на виконання договорів купівлі-продажу й не мають систематичного характеру» [6, с.72].

Заслуговує на увагу дослідження В.Л. Чихірьова, який у своїх науковій роботі поділяє форми господарсько-торговельної діяльності на основні та додаткові: «До основних слід віднести ті форми, за допомогою яких здійснюється реалізація продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання. До додаткових форм господарсько-торговельної діяльності варто віднести ті форми, які допомагають реалізувати продукцію» [5, с.125]. При цьому до основних форм торговельної діяльності автор відносить

оптову та роздрібну торгівлю, а до додаткових: зберігання товарів на складі, комерційне посередництво, тощо.

Торгівельна діяльність здійснюється у двох формах: оптової та роздрібною торгівлі. Згідно пункту 3 «Порядку провадження торговельної діяльності та правил обслуговування на ринку споживчих товарів», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833: «Торгівельна діяльність провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібною та оптової торгівлі, а також ресторанного господарства» [70].

Процес розвитку товарного господарства сприяв виокремленню сфери обігу і виділенню в ній двох посередницьких галузей – оптової і роздрібною торгівлі. Оптова торгівля передуює роздрібній, в результаті оптового продажу є не перехід товарів у сферу кінцевого, особистого споживання, а надходження їх у виробниче споживання, або придбання роздрібною торгівлею для реалізації населенню. Оптовий товарообіг є сукупним обсягом продажу товарів виробничими і торговими підприємствами. Роздрібний товарообіг включає реалізацію товарів для кінцевого споживання, в першу чергу, населенню.

Такий вид торгівлі як оптова торгівля вважається стратегічною сферою діяльності, оскільки сприяє більш повному задоволенню потреб споживачів і позитивно впливає на соціально-економічний розвиток країни в цілому. На макrorівні оптова торгівля виконує різноманітні ринкові функції:

- інтегровальна суть, якої полягає в забезпеченні взаємозв'язків між партнерами: виробниками, продавцями, покупцями; знаходження оптимальних каналів збуту продукції та послуг;
- оцінювальна, що забезпечує визначення рівня суспільно необхідних витрат праці через ціноутворення;
- організаційна і регулювальна, яка забезпечує раціональну структуру і гармонійне функціонування економічної системи через структурні зміни.

Оптова торгівля як жодна інша ланка, що пов'язані з реалізацією товарів, здатна активно регулювати регіональні та галузеві ринки за рахунок накопичення та переміщення товарів. Фактично, оптова торгівля стала

самостійної галуззю сучасної економіки, яка постійно пристосовується до потреб споживачів товарів і шукає шляхи скорочення витрат у всьому циклі господарської діяльності. Оптова торгівля є важливим важелем маневрування матеріальними ресурсами. Вона сприяє скороченню зайвих запасів продукції на всіх рівнях та усуненню товарного дефіциту, бере участь у формуванні регіональних та галузевих товарних ринків. Через оптову торгівлю посилюється вплив споживачів на виробників, у свою чергу, виробник сам має можливість підбирати споживачів.

Оптова торгівля це перша ланка на шляху доведення готового продукту від виробника до споживача. Головним завданням оптового посередника і його прямим обов'язком, в першу чергу, є забезпечення технічної та маркетингової підтримки товаровиробників і партнерів з роздрібною торгівлю. Таким чином, оптова торгівля – це діяльність суб'єктів господарювання з метою подальшої реалізації товарів іншим суб'єктам роздрібною торгівлю. Відповідно до цього, роздрібна торгівля вважається завершальним етапом процесу розподілу товару, що реалізується кінцевому споживачу.

У фаховій літературі присутні наступні міркування стосовно визначення сутності оптової торгівлі. Бутинець Ф.Ф. акцентує увагу на процедурі доведення товарів від виробника: «Оптова торгівля – це складний механізм економічних відносин по лінії доведення виробничих товарів ринковими каналами до виробника або споживача» [5, с.127]. Захожай В.Б. зауважує про те, що оптова торгівля може здійснювати доопроцювання або перетворення товарів для їх подальшого перепродажу: «Оптова торгівля це сфера підприємницької діяльності, основною ціллю якої є придбання й відповідне перетворення товарів для їх подальшої реалізації підприємствам роздрібною торгівлю, а також іншим суб'єктам підприємницької діяльності» [11, с.25]. Окремі фахівці наголошують на тому, що оптова торгівля оперує виключно великими партіями товарів. Так, Свідерський С.І. під оптовою торгівлю розуміє «торговельну діяльність із придбання й реалізації товарів великими

партіями підприємствам роздрібно́ї торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності» [76, с.12].

Виходячи із свідчень досвіду розвинутих країн, роль та значення оптової ланки з насиченням ринків продукцією та товарами і посилення конкуренції на них постійно зростає. Тільки завдяки перевагам, які надають оптові посередники порівняно з прямим збутом, розширюється сфера діяльності, а їх позиції укріплюються.

До значущих переваг оптової торгівлі через послуги посередників належить те, що виробники мають можливість реалізовувати свої товари в територіально наближених до споживача місцях з мінімальною кількістю процесів задіяних у товаропостачанні, з меншою кількістю укладених угод, що суттєвим чином впливає на витрати торговельного підприємства і в кінцевому рахунку на зниження ціни товару. А остання обставина приводить до зростання попиту на продукцію.

Ринкова економіка створює всі необхідні умови для впровадження в торговельну практику принципів міжфірмового маркетингу, коли взаємовідносини партнерів формуються на основі співробітництва і цивілізованого партнерства, адже спрямовані на єдиний кінцевий результат – максимальне задоволення потреб споживачів.

Сучасні проблеми оптової торгівлі в Україні в основному зводяться до того, що на тлі стрімкого зростання кількості підприємств відсутні якісні перетворення, збільшується число процесів в плануванні руху товару, що призводить до ускладнення всіх видів його контролю, кінцева вартість товарів зростає, немає належного набору супутніх послуг.

На спільну думку вітчизняних і зарубіжних аналітиків, ряд важливих і функціональних завдань оптової торгівлі сьогодні не вирішується, зокрема:

- своєчасне та стабільне забезпечення роздрібно́ї торгівлі широким асортиментом за доступними цінами якісної продукції від легальних виробників;

- модернізація та оновлення складських приміщень, реконструкція або будівництво і введення в експлуатацію достатніх обсягів універсальних і спеціалізованих складських комплексів з метою швидкого та вільного маневрування виваженого управління товарними потоками;
- розвиток та модернізація на основі використання інноваційних технологій інфраструктури зберігання творів в місцях їх виробництва;
- активне залучення національного капіталу до створення та розвитку інноваційних підприємств оптової торгівлі;
- формування «прозорого» економічного середовища в системі руху товарів;
- забезпечення ефективного збуту з метою підтримки національного виробника.

Для підвищення ролі оптових підприємств на споживчому ринку України, необхідно суттєво розширювати номенклатуру супутніх, представницьких, комісійних, агентських послуг у просуванні товарів, які вони можуть надавати партнерам, та знижувати їх вартість.

Важливим напрямком підвищення ефективності роботи оптових торговельних підприємств є оптимізація партій товарів, що призводить до зменшення транспортних витрат та витрат на виконання інших функцій, напряду пов'язаних з просуванням товару, як результат, зниження цін на товари та збільшення попиту. Отже оптові посередники є важливими ланками логістичних систем, які повинні ефективно функціонувати на усіх товарних ринках, задля сприяння їх розвитку.

Роздрібна торгівля є завершальним етапом процесу товарної реалізації. Діюче законодавство, зокрема пп. 4.4 п. 4 державного стандарту ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля» визначає роздрібну торгівлю як: «Вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачу та надання йому торговельних послуг. Вона забезпечує рух товарів із сфери обігу у сферу споживання» [76]. Це визначення

акцентує факт надання послуг кінцевому споживачу. Аналогічний підхід використовується у фаховій літературі при визначення роздрібної торгівлі. Так, Е. Ньюмен, П. Каллен: «визначають роздрібну торгівлю як комплекс різноманітних видів діяльності з реалізації товарів кінцевим споживачам для особистого використання або застосування в домашньому господарстві» [62, с.65]. Подібним є підхід Т. Кент, О. Омар: «розглядають роздрібну торгівлю не тільки як на вид діяльності, вони звужують її поняття до конкретних суб'єктів бізнес діяльності, одним з яких є торговельно-роздрібні компанії, які оперують на ринку та продають товари і послуги кінцевому споживачу для особистого використання та споживання» [44]. Свідерський Є.І. при визначенні роздрібної торгівлі окрім вищесказаного робить акцент на двох аспектах: величині партії товарів та готівковій формі розрахунків. Автор зауважує, що роздрібна торгівля: «це торговельна діяльність із продажу товарів поштучно та дрібним оптом безпосередньо громадянам та іншим споживачам переважно з розрахунками готівкою» [76]. Інші автори акцентують увагу на регіональному аспекті. Так, Бланк І.А. зауважує, що: «роздрібну торгівлю певного регіону формують певні пункти продажу, через які відбувається реалізація товарів покупцям» [7, с.53].

Підприємства роздрібної торгівлі мають певні переваги. За рахунок широкого й більш розгалуженого асортименту продукції, що формується на складах оптових посередників, вони можуть якісніше та повніше задовольняти попит споживачів, який виявляється у ході попередніх досліджень, методом опитування або моніторингу. Стабільність та відповідна повнота асортименту товарної продукції для подальшої реалізації забезпечується централізованою доставкою товарів відповідними партіями оптовими покупцями, за оптимальними розмірами та в асортименті, який може комплектуватися з товарів кількох виробників, з оптимальною частотою завезення. Це особливо важливо для малих і середніх підприємств роздрібної торгівлі, загальна кількість яких у структурі роздрібної мережі на сьогоднішній день переважає.

У системі показників діяльності підприємств роздрібної торгівлі основним показником є роздрібний товарообіг, який представляє собою вартість товарів, проданих населенню за готівку для особистого споживання або використання в домашньому господарстві. Він відображає фактичну виручку торгових організацій від продажу товарів населенню.

Сучасні умови господарювання вирізняються великою різноманітністю форм бізнесу та видів діяльності, а стосовні торгівлі також інтеграцією різноманітних форм та способів торгівельної діяльності. В сучасних умовах, поряд з відокремленим роздрібним товарорухом, має місце так званий змішаний товарорух, коли роздрібна торгівля стає одним із видів діяльності підприємства. Роздрібний товарообіг може мати місце, насамперед, за умов відокремленого товароруху на його кінцевій стадії, тобто під час продажу покупних товарів покупцям. Проте в сучасних умовах роздрібний товарообіг можливий і в умовах багатогалузевого підприємства під час продажу покупцям покупних товарів та товарів власного виробництва.

Комерційна робота з продажу товарів у роздрібних торгових підприємствах має певні особливості:

- роздрібні підприємства у переважній більшості випадків реалізують товари безпосередньо населенню (фізичним особам);
- для роздрібної торгівельної діяльності характерним є застосування своїх особливих специфічних способів і методів роздрібного продажу;
- торгове обслуговування населення припускає наявність спеціально обладнаних і влаштованих торгових приміщень, пристосованих для: якісного обслуговування покупців;
- уміння продати і запропонувати конкретний товар конкретній людині; формування і вибору торгового асортименту;
- постійного вивчення, моніторингу та обліку споживчих запитів покупців;

- роздрібна мережа на відміну від оптової мережі характеризується значною та роздрібненістю та великою територіальною роз'єднаністю. Її діяльність переважно відноситься до сфери малого бізнесу;

- управлінський менеджмент та керівники роздрібних торговельних підприємств повинні проявляти заповзятість та ініціативу в комерційній роботі з організації продажу товарів населенню;

- уміння добре обслужити покупців, протистояти конкурентам і забезпечити нормальний прибуток.

Роздрібна торгівля як важлива складова розвинених економічних відносин багато в чому сприяє вирішенню головного завдання суспільного виробництва в умовах сталого розвитку – задоволенню різноманітних потреб людей. Цей вид підприємницької діяльності пов'язаний з реалізацією товарів споживчого призначення безпосередньо споживачеві для особистого, сімейного, домашнього використання.

З огляду на сказане підприємства роздрібної торгівлі повинні вирішувати двоєдине завдання: одержання прибутку, та задоволення потреб населення як соціальної функції бізнесу. На жаль сьогодні друге із зазначених завдань, попри усю його важливість та значимість, реалізується на в повній мірі. Як слушно зазначає В. Апопій: «Сучасний етап розвитку торгівлі характеризується прискореним зростанням лише економічних компонентів. Соціальні складові, соціальні аспекти, насамперед, соціальна орієнтація, соціальні гарантії, соціальна відповідальність торгівлі залишаються в «тіні» максимізації прибутку і малопомітні для суспільства» [3, с.27]. Тому сьогодні важливим є розуміння значення торгівлі в економіці країни, її суті та активний розвиток її в залежності від потреб населення та економіки.

Оптові та роздрібні торговельні підприємства здійснюють свою діяльність використовуючи складський чи транзитний товарообіг. Складський товарообіг передбачає, що торгове підприємство закуповує товари, а потім зі складів і баз відпускає їх покупцям. Транзитний товарообіг полягає в тому, що

товари від постачальника доставляють безпосередньо покупцям, минаючи склади торгівельних підприємств.

Транзитний товарообіг, у свою чергу, може бути з участю в розрахунках, або без участі в розрахунках. У першому випадку торгівельне підприємство заключає договір купівлі-продажу з виробником на придбання товару та договір з покупцем на продаж товару. Постачальник відвантажує товар покупцю, а оплату одержує від торгового підприємства, якому, у свою чергу, сплачує покупець. У випадку транзитного товарообігу без участі в розрахунках постачальник відправляє товар покупцю і з ним веде розрахунки. Торгівельне підприємство виступає посередником, що сприяє укладенню договорів та контролю їх виконання. Остання форма організації торгівельної діяльності в сучасних умовах набуває все більшого поширення. Крім того сьогодні все частіше зустрічаються підприємства, що використовують різні організаційні форми торгівельної діяльності.

Організація ефективнішої системи товароруку підприємства передбачає врахування факторів, що об'єднуються у групи:

- 1) товар (специфіка товару, його фізико-хімічні властивості – швидко/нешвидко псується, габарити, товарний асортимент тощо);
- 2) споживачі (частота попиту па товар, рівень концентрації споживачів на товарному ринку тощо);
- 3) виробники (обсяг реалізації товарів, ступінь їх територіальної віддаленості тощо);
- 4) посередники (розвиток матеріально-технічної бази площі магазинів, складів, їх спеціалізація, стан організації процесу складування і транспортування товарів, рівень управління процесом товаропостачання, форма і рівень торгового обслуговування тощо).

Організація ефективної системи товароруку торгівельних підприємств передбачає врахування великої кількості факторів, що доцільно систематизувати за наступними групами:

- 1) товар (специфіка товару, його фізико-хімічні властивості – швидко чи нешвидко псується, габарити, товарний асортимент тощо);
- 2) споживачі (частота попиту па товар, рівень концентрації споживачів на товарному ринку тощо);
- 3) виробники (обсяг реалізації товарів, ступінь їх територіальної віддаленості тощо);
- 4) посередники (розвиток матеріально-технічної бази площі магазинів, складів, їх спеціалізація, стан організації процесу складування і транспортування товарів, рівень управління процесом товаропостачання, форма і рівень торгового обслуговування тощо).

Особливе місце серед факторів ефективності товароруку належить без сумніву першому з зазначених факторів – товару оскільки за оцінками фахівців, результат торгівельного підприємства на 90 % формується за рахунок реалізації товарів та інших операцій з ними [8].

Товарні запаси є основним інструментом досягнення його ефективної діяльності торгівельного підприємства: вони забезпечують безперервність процесу реалізації, обслуговування покупців, отримання прибутку і як результат можливість дальшого функціонування підприємства. Дослідженню сутності категорії товару та товарних запасів присвячено наступний параграф.

1.2. Економічна сутність товарних запасів та їх класифікація

В умовах нестабільної економіки та розвитку інфляційних процесів зростає роль товарів у забезпеченні безперервності діяльності торгівельних підприємств. Диверсифікація способів торгівлі, обмеженість ресурсів, стрімкі економічні перетворення призводять до того, що товари виступають одним із засобів забезпечення безперервності діяльності підприємства, оскільки їх ефективне використання прямо впливає на результати діяльності торговельних підприємств.

Обслуговуючи сферу обігу, торговельні підприємства забезпечують просування товарів від виробників до споживачів. Товар є сполучною ланкою учасників торговельної діяльності, а в основі господарської діяльності торговельного підприємства лежать процеси його придбання, зберігання та продажу.

Слід зауважити, що для підприємств торгівлі при здійсненні основної діяльності найбільш значну роль серед різних груп запасів відіграють товарні запаси. Це зумовлюється як їх цільовим призначенням, так і значною питомою вагою цієї групи в загальній структурі запасів підприємств торгівлі. У фаховій літературі присутнє широке трактування товарних запасів, яке базується в першу чергу на цільовій спрямованості процесу. Таке трактування визначає товарні запаси як сукупність товарної маси, що знаходиться у сфері обігу і призначена для продажу [15]. Це визначення передбачає у складі товарних запасів наступний ланцюжок об'єктів (рисунк 1.1).

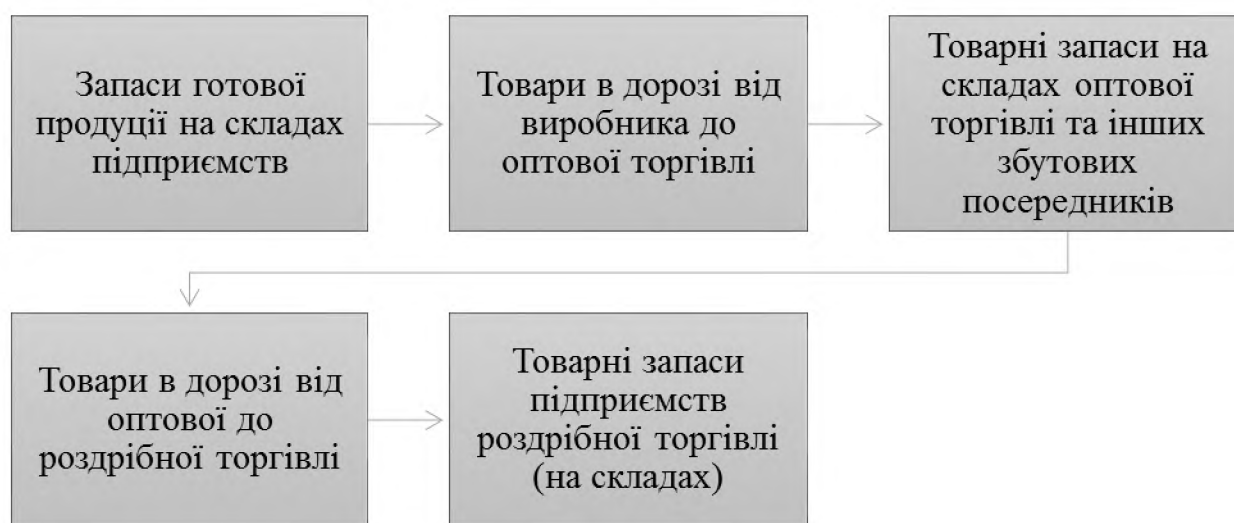


Рис. 1.1. Форми товарних запасів у сфері обігу

Аналіз фахової літератури показав, що точки зору вітчизняних та зарубіжних економістів стосовно визначення терміну «товарні запаси» та його економічної сутності в основному збігаються. Зокрема, товарні запаси на торговельних підприємствах визначають як маса товарів, призначена для

подальшого продажу, які знаходяться в сфері обороту в процесі переміщення від виробника до споживача [54, с.174].

Американські економісти визначають товарні запаси як «товари, що за нормальних обставин призначені для продажу» [17, с.301]. Ці товари, як правило, закупаються вже в готовому вигляді та продаються без додаткової обробки чи переробки». Вчені Й. Ворст та П. Ревентлоу підкреслюють наступне: «На торговельних підприємствах товарні запаси становлять ті товари, які до моменту складання балансу закуплені, але ще не продані» [16, с.20]. Ж. Перар стверджує, що на комерційних підприємствах запаси включають в основному товари.

Автор Занько Б.М. пропонує при визначенні товарних запасів враховувати сутність основної діяльності торговельного підприємства, яка полягає в здійсненні операцій, пов'язаних з реалізацією товарів і є головною метою створення такого підприємства та забезпечують основну частину його доходу. В цьому зв'язку автор зазначає: «товарні запаси можна визначити як матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються торговельним підприємством з метою продажу за умов ведення його основної діяльності» [35].

З точки зору діючого законодавства, що регламентує фінансовий облік в Україні торговельні запаси включаються до складу оборотних активів, тобто активів, призначених для реалізації; споживання в процесі господарської діяльності протягом року або операційного циклу, якщо він довший за рік. Тобто в діючих П(С)БО торговельні запаси трактуються аналогічно будь-яким іншим запасам.

У фаховій літературі є окремі автори виділяють і інші критерії та ознаки виділення товарних запасів. Так, автор Подмешальська Ю.В. вважає, що для формування комплексного розуміння змісту поняття товари доцільно виділити такі економічні сутнісні їх ознаки:

- продукти праці, які мають визначену вартість;
- товарна маса, що призначена для подальшого продажу або обміну;
- матеріальні запаси;

- комплекс споживчих якостей та властивостей певної корисності;
- засіб задоволення потреб та побажань споживачів;
- сукупність матеріальних та нематеріальних властивостей;
- активи в сфері обігу, що забезпечує процес переміщення від продавця до споживача [68].

Автор Занько Б.М. в авторефераті дисертації зазначає, що можна виділити наступні «основні риси, що характеризують «товарні запаси як окрему групу запасів торгівельного підприємства:

- по цільовому призначенню товарні запаси представляють собою групу запасів, що утримується на підприємствах торгівлі для подальшого продажу;
- по матеріально-речовій формі товарні запаси являють собою матеріальні цінності;
- по ступеню завершеності виробничого процесу товарні запаси являють собою готовий продукт, який не призначений для подальшої обробки на власних потужностях підприємств торгівлі (крім операцій з передпродажної підготовки);
- по участі у видах діяльності торгівельного підприємства товарні запаси відносяться до активів, які безпосередньо задіяні в операціях його основної діяльності» [35].

Інші автори при наданні визначення товарних запасів акцентують увагу на виконанні ними певних «функцій:

- забезпечують безперервність розширеного виробництва й обігу, в процесі яких відбуваються їхнє систематичне утворення і витрачання;
- задовольняють платоспроможний попит населення, оскільки є формою товарної пропозиції;
- характеризують співвідношення між обсягом та структурою попиту і товарної пропозиції» [13].

Дослідження сутності товарів як економічної категорії та об'єкту обліку дозволило рекомендувати доцільним комплексний підхід до визначення

сутності даного поняття з урахуванням економічного та облікового аспектів. Зокрема, товари як економічну категорію запропоновано трактувати як економічне благо у матеріальній або нематеріальній формі, що утримується суб'єктом господарювання з метою подальшого продажу цілях отримання прибутку. З точки зору облікового аспекту під поняттям «товари» слід розуміти оборотні активи в матеріальній та нематеріальній формах з достовірно оціненою вартістю, які утримуються підприємством з метою подальшого продажу чи обміну для задоволення потреб споживачів.

Необхідність формування обліково-інформаційного забезпечення управління товарними запасами підприємства потребує уточнення їх класифікація. Економічно обґрунтована класифікація запасів надасть змогу отримувати систематизовану інформацію, що буде може бути ефективно використана в процесі прийняття управлінських рішень, які стосуються управління запасами торговельного підприємства. Крім того класифікація запасів за різними ознаками дозволить внутрішньогосподарському менеджменту реалізовувати різні управлінські цілі, формувати раціональну структуру товарних запасів та контролювати ефективність їх використання. При цьому основні класифікаційні ознаки запасів підприємств торгівлі визначаються їх економічною сутністю, функціями, основними рисами та сутнісними ознаками, що розглянуті вище. У вітчизняній та закордонній науковій літературі значна увага приділена класифікації товарних запасів [17, 54].

Систематизація й порівняльний аналіз поглядів іноземних та вітчизняних науковців на класифікацію товарних запасів показали різноманітність існуючих групувальних ознак. За результатами опрацювання економічної літератури [10, 18, 54], дослідження умов і результатів діяльності торговельних підприємств, визначено, що класифікацію запасів слід здійснювати за ознаками, наведеними у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація запасів торговельних підприємств

Класифікаційні ознаки	Види запасів
-----------------------	--------------

1	2
Економічна сутність, склад запасів	Товари матеріали, що використовуються для підготовки товарів до продажу тара і тарні матеріали тара під товарами інші запаси
Місцезнаходження запасів	запаси у роздрібній торгівлі запаси в оптовій торгівлі запаси в дорозі запаси передані на комісію запаси на складі
Чутливість до зміни обсягу товарообороту	запаси умовно-змінні запаси умовно-постійні запаси, що не підлягають впливу зміни обсягу товарообороту

Продовження таблиці 1.1

1	2
Наявність на певну дату	запаси на початок звітного періоду запаси на кінець звітного періоду
Використання у господарській діяльності	запаси, що використовуються в господарській діяльності запаси, що не використовуються в господарській діяльності

Класифікація запасів за їх місцезнаходженням необхідна для забезпечення ефективного управління рухом запасів. Так, товари за зазначеним критерієм підрозділяються на товари в роздрібній торгівлі, в оптовій торгівлі та в дорозі, передані за угодами комісії тобто за місцями їхнього знаходження.

Важливою класифікаційною ознакою запасів підприємств торгівлі є їх економічна сутність, за якою запаси включають такі предмети праці: товари; матеріали, що використовуються для підготовки товарів до продажу; тара і тарні матеріали, тара під товарами, інші запаси.

Класифікація запасів за їх місцезнаходженням необхідна для забезпечення ефективного управління рухом запасів та визначення оптимальних партій запасів при їх закупці. Так, товари за таким критерієм розділяються на товари в

роздрібній торгівлі, товари в оптовій торгівлі, товари та в дорозі, товари передані за угодами комісії тобто за місцями їхнього знаходження.

Наступною класифікаційною ознакою запасів є чутливість до зміни обсягу товарообороту. За даною ознакою запаси за ступенем чутливості до обсягу товарообороту доцільно класифіковані як:

- умовно-змінна частина товарних запасів (високий ступінь чутливості до обсягу товарообороту);
- умовно-постійна частина товарних запасів (низькою чутливістю до обсягу товарообороту).

До запасів, розмір яких не підлягає впливу зміни обсягу товарообороту, як правило, відносяться запаси цільового призначення. Ця класифікація є важливою для правильного формування витрат обігу торгівельного підприємства та побудови управлінського обліку.

У зв'язку з тим, що об'єкт оподаткування податком на прибуток формується зі певними відмінностями від даних фінансового обліку, доцільним є відокремлення в обліку запасів на такі, що використовуються і такі, що не використовуються в господарській діяльності.

Товарні запаси як складова запасів торгівельного підприємства можуть бути класифіковані в першу чергу відповідно до їх економічної сутності, умов використання і зберігання [54, с.176] (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація товарних запасів торгівельних підприємств

Класифікаційні ознаки	Види товарних запасів
Характер поповнення та витрачання товарних запасів	товарні запаси регулярного поповнення та регулярного витрачання товарні запаси періодичного поповнення та витрачання товарні запаси поповнення та сезонного витрачання товарні запаси періодичного поповнення та регулярного витрачання
Характеристика попиту на товарні запаси	товарні запаси підвищеного попиту товарні запаси попиту товарні запаси застарілі та залежалі

	товарні запаси завезені
Відповідність нормативу	товарні запаси нормативні товарні запаси понаднормативні товарні запаси нижчі встановлених нормативів
За призначенням	товарні запаси поточного зберігання товарні запаси сезонного зберігання товарні запаси цільового призначення

Класифікація товарних запасів за характером поповнення та витрачання, є надзвичайно важливою для потреб організації товароруку товарних запасів, забезпечення регулярності їх поповнення та витрачання з метою ефективного використання ресурсів торгівельного підприємства.

У сучасних умовах, особливої актуальності з точки зору управління рухом товарів, набуває класифікація товарних запасів в залежності від попиту на товари. За цим критерієм, товарні запаси поділяються на неходові (зовсім не відповідають якісним вимогам попиту), залежалі (частково втратили свою якість, морально застарілі, запаси формувалися без урахування попиту) та понад завезені товари (якісно відповідають попиту, а кількісно – ні). Крім цього з врахуванням попиту товари доцільно класифікувати як товари підвищеного або стабільного попиту.

За критерієм відповідності нормативу, товарні запаси поділяються на нормативні, понаднормативні та нижчі за нормативні. Розрахунок нормативу товарних запасів це важлива функція управління оборотними активами підприємства. При цьому слід пам'ятати, що понаднормативні товарні запаси, призводять до уповільнення оборотності обігових коштів та зростання витрат. Разом з тим наявність товарних запасів в меншому за норматив може приводити до порушення безперервності процесу реалізації товарів. Тому критерій класифікації товарних запасів за відповідністю нормативам є важливим для контролю за такими активами. Метою нормування є визначення такої величини запасів й такого їх розміщення, які в плановому періоді й при даному обсязі товарообороту й можливостях матеріально-технічної бази забезпечували б безперервне задоволення попиту населення з найменшими витратами щодо постачання та зберігання товарів. Якщо спостерігається

порушення зв'язку між обсягом товарообороту та товарними запасами, виникають понаднормативні запаси, що в свою чергу, може призвести до «замороження» оборотних коштів підприємства, зростання витрат, зниження прибутку, рентабельності та погіршення платоспроможності підприємства.

Класифікація товарних запасів за призначенням включає дві групи запасів, а саме: товарні запаси поточного зберігання, які призначено для забезпечення безперервності процесу продажу товарів або функціонування суб'єкта господарської діяльності. Сезонні товарні запаси призначаються для забезпечення процесу продажу товарів, в умовах сезонних змін попиту чи пропозиції. Остання група є особливо важливою для торговельних підприємств, які працюють у сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників. Запаси цільового призначення утримуються підприємством для виконання певних функцій, які можуть бути пов'язані із рішеннями державних органів (виконання певної соціальної програми, закупівлі сільськогосподарської продукції та ін.).

Таким чином, товарні запаси являють собою надзвичайно важливий об'єкт обліку з багатоваріантністю класифікаційних ознак і складними взаємозв'язками між ними, що необхідно враховувати при побудові обліку, виборі облікових моделей та обґрунтуванні облікової політики торговельного підприємства.

Висновки до розділу 1

Проведений аналіз нормативного законодавства та фахової літератури дозволив зробити висновок про те, що визначення торговельної діяльності повинно враховувати наступні моменти: юридичні аспекти переходу права власності, економічні аспекти пов'язані з одержанням прибутку, зв'язок виробників товарів з їх споживачами, надання супутніх послуг, що є особливо актуальним для підприємств, котрі займаються оптово-торгівельною діяльністю для задоволення потреб сільськогосподарських товаровиробників.

В ході проведеного аналізу сформувались наступні висновки:

1) Визначення торговельної діяльності повинно враховувати такі моменти: товарні запаси можна визначити як матеріальні цінності, що придбані та утримуються торгівельним підприємством з метою продажу за умов ведення його основної діяльності; класифікація товарних запасів необхідна для формування обліково-інформаційного забезпечення управління товарними запасами.

2) Уточнено трактування торгівлі, як виду економічної діяльності у сфері товарообігу від виробника до споживача у формі купівлі продажу та надання пов'язаних із цим послуг.

3) Аналіз сутнісних характеристик оптової торгівлі дозволив конкретизувати визначення оптової торгівлі, як торговельну діяльність із придбання й реалізації товарів великими партіями підприємствам роздрібної торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

4) Дослідження сучасного ринку агрохімічної продукції, її споживачів та виробників, характеру агрохімічної продукції як товару сприяло визначенню основних особливості торговельної діяльності у сфері забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, цими особливостями є: канали продажу, характер споживачів та форми розрахунків; зміст та види господарської діяльності торговельних підприємств; побудова системи обліку і контролю що стосуються агрохімічної продукції як товару; екологобезпечне та ефективне господарювання передбачає необхідність використання якісної агрохімії, що забезпечується сертифікацією агрохімічної продукції.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «АГРО-ІМПУЛЬС»

2.1. Організаційно економічні особливості господарювання ТОВ «Агро-Імпульс», аналіз та оцінка економічних показників діяльності

ТОВ «Агро-Імпульс» – суб'єкт малого підприємництва, який створено – 12 серпня 2015 року. У 2020 році підприємство змінило статут у зв'язку зі зміною юридичної адреси та учасників товариства (Додаток А).

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Імпульс» засноване відповідно до чинного законодавства України. Підприємство було засновано однією фізичною особою, з часом склад засновників розширився, на сьогоднішній день власниками підприємства є три фізичні особи, які володіють бізнесом у розмірі – 40%, 40% та 20 %. Первісно розмір статутного капіталу становив 1 000 грн., в подальшому був збільшений до 10 000 грн.

Чисельність працівників на підприємстві складає 8 чоловік на чолі з директором, див. рисунок 2.1.



Рис. 2.1. Структура управління ТОВ «Агро-Імпульс»

Підприємство є юридичною особою, користується правами і виконує функції, пов'язані з його діяльністю, має особистий поточний рахунок в банку, круглу печатку з власною назвою, фірмовий знак та інші реквізити.

Аналіз господарської діяльності та Статуту показав, що останній не в повній мірі відображає реальний стан речей, так в статуті прописані різні види діяльності. Окремі з них не мають відношення до підприємства. Дослідження роботи підприємства показано що фактично на сьогодні воно займається:

- оптовою торгівлею хімічними продуктами;
- допоміжною діяльністю у рослинництві;
- оптовою торгівлею зерном, насінням і кормами для тварин;
- оптова та роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет;
- складське господарство.

Основною на сьогодні є дрібно оптова торгівельна діяльність агрохімічною продукцією, спрямована на виробниче споживання сільськогосподарськими товаровиробниками Кіровоградської та частково інших областей. До таких товарів відносяться:

- посівний матеріал (насіння соняшника, кукурудзи, ріпака);

- мінеральні добрива (органічні та екологічно безпечні);
- мікродобрива (монокомпонентні хелатні добрива, стимулятори, комплексні добрива, регулятори росту);
- засоби захисту рослин (гербіциди, інсектициди, фунгіциди, протруйники);
- ад'юванти (ПАВ, Ph контролери, антипінні агенти, очисники, прилипачі).

Що стосується фірм-постачальників аграрних товарів на ТОВ «Агро-Імпульс» – вони загалом українські. А товарна продукція що реалізується на сільські господарства майже на 60% є товарами зарубіжних брендів, а всі інші товари, які підприємство реалізує є товари вітчизняних виробників (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Процентне співвідношення вітчизняних та зарубіжних брендів товарної агрохімічної продукції, що реалізовано сільськогосподарським товаровиробникам менеджерами ТОВ «Агро-Імпульс» за 2020 рік.

Українські товари		Закордонні товари		Разом, %
Назви виробників, брендів	Відсоток до загальної кількості реалізованих товарів, %	Назви виробників, брендів	Відсоток до загальної кількості реалізованих товарів, %	
Посівний матеріал				
Євросем	55,6	Limagrain	44,4	100,0
Степова		Basf		
Гермес		Mas Seeds		
Маїс Дніпро		Nuseed		
Юг Агролідер				
Мінеральні добрива				
	0	Grupa Azoty	100,0	100,0
		Fosfan		
		Luvena		
		Siarcopol		
		Jiva		
		Liedmann agro		
Мікродобрива				
Агрохімічні	16,7	Alfa Smart	83,3	100,0

технології		Agro		
		Liedmann agro		
		New Plant		
		Partner		
		Humin Tech		
Засоби захисту рослин				
Агрохімічні технології	57,1	Alfa Smart Agro	42,9	100,0
Франдеса		Basf		
Хімагромаркетинг		Enzim Agro		
Pest.UA				
Ад'юванти				
Агрохімічні технології	75,0	Alfa Smart Agro	25,0	100,0
Агроотека				
Pest.UA				

Як видно з таблиці, ТОВ «Агро-Імпульс» в цілому більше займається реалізацією закордонних товарів. Яскравим прикладом цього є мінеральні та мікродобрива. Серед мінеральних добрив великим попитом користуються в основному польські добрива, вони себе добре зарекомендували протягом багатьох років використання. Серед мікродобрив, також більшої реалізації зазнають закордонні виробники. Однак, розглядаючи показники: посівний матеріал та засоби захисту рослин, відсоткові показники реалізацій товарів українських та зарубіжних брендів, українські виробники мають невелике привілеювання над зарубіжними. Стосовно ад'ювантів, підприємству вдається реалізовувати більше товарів українських брендів, через доступнішу ціну.

Представництв, філій та дочірніх підприємств ТОВ «Агро-Імпульс» не має. При забезпеченні діяльності підприємство використовує сертифікати та договори про офіційну дистриб'юторську діяльність від українського виробника посівного матеріалу «Євросем» та українсько-бельгійського виробника мінеральних, ґрунтових, комплексних та стимулюючих добрив «NewPlant» (Додатки Ж, З).

До послуг, які надає ТОВ «Агро-Імпульс» відносяться:

- продаж та поставка посівного матеріалу, засоби захисту рослин, мінеральних добрив та мікродобрив та ін.;
- розробка сезонної технологічної карти для культури;
- надання агрономічного супроводу.

Директор та керівник відділу збуту розглядають варіант реалізації агрохімічних товарів дрібними партіями, використовуючи власне фасування, проте, на даний момент менеджери підприємства роблять дрібні разові продажі на одноосібників, у яких не велика площа земельних угідь. В основному такий продаж менеджери проводять на інші області України, окрім Кіровоградської, що дає можливість не тільки збільшення кількості продажів агрохімічної продукції, а й впізнаваність та популярність ТОВ «Агро-Імпульс» на всій території України.

Для того, щоб дати оцінку економічної ефективності досліджуваного суб'єкта малого бізнесу, було проведено аналіз, за такими основними напрямками:

- 1) аналіз активів та пасивів підприємства;
- 2) аналіз показників рентабельності підприємства;
- 3) аналіз платоспроможності підприємства;
- 4) аналіз фінансового стану підприємства.

За наявними фінансовими звітами малого підприємства за 2018-2020 роки, проаналізуємо стан активів та пасивів досліджуваного підприємства, результати наведено в таблиці 2.2 (Додатки Б, В, Г).

Таблиця 2.2

Динаміка активів та пасивів підприємства за 2018-2020 роки

Засоби підприємства	2018 рік, тис. грн.	2019 рік, тис. грн.	2020 рік, тис. грн.	Відхилення 2019 до 2018, тис. грн.	Відхилення 2020 до 2019, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
Необоротні активи	38,2	48,0	535,3	-9,8	487,5
Оборотні активи:	4 317,0	8 275,2	6 750,5	3 958,2	-1 524,7
- дебіторська	3 679,9	2 526,9	1 490,4	-1 153,0	-1 036,5

заборгованість . за товари, роботи та послуги					
- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	290,4	382,6	290,4	92,2
- інша поточна дебіторська заборгованість	-	2 796,1	2 976,4	2 796,1	180,3
- гроші та їх еквіваленти (в національній валюті)	294,7	971,6	715,4	676,9	-256,2
Власний капітал: - нерозподілений прибуток (збиток).	582,5	2 011,6	3 308,3	1 429,1	1 296,7
Поточні зобов'язання:	3 771,7	6 310,6	3 967,5	2 538,9	-2 343,1

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3	4	5	6
- кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	3 634,4	1 037,2	306,3	-2 597,2	730,9
- поточні зобов'язання з бюджетом;	129,0	348,0	284,7	219	-63,3
- поточні зобов'язання з оплати праці;	5,6	11,0	4,4	5,4	-6,6
- інші поточні зобов'язання	-	4 911,4	3 371,5	4 911,4	-1 539,9

За наведеними даними в таблиці можна сказати, що у 2019 році порівняно з 2018 роком: необоротні активи (основні засоби) зменшились на 9,8 тис. грн.; оборотні активи збільшились на 3 958,2 тис. грн.; власний капітал зріс на 1 429,1 тис. грн.; поточні зобов'язання зросли на 2 538,9 тис. грн. Відповідно у 2020 році порівняно з 2019 роком: необоротні активи значно зросли на 487,5 тис. грн.; оборотні активи зменшились на 1 524,7 тис. грн.; власний капітал збільшився на 1 296,7 тис. грн.; поточні зобов'язання зменшились на 2 343,1 тис. грн.

На рисунку 2.2 визначено динаміку активів підприємства, з якої бачимо, що у складі активів ТОВ «Агро-Імпульс» найбільшу частину займають оборотні активи, за рахунок дебіторської заборгованості за надання товарів та послуг, що є специфічним саме для цього підприємства, адже власної продукції воно не виготовляє, а є торгівельною організацією. Необхідно сказати, що у 2020 році маємо найбільше зростання активів підприємства, тенденція їх росту видна. У 2021 році очікується також зростання показника «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги», яке має призвести до збільшення показника «Гроші та їх еквіваленти». Однак у 2020 році показник «Гроші та їх еквіваленти» зазнав зменшення, це пов'язано з проханнями керівників фермерських господарств про відстрочення повернення боргів по наступній сплаті, або по сплатам великих сум в цілому. Оскільки досліджуване підприємство обслуговує сільські фермерські господарства такі прохання та випадки є передбачуваними, а тим паче зважаючи на тяжкі умови вирощування в цьому році через низку факторів.

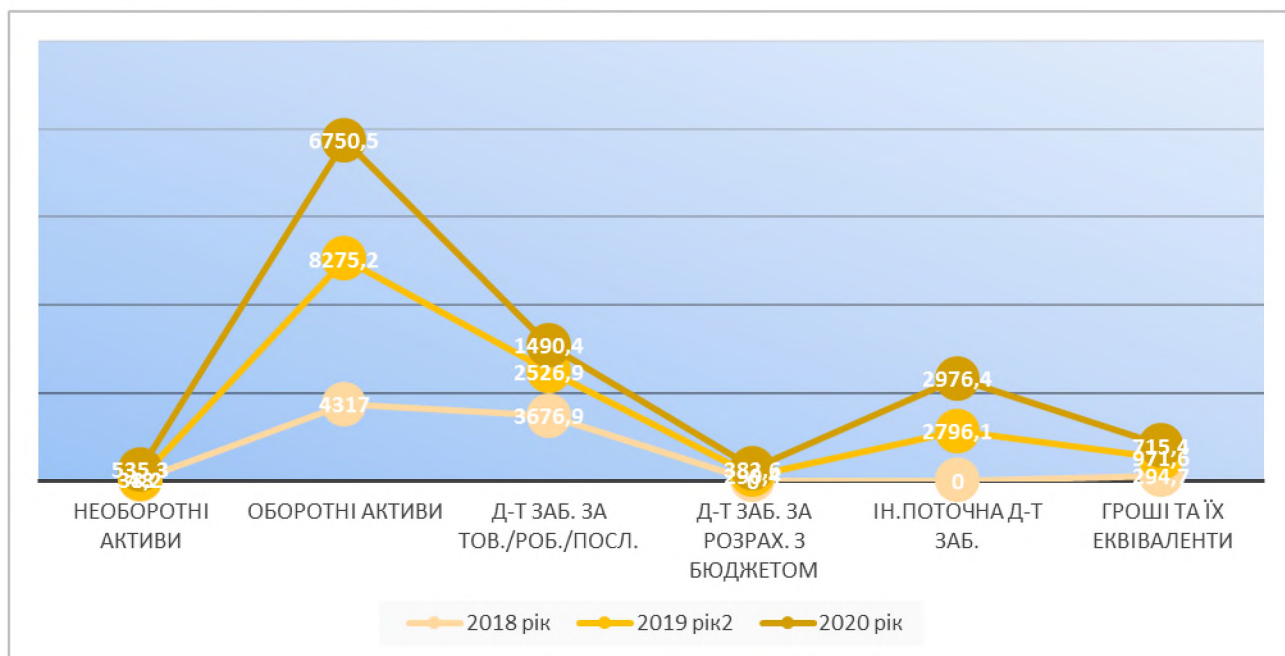


Рисунок 2.2. Склад та динаміка активів ТОВ «Агро-Імпульс» за 2018-2020 роки

Аналізуючи рисунок 2.3 бачимо, що у складі пасивів підприємства найбільшу частину займають поточні зобов'язання: у 2018 році за рахунок

кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги; у 2019-2020 роках за рахунок інших поточних зобов'язань. Загалом всі показники мають зменшувальну тенденцію, крім показників «кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» та «власний капітал» у 2020 році, що свідчить про погашення ТОВ «Агро-Імпульс» своєї заборгованості перед постачальниками засобів захисту рослин та посівного матеріалу. А ось спадна тенденція в інших показниках пояснюється тим, що відбулося зменшення кількості співробітників (двох менеджерів, через невідповідність вимогам, та ремонтним роботам машин для постачання товарів покупцям, ремонтні роботи проводяться й донині, тож у наступному році збільшення цих показників не очікується). Зростання показника «власний капітал» зумовлене оновленням статуту та внескам в грошовому вимірі до статутного капіталу новими учасниками ТОВ «Агро-Імпульс».

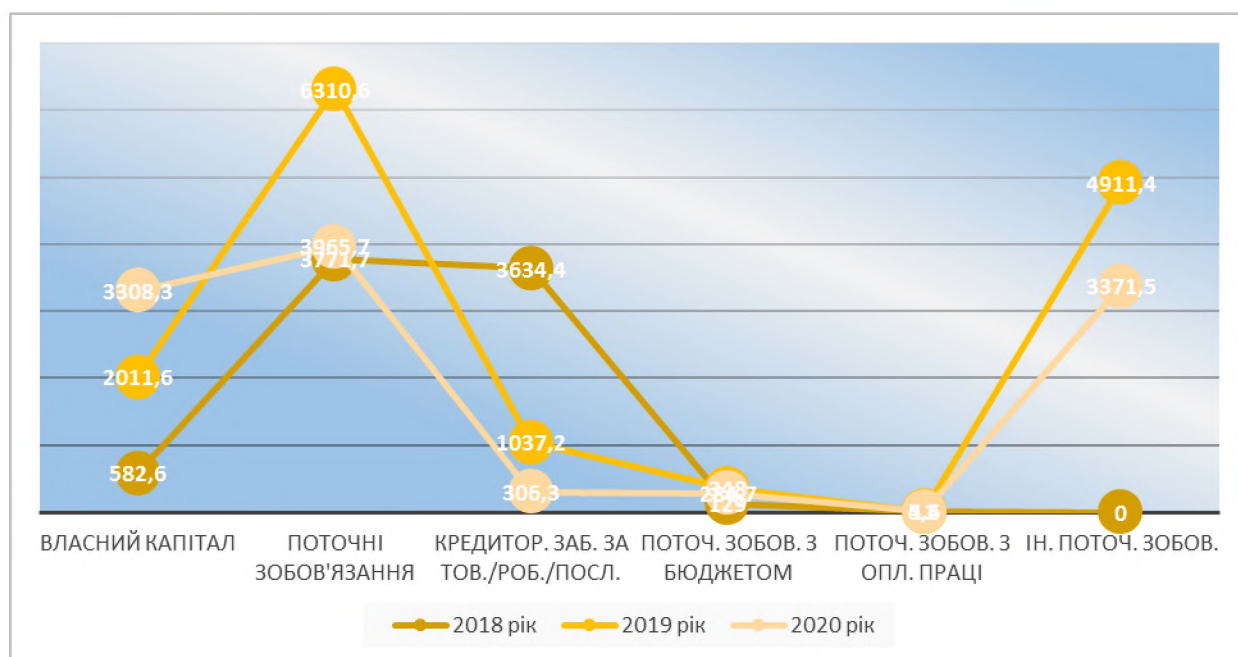


Рисунок 2.3. Склад та динаміка пасивів ТОВ «Агро-Імпульс» за 2018-2020 роки

У таблиці 2.3 наведено аналіз стану основних засобів, використовуючи розрахунки показників рентабельності підприємства (Додаток Б, В, Г).

Таблиця 2.3

Показники рентабельності підприємства за 2018-2020 роки

№ з/п	Показники	Джерела інформації	Звітний період			Відхилення (+;-) 2019 до 2018		Відхилення (+;-) 2020 до 2019	
			2018 рік	2019 рік	2020 рік	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	Ф.№1м	68,30	127,00	626,20	+58,70	+85,94	+499,20	+393,07
2	Залишков а вартість основних засобів, тис. грн.	Ф.№1м	38,20	48,00	535,30	+9,80	+25,65	+487,50	+1015,21

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	Частка основних засобів в активах підприємства, %	Ф.№1 м	1,57	1,53	8,59	X	-2,55	X	+461,44
4	Частка активної частини основних засобів, %	Ф.№1 м	55,93	37,80	85,48	X	-32,38	X	+126,19
5	Коефіцієнт зносу основних засобів	-	0,44	0,62	0,14	X	+40,91	X	-77,42
6	Коефіцієнт зносу активної частини	-	0,01	0,01	0,01	X	0	X	0

	основних засобів								
--	------------------	--	--	--	--	--	--	--	--

Найбільших змін зазнали всі показники які стосуються основних засобів. У 2018-2019 роках це відбулось за рахунок купівлі нових авто на фірму, створення сайту фірми та його обслуговування, поставлення на облік ще одного комп'ютеру підприємства та інших факторів. А у 2020 році значне збільшення показників має своє місце через купівлю ще одного складу і авто, для комерційних цілей.

Розглядаючи значення «коефіцієнту зносу основних засобів» ми бачимо мінімальні показники та відхилення зі знаком плюс при порівнянні 2019 та 2018 років, збільшення мало місце через нарахування зносу на оприбутковані на баланс підприємства нові автомобілі. У 2020 році показник зносу значно зменшився в порівнянні з показником 2019 року, оскільки один із працівників підприємства продав своє власне авто, яке використовувалось в цілях підприємства, на яке нараховувалась амортизація згідно укладеного договору.

Визначивши відхилення «коефіцієнту зносу активної частини основних засобів» за досліджувані роки спостерігаються мінімальні значення, що є добрим знаком для досліджуваного підприємства, адже воно є торгівельним, а не виробничим.

У таблиці 2.4 досліджувались операційні витрати, на основі яких проведено аналіз (Додаток Б, В, Г).

Таблиця 2.4

Аналіз операційних витрат підприємства за 2018-2020 роки

№ з/п	Показники	Джерела інформації	Звітний період			Відхилення (+;-) 2019 до 2018pp		Відхилення (+;-) 2020 до 2019pp	
			2018 р	2019 р	2020 р	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Матеріальні витрати, тис. грн.	Ф. №2	30330,10	44727,20	39747,50	+14397,10	+47,47	-4979,70	-11,13

2	Витрати на оплату праці, тис. грн.	Ф. №2	5,60	11,00	4,40	+5,40	+96,43	-6,60	-60,60
3	Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	Ф. №2	-	-	-	-	-	-	-
4	Амортизація, тис. грн.	Ф. №2	30,10	79,00	90,90	+48,90	+162,46	+11,90	+15,06
5	Інші операційні витрати, тис. грн.	Ф. №2	1324,50	2535,5	2398,30	+1211,00	+77,69	-137,2	-5,41
6	Всього витрат, тис. грн.	Ф. №2	30330,10	44727,00	39747,50	+14397,10	+47,47	-4979,70	-11,13

Виходячи із отриманих даних всі показники витрат за 2020 рік зазнали зменшення, окрім показника «амортизація». Можемо назвати це позитивним результатом діяльності, оскільки зменшення витрат потенційно дає змогу на збільшення чистого прибутку підприємства. Звернувши увагу на ті ж самі показники за попередній рік ми бачимо що вони значного збільшення зазнали в якості підґрунтя для продуктивної діяльності ТОВ «Агро-Імпульс».

Оскільки в 2019 році було запроваджено ряд методів для покращення діяльності підприємства в розрізі роботи менеджерів фірми, тому активно виділялись кошти на нове обладнання (вимірювачі Ph води, наприклад, які за декілька секунд показують рівень жорсткості води яку використовують на господарстві, це є психологічним поштовхом керівникам або агрономам підприємства на замовлення товарів, для пом'якшення води).

Витрати на оплату праці зумовлені прийняттям на роботу трьох менеджерів у 2019 році, в результаті року роботи у цій сфері вони не виконали поставлених планів тому були звільнені, через це на 2020 рік показник чисельності працівників зменшився. Так як амортизація нараховується постійно в процесі безперервної діяльності підприємства її незначне збільшення буде очікуваним.

До основних показників для визначення фінансових результатів діяльності підприємства відносять: чистий дохід (виручка); валовий прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності; чистий прибуток (збиток).

Аналіз динаміки фінансових результатів ТОВ «Агро-Імпульс» дає змогу формувати висновки щодо якості ведення торговельної діяльності підприємством (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Загальний аналіз динаміки фінансових результатів ТОВ «Агро-Імпульс» за 2018 – 2020 роки

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Абсолютне відхилення, тис. грн.		Темп росту, %	
				2019 до 2018 pp	2020 до 2019 pp	2019 до 2018 pp	2020 до 2019 pp
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід (виручка)	31 040,4	46 470,0	41 328,9	15 429,6	-5 141,1	149,7	88,9

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Валовий прибуток	2 034,8	4 278,3	3 979,7	2 243,5	-298,6	210,3	93,0
Фінансовий результат від операційної діяльності	710,3	1 742,8	1 581,4	1 032,5	-161,4	245,4	90,7
Чистий прибуток (збиток)	582,5	1 429,1	1 296,7	846,6	-132,4	245,3	90,7

Як бачимо, дане підприємство має зростаючу динаміку показників своєї діяльності, що вказує на вдало обрану стратегію розвитку підприємства. У 2019 році ТОВ «Агро-Імпульс» різко збільшило показники операційної діяльності, за рахунок реорганізації діяльності менеджерів та облікового персоналу. У 2020

році такогж різкого зростання показників як у 2019 року підприємство не зазнало, однак показники темпів росту є досить великими, що дає нам змогу зробити наступні висновки.

Загалом, провівши даний аналіз, висновки стосовно фінансових показників діяльності ТОВ «Агро-Імпульс» є позитивними. Підприємство має позитивну динаміку для подальшого ведення своєї успішної діяльності та розвитку. Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Імпульс» вже закріпило свою позицію на ринку серед інших оптово-торговельної підприємств, діяльність яких спрямована на задоволення виробничих потреб сільськогосподарських товаровиробників Кіровоградської області та частково інших областей. Не дивлячись на те, що 2019 рік став для підприємства рушійним, було проведено реорганізаційні процеси, поставлені і досягнуті нові цілі, підприємство стало конкурентоспроможним. Загалом, 2019 та 2020 роки для підприємства стали «перевіркою на міцність», через купу зовнішніх факторів, основні з них:

- пандемія Covid-19;
- зменшення поставок агрохімічних товарів від закордонних товаровиробників;
- постійні зміни в цінах та обсягах агрохімічної товарної продукції;
- проблема наявності попиту на певні групи агрохімічних товарів за відсутності їх на території України.

А також, завдяки такій діяльності вже на кінець 2020 року підприємство спромоглося придбати одне нове легкове авто з салону для задоволення потреб співробітників відділу з реалізації товарів. Тим самим це придбання призвело до збільшення чисельності свого автопарку до 5 авто, серед яких є легкові авто з вантажопідйомністю до 500л та до 1100л – використовуються для поставок у сільські господарства товарної продукції великими об'ємами в каністрах та мішках). Восени 2021 року ТОВ «Агро-Імпульс» придбало шостий автотранспорт, також новий із салону, але це авто використовується для

постачання агрохімічних товарів об'ємом до 1500л у каністрах та у фасуванні в палетах до сільських господарств Кіровоградської області, та дає змогу самостійно забирати товари із складів заводів інших областей України, без додаткових витрат найманого перевізника.

Діяльність підприємства з таким рівнем витрат відповідає обраному шляху на досягненні поставлених цілей, враховуючи специфіку роботи.

2.2. Аналіз та оцінка організації обліку та облікової політики підприємства

Організація процесу торгівлі та її облікового відображення руху товарів та документів передбачає такий порядок: первинні документи в електронному варіанті підписуються та надсилаються назад на фірму-постачальника, паралельно вартість товару повністю або частково проплачується, при доставці товару на склад, первинні документи оформлюються комірником на складі підприємства і у встановлені строки надходять до бухгалтерії, де первинна інформація обробляється, реєструється, систематизується в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків і узагальнюється у формах бухгалтерської звітності.

Організація, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності у ТОВ «Агро-Імпульс» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку покладено на головного бухгалтера, який підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства.

Підприємство не має пільг по оподаткуванню. Однак через свою сферу діяльності, а саме обслуговування сільськогосподарської сфери, підприємство продовжує працювати під час карантину у зв'язку з обслуговуванням сільськогосподарських товаровиробників.

Організація, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності у ТОВ «Агро-Імпульс» здійснюється відповідно до Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку покладено на головного бухгалтера, який підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства.

Професійна діяльність ТОВ «Агро-Імпульс» здійснюється бухгалтерами підприємства без внутрішніх регламентів стосовно організації ведення обліку та роботи облікового персоналу (рисунк 2.4).



Рис. 2.4. Структура облікового апарату підприємства

Посадові обов'язки бухгалтерів на ТОВ «Агро-Імпульс», як і на інших підприємствах повинні бути регламентовані посадовими інструкціями головного бухгалтера та бухгалтера. Основне завдання головного бухгалтера полягає в забезпеченні організації бухгалтерського обліку і контролю за раціональним економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереженням власності на майно. А основним завданням бухгалтера підприємства є забезпечення документообігу первинної документації, порівняння її з фактичним станом справ, процесів та товарів на підприємстві,

Дослідження регламентів, що регулюють бухгалтерський облік на ТОВ «Агро-Імпульс» показали відсутність посадових інструкцій.

Аналіз облікової практики та особливості діяльності підприємства показав, що головний бухгалтер займається:

- забезпеченням ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- організацією роботи бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- забезпеченням складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установленні строки користувачам;

- підготовкою та поданням інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями;

- за погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

- здійсненням контролю за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

- проведенням інвентаризаційної роботи на підприємстві.

Стосовно обсягу робіт бухгалтера, він включає:

- забезпечення перевірки, накопичення, узагальнення та передачу інформації безпосередньо керівництву по розрахунках з постачальниками та покупцями;

- відповідальність за наявність та рух товарних запасів на складському приміщенні підприємства (бере участь у проведенні інвентаризації);

- відповідальність та забезпечує документальний обмін між ТОВ «Агро-Імпульс» і постачальниками товарів для забезпечення діяльності сільськогосподарським товаровиробників;

- відповідальність та забезпечення документального обміну між ТОВ «Агро-Імпульс» і покупцями товарів (сільськогосподарськими товаровиробниками).

На підприємстві відсутнє чітке розмежування обов'язків головного бухгалтера та рядового бухгалтера. Обробку первинних документів та виконання облікових функцій здійснює бухгалтер, який менше завантажений роботою. Це призводить до неефективної роботи бухгалтерів, великої завантаженості, дублювання окремих операцій, тому в таких умовах особливо актуальним є розробка посадових інструкцій з чітким розмежуванням обов'язків облікових працівників. З цією метою в роботі запропоновано посадові інструкції для бухгалтера та головного бухгалтера (Додаток Д, Е).

Крім посадових інструкцій в організації роботи мають бути графіки документообігу. У графіках заздалегідь визначають перелік документів, конкретних виконавців, заплановані і фактичні строки виконання. Графіки розробляються головним бухгалтером, а затверджуються керівником підприємства [25].

У практичній роботі бухгалтерія ТОВ «Агро-Імпульс» відсутній графік документообігу. Вивчення діяльності підприємства та організації бухгалтерського обліку дозволило запропонувати графік документообігу товарних операцій, який передбачає створення документів, їх перевірку, обробку, та передачу в архів документів пов'язаними з товарними операціями (таблиця 2.5 та таблиця 2.6). До таких документів відносяться: рахунок-фактура; видаткова накладна; товарно-транспортна накладна; довіреність (видана); рахунок (отриманий); прибуткова накладна; довіреність (отримана).

Таблиця 2.5

Графік документообігу з придбання

№ з/п	Назва документа	ТОВ «Агро-Імпульс» етапи документообігу придбання товарних запасів		
		Перевірка документа	Оброблення документа	Передача в архів
1	2	3	4	5
1	Рахунок-фактура (Додаток К)	Відбувається в момент складання, щодо правильності визначення: ціни, націнки, ПДВ, та	В момент одержання коштів від ТОВ «Агро-Імпульс»	Після закінчення звітного періоду та перевірки контролюючими органами

		після коригування сум або товарів з менеджером, за потребою		передається до архіву на термін зберігання – 3 роки
2	Видаткова накладна та ТТН (Додатки Л, М)	Порівнюється з переліком товарів у рахунку, відповідність ціни. Перевіряється наявність підписів та печаток постачальника і ТОВ «Агро-Імпульс»	В момент відвантаження товарів ТОВ «Агро-Імпульс»	Після закінчення звітного періоду та перевірки контролюючими органами передається до архіву на термін зберігання – 3 роки
3	Довіреність (отримана) (Додаток Н)	Встановлюється правильність оформлення: дата, реквізити ТОВ «Агро-Імпульс», паспортні дані довіреного працівника, підписи довіреного і директора, печатка	В момент оформлення для видачі довіреній особі ТОВ «Агро-Імпульс» на отримання товарів від постачальника	Після закінчення звітного періоду та перевірки контролюючими органами передається до архіву на термін зберігання – 3 роки

Документообіг на підприємстві здійснюється і в електронному вигляді, при цьому іде обмін інформацією (ставляться електронні підписи), а вже потім відбувається облік первинними документами по пошті або цим займаються відповідальні особи.

Таблиця 2.6

Графік надходження до бухгалтерії первинних облікових документів з реалізації

№ з/п	Назва документа	Хто подає документ	Термін подання	Кому подається документ	Термін перевірки документа
1	Рахунок-фактура (Додаток П)	Бухгалтер ТОВ «Агро-Імпульс»	На вимогу покупця	Покупцю	В момент надходження коштів від покупця

2	Видаткова накладна та ТТН (Додатки Р, С)	Бухгалтер ТОВ «Агро-Імпульс»	В момент відвантаження	Покупцю, особі довіреній на отримання товарів	В момент відвантаження або в кінці місяця для формування звітності
3	Податкова накладна (Додаток Т)	Бухгалтер ТОВ «Агро-Імпульс»	В момент відвантаження	Покупцю, особі довіреній на отримання товарів	В момент відвантаження або в кінці місяця для формування звітності
4	Довіреність (Додаток У)	Покупець	В момент одержання товару	Бухгалтеру ТОВ «Агро-Імпульс»	В момент одержання

Сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються оптово-торговельним підприємством для складання та подання фінансової звітності повинні бути зазначенні в наказі про облікову політику підприємства, який формується головним бухгалтером та затверджується керівником. Як вже відомо, наказ про облікову політику на ТОВ «Агро-Імпульс» не розроблено, тому відповідно, при веденні своєї торговельної діяльності сукупність принципів, методів та процедур не розроблені та не затверджені.

План рахунків для потреб бухгалтерського обліку є переліком синтетичних рахунків і схем реєстрації та групування на них фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку (Додаток Ф). Типовий план рахунків є базою для формування робочого Плану рахунків конкретного підприємства залежно від потреб здійснюваної виробничо-господарської діяльності [79].

В робочому плані рахунків ТОВ «Агро-Імпульс» товарні запаси представлено лише одним рахунком 28 «Товари» (субрахунок 281 «Товари на складі»). Підприємство не використовує субрахунок 285 «Торгова націнка». Це легко пояснюється особливістю функціонування підприємства в сільськогосподарській сфері, правила по розрахунку націнки не

використовуються, адже різниця між ціною на один і той же товар, реалізований різними менеджерами підприємства на різних покупців (СФГ, одноосібник та інші) та у різному об'ємі проданого товару, може значно відрізнятись. Менеджери підприємства також визначають розмір націнки зважаючи на умови оплати покупцем та спосіб доставки агрохімічних товарів на фермерське господарство (рисунк 2.5).

Товарні запаси, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю обліковуються на позабалансових рахунках. Ціни для обліку цих цінностей зазначаються у договорах, приймально-передавальних актах. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цілей [33].

В свою чергу, бухгалтер ТОВ «Агро-Імпульс» в обліковому процесі використовує позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» та похідні субрахунки: 0221 «Матеріали на складі», 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», 0242 «Товари на складі», 025 «Матеріальні цінності довірителя». Найчастіше у діяльності підприємства використовуються позабалансові субрахунки 023, 024 та 025.

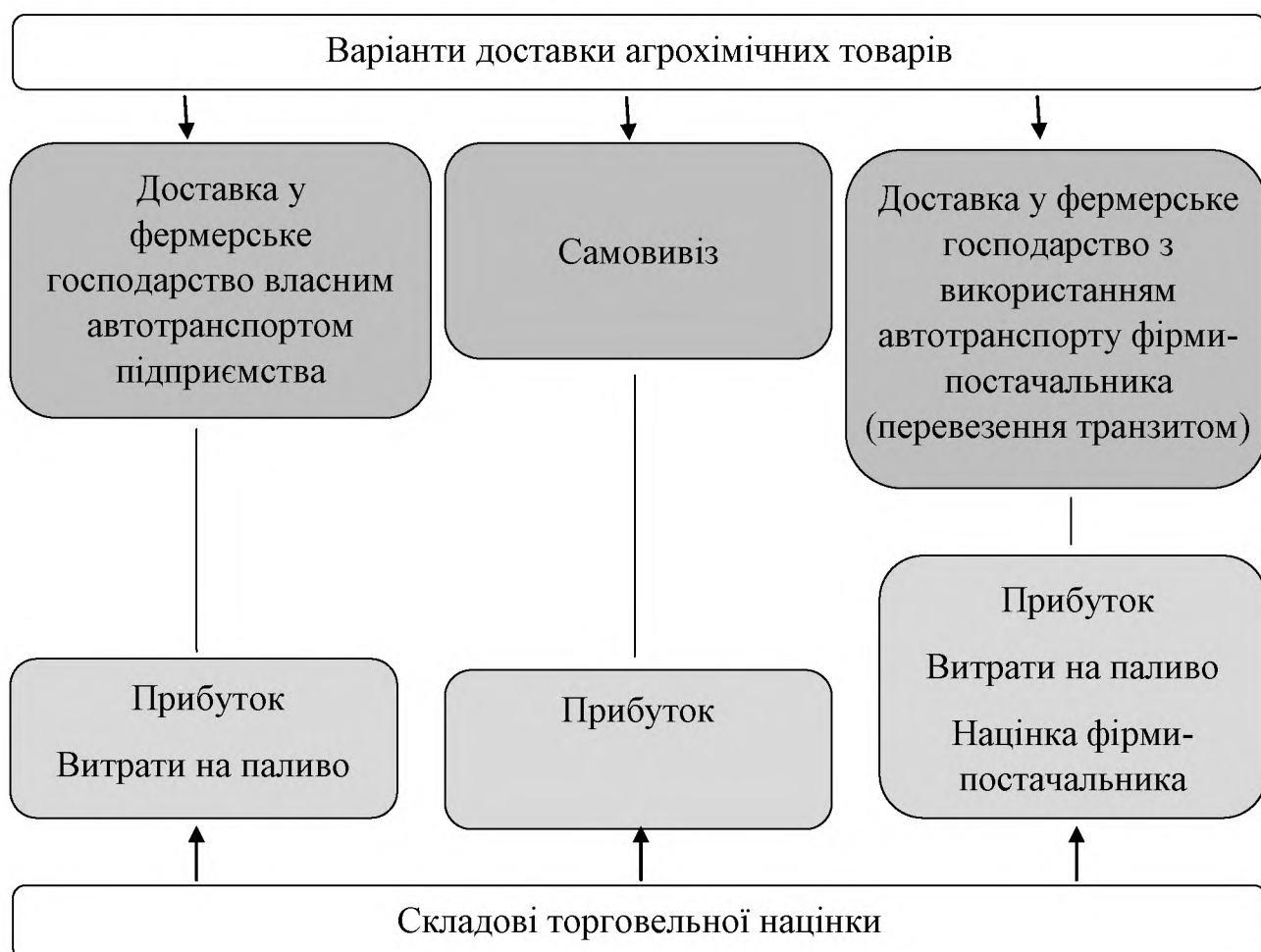


Рис. 2.5. Формування складових торговельної націнки ТОВ «Агро-Імпульс» з урахуванням доставки у сільські господарства

На субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» обліковуються товари від фірм-постачальників, ці товарні запаси не оплачені. Однак, відповідно до договору ці товари можна продавати, а потім за фактом продажу сповіщати бухгалтера фірми-постачальника щоб він виписав «Акт про зняття товару з відповідального зберігання» та виставив рахунок для оплати вартості реалізованого товару.

На субрахунку 024 «Товари на складі» бухгалтери ТОВ «Агро-Імпульс» обліковують товари які вже реалізовані у сільське фермерське господарство, проте через не відповідність умов зберігання або наявності малого складського приміщення в господарстві, такі товари не можуть відразу відвантажитись на кінцевого споживача. Увесь період зберігання товарів на складі контролюється та товари проходять інвентаризацію та перевірку умов зберігання, а сам термін знаходження товарів даного типу прописується у специфікації до договору з покупцем.

На субрахунку 025 «Матеріальні цінності довірителя» обліковуються товари, які відділ збуту ТОВ «Агро-Імпульс» взагалі не має права реалізовувати. Іншими словами, довіритель орендує склад підприємства для зберігання своєї товарної продукції.

Отже, бухгалтери ТОВ «Агро-Імпульс» самостійно встановлюють та відповідно до специфіки та особливостей діяльності підприємства. Рядом з тим підприємство має недоліки. Суттєвим недоліком організації облікового процесу на підприємстві є відсутність чіткості та розмежування в функціях облікових працівників та відсутність внутрішніх регламентів що регулюють розподіл службових обов'язків та документальний обіг. До того ж облікова політика

неформалізована і наказ про облікову політику відсутній. Також наявні недоліки у формуванні реалізаційної ціни. Оскільки остання формується індивідуально за кожною операцією менеджерами, які обслуговують відповідного покупця. Такий підхід не сприяє ефективній організації процесу реалізації товарів, прозорій роботі з покупцями, покращення роботи з погашення дебіторської заборгованості. Не використовується субрахунок 285 «Торгова націнка», який було б доцільно додати при реалізації агрохімічної продукції в роздрібній торгівлі. Позитивним є те, що відповідно до особливостей діяльності використовуються позабалансові рахунки, які запобігають неправдивим даним при веденні бухгалтерського обліку. Тому актуальним є використання позабалансових рахунків, при відповідальному зберіганні товарних запасів на складі підприємства ТОВ «Агро-Імпульс».

2.3. Облік і контроль придбання та зберігання товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс»

В сучасних умовах функціонування торговельних підприємств в реаліях розвитку ринкової економіки України та в жорстких умовах конкурентного середовища. Торговельні підприємства повинні докладати максимум зусиль для втримання своїх позицій. Це зумовлює необхідність у раціональній побудові системи обліку товарів підприємств торгівлі.

Сучасний стан обліку товарів у підприємствах України характеризується частими змінами цін на товари, що обумовлені коливанням цін на відповідні товари на світових ринках, підвищенням тарифів на імпорту, зміною податкової політики, їх оцінка набуває особливої актуальності. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки діяльності.

Товари на підприємство можуть надходити від постачальників (виробників або торговельних підприємств), засновників або дарувальників. При цьому надходження товарів здійснюється, як правило, відповідно до

цивільно-правових договорів (договору купівлі-продажу, договору поставки, бартерного договору, договору дарування, договору доручення, договору комісії), а також установчих та внутрішніх регулюючих діяльність документів [38].

На підприємстві ТОВ «Агро-Імпульс» товарні запаси надходять від інших торговельних підприємств та заводів-виробників. Безпосередньо від заводів-виробників підприємство отримує посівний матеріал або мікродобрива тоді, коли ТОВ «Агро-Імпульс» є офіційним дистриб'ютором товарів бренду цього заводу. В усіх інших випадках агрохімічні товари, посівний матеріал та добрива купуються і надходить у склад досліджуваного підприємства від інших торговельних підприємств.

Надходженню товарів передують заключення договору купівлі-продажу між постачальником та ТОВ «Агро-Імпульс» на взаємовигідних умовах. Замість договору поставки постачальники прописують умови постачання агрохімічних товарних запасів у специфікаціях, які є додатками до договорів купівлі-продажу (Додаток 3, Ц).

Одним з основних елементів договору є зазначення моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. Відповідно до ч. 1 ст. 334 Цивільного кодексу України право власності на майно за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом [38].

Постачальники товарної продукції для ТОВ «Агро-Імпульс» також визначають виникнення права власності на майно з моменту передачі майна, що і вказують договорі купівлі-продажу.

При укладанні договорів поставки або купівлі - продажу слід враховувати дію таких факторів, які впливатимуть на порядок відображення їх результатів у бухгалтерському обліку:

- 1) форми розрахунків за товари (попередня чи наступна оплата);
- 2) моменту переходу права власності в договорі (момент передачі товарів

чи момент оплати).

Аналіз діючого законодавства облікової практики торговельних підприємств показав, що в Україні на сьогодні присутні різні варіанти відображення господарських операцій, пов'язаних з придбанням товарних запасів, що зображено на рисунку 2.6.

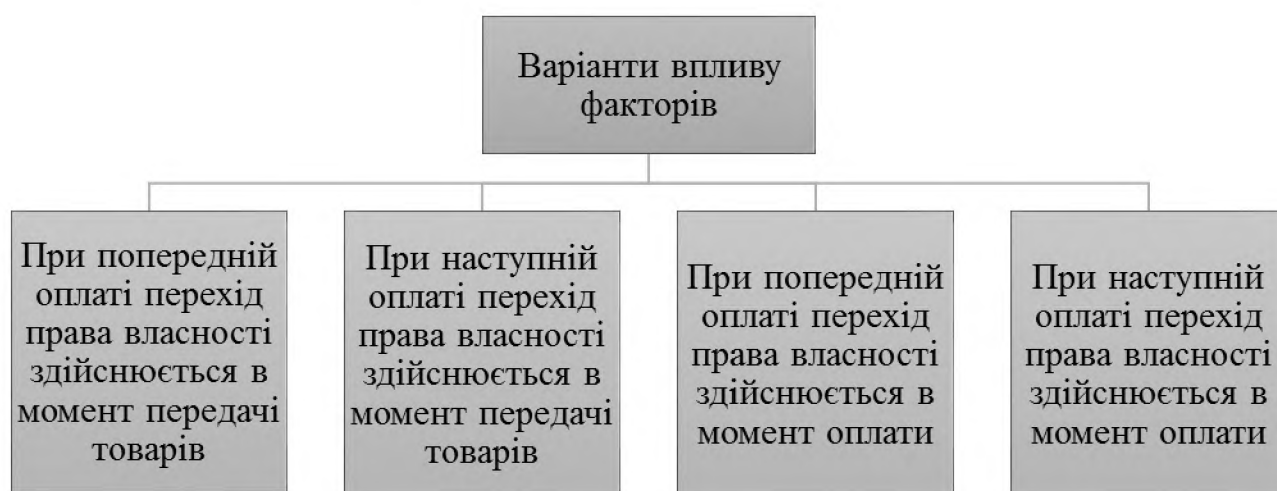


Рис. 2.6. Вплив факторів на порядок відображення даних у бухгалтерському обліку

Інформація представлена на рисунку 2.6 свідчить, що на сьогоднішні в обліковій практиці можливі 4 варіанти облікового відображення господарських операцій з обліковування товарних запасів:

- на умовах попередньої оплати право власності покупець отримує в момент передачі йому товарів;
- на умовах попередньої оплати право власності покупець отримує в момент оплати;
- на умовах наступної оплати право власності покупець отримує в момент передачі йому товарів;
- на умовах наступної оплати право власності покупець отримує в момент оплати.

Покупець, одержуючи цінності, на які він не має права власності, не може відображати їх на балансі, оскільки це порушує принцип обачності. Тому

вважаємо, що до моменту набуття покупцем права власності на такі цінності, вони мають обліковуватися на позабалансовому рахунку [38].

У разі надходження товарних запасів без супровідних документів або коли фактична кількість не відповідає заявленій в заявці по відвантаженню товарів, або супровідні документи не відповідають дійсності (надійшов інший товар), підприємство виставляє претензію постачальнику, а до моменту вирішення спорів і претензій бере цей товар на відповідальне зберігання та ставить на позабалансовий рахунок.

Бухгалтерія ТОВ «Агро-Імпульс» у такому випадку не обліковує товари на позабалансовому рахунку, а чекає відповіді постачальника від постачальника із зазначенням подальших дій стосовно виправлення помилки. Найчастіше, вирішенням такої ситуації є відправка цього товару правильному покупцеві, рідше – повернення цього товару постачальнику. Всі витрати на себе бере постачальник.

Договір купівлі-продажу є основним правовим документом для торговельної діяльності та регулювання взаємовідносин між постачальниками і покупцями, в якому відображаються такі реквізити: дата укладання договору, найменування постачальника і покупця, предмет та сума договору, терміни й умови поставки, вимоги до якості товару, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору і порядок розгляду спорів, термін дії, юридичні адреси.

При дослідженні процесу купівлі товарних запасів було виявлено, що базове підприємство та постачальники товарів перед складанням договору обмінюються своїми реквізитами. Це необхідно, в першу чергу, для оформлення рахунку на оплату товарів, а потім для укладання договору між сторонами у разі оплати рахунку бухгалтером ТОВ «Агро-Імпульс». У випадку коли фірма-постачальник та наше базове підприємство вже вели ділові відносини в минулих роках, реквізити не потрібні, для створення договору поточного року інформація про сторони береться із договору минулого періоду з архіву фірми-постачальника. Заповнений договір постачальник надсилає

бухгалтерії підприємства в електронному вигляді для перевірки всіх даних та умов співпраці. Після чого директор базового підприємства підписує цей договір та один із бухгалтерів сканує його та надсилає в електронному вигляді постачальнику. У паперовому варіанті, в двох екземплярах, підписаний та з мокрою печаткою договір купівлі-продажу постачальник надсилає поштою до ТОВ «Агро-Імпульс» для підписання та отримання назад одного екземпляру договору.

Таким чином на підприємстві договори на поставку товарів заключаються по факту здійснення господарської операції, а не передують їй. Такий порядок оформлення договорів не сприяє раціональній організації процесу придбання товарних запасів.

Постачальник при відвантаженні товарів виписує супроводжувальні документи. Такими документами є, як правило, видаткова накладна. Залежно від виду товару можна долучати й інші документи, що засвідчують кількість та якість товару (сертифікат, специфікація та ін.).

Супровідна видаткова накладна (складського обліку постачальника) видається комірнику ТОВ «Агро-Імпульс» при отриманні товару зі складу постачальника товарів за умови самовивозу. Для бухгалтерів ТОВ «Агро-Імпульс» видаткова накладна (складського обліку постачальника) не важлива, адже цього ж дня постачальник надсилає для підписання поштовою службою в двох екземплярах документи бухгалтерського обліку: договір, специфікація до договору, рахунок-фактура, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна.

Частою є практика постачання товарів поштовою службою і тоді постачальник не видає документів взагалі, на електронну пошту ТОВ «Агро-Імпульс» постачальник надсилає видаткову накладну, щоб не затримувати процес реалізації та постачання товарів менеджерами підприємства до сільськогосподарського товаровиробника у господарство.

При відвантаженні товарів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, що є супровідним документом. Її видають

вантажоодержувачеві на станції призначення. Від станції відправлення вантажовідправник отримує квитанцію, яку разом із розрахунковими документами відправляє покупцеві (оптовому підприємству). При надходженні товарів станція призначення повідомляє ТОВ «Агро-Імпульс» про прибуття вантажу. Товари попередньо перевіряє менеджер на станції і дає дозвіл на доставку товарів на територію місцезнаходження складського приміщення підприємства. Для цього ТОВ «Агро-Імпульс» видає йому доручення на отримання товару.

Прийом товарів за кількістю та якістю від залізниці здійснюють на основі супровідних документів, що виписав постачальник (залізнична накладна) на кожну партію товарів – вагон, контейнер. У випадках, якщо пломби вагонів чи контейнерів порушені, товари приймають за участю представника залізниці, про що складають відповідний акт.

При перевезенні товару автотранспортом як супроводжувального документа використовують товарно-транспортну накладну. Цей документ застосовують при перевезенні вантажів автотранспортом для списання вантажовідправником (постачальником) і оприбуткування вантажоодержувачем (покупцем) матеріальних цінностей, що перевозять, а також одночасно він є підставою для розрахунків автотранспортного підприємства зі замовником на перевезення вантажів.

На підставі супровідних документів і фактичної наявності приймають товар за кількістю та якістю. При цьому важливо встановити їх відповідність стандартам, технічним умовам та іншим якісним характеристикам. Товари оприбутковують, використовуючи документ постачальника. Розрахунковим документом для оплати вартості товарів, що надійшли, є рахунки-фактури.

Популярною та часто використовуваною умовою для придбання товарних запасів є попередня оплата. Вивчення облікової практики базового підприємства ТОВ «Агро-Імпульс» показало, що в системі бухгалтерського обліку використовується вартісне відображення господарських операцій, пов'язаних з процесом придбання на умовах 50% попередньої оплати за товар.

Порядок відображення господарських операцій що стосується придбання товарів у постачальників товарних запасів, на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «Агро-Імпульс» представлено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Процес придбання товарів у постачальника ТОВ «Агро-Імпульс» за умови 50% попередньої оплати за товар

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Перераховано 50 % попередньої оплати за товар	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2	Збільшено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3	Отримано товар	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5	Здійснено остаточний	631 «Розрахунки з	311 «Поточні рахунки

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
	розрахунок з ПДВ	вітчизняними постачальниками»	в національній валюті»
6	Збільшено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
7	Здійснено залік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

В процесі своєї діяльності ТОВ «Агро-Імпульс» на субрахунок 281 «Товари на складі» веде облік руху та наявності товарів, що знаходяться на складі за

покупною вартістю.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведеться облік наявності і руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства ведуть облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка» [61].

На підприємстві ТОВ «Агро-Імпульс» наявна тара, яка представляє собою піддони, що використовується у складському приміщенні підприємства для забезпечення відповідних умов зберігання каністр з засобами захисту рослин та мікродобривами, бегів (500 кг) з мінеральними добривами, мішків з посівним матеріалом та задля зручності відвантаження товарів із складу кінцевому споживачу та зручного розвантаження товарів у складські приміщення кінцевих споживачів (сільськогосподарських товаровиробників). У специфікації ТОВ «Агро-Імпульс», що є додатком до договору, бухгалтери прописують умови повернення або утилізації піддонів у разі їх пошкодження у процесі постачання товарів.

Порядок документального оформлення і приймання товарів значною мірою залежить від способу транспортування і місця приймання товару. Постачальники агрохімічного товару для ТОВ «Агро-Імпульс» надають податкову накладну, в якій, окрім інших даних, вказують ціну товару, ставку і суму податку на додану вартість. Податкову накладну виписують на кожну поставку товару в двох примірниках. Податкова накладна надає право оптовому підприємству, зареєстрованому як платник ПДВ, на введення витрат зі сплати ПДВ постачальникові до податкового кредиту. Якщо надходять товари, звільнені від оподаткування ПДВ, у податковій накладній зазначають «Звільнено від ПДВ».

В залежності від умов зберігання товарних запасів склади поділяються на закриті, напівзакриті та відкриті склади. На закритому складі ТОВ «Агро-

Імпульс» зберігаються добрива, агрохімічні товари та посівний матеріал, які мають особливі умови зберігання (дотримання температурного режиму).

ТОВ «Агро-Імпульс» забезпечив себе складським приміщенням, яке містить в собі дві зони: холодна та тепла. У холодній частині складу зберігаються товарні запаси з рекомендованою температурою зберігання від -15°C до $+10^{\circ}\text{C}$. У теплій частині складу зберігаються товари з оптимальною температурою для них від $+10^{\circ}\text{C}$ до $+20^{\circ}\text{C}$.

Основною ціллю управління товарними запасами в складському приміщенні на оптово-торговельному підприємстві є підтримання мінімального рівня товарних запасів при мінімізації витрат на утримання запасів за умови підтримки максимально якісного рівня забезпечення обслуговуваних підрозділів.

Процес складування придбаних товарних запасів на склад ТОВ «Агро-Імпульс» здійснюється у послідовності зображеній на рис. 2.7. З якого видно місце складу в логістичній системі і його функції в роботі підприємства направленою на реалізацію продукції аграрного використання сільськогосподарським товаровиробникам прямо впливають на технічне оснащення складу.

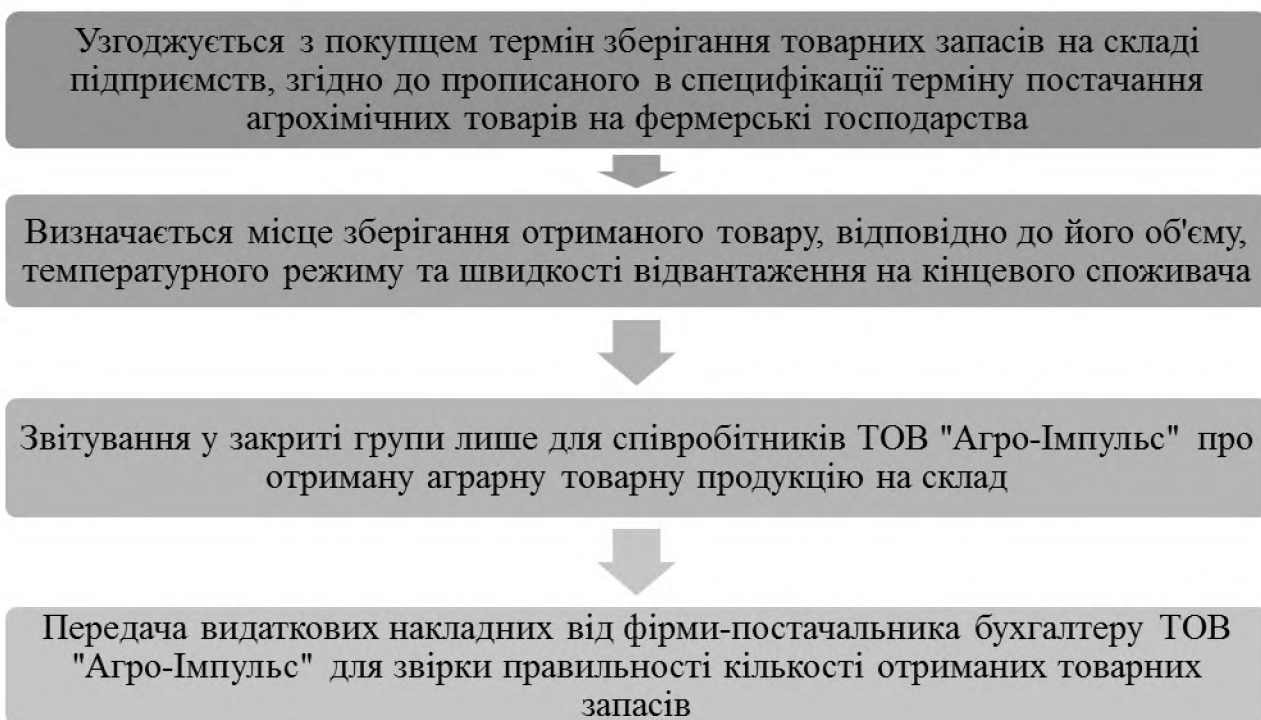


Рисунок 2.7. Послідовність робіт пов'язаних із зберіганням агрохімічних товарів на ТОВ «Агро-Імпульс»

Важливе значення для обліку товарних запасів на складі торговельних підприємств у процесах їх приймання та наступного переміщення має вибір оптимальних методів ідентифікації товарів.

На ТОВ «Агро-Імпульс» ідентифікація товарних запасів відбувається по зовнішнім показникам – упаковці, етикеткам з назвою товарів, способу пакування (партії на палетах, каністри та флакони в коробках, територіальному місцезнаходженню на складі (загалом товари складаються на палети з подібними товарами одного і того бренду) та ін.

При забезпеченні процесу зберігання товарних запасів на оптово-торговельних підприємствах особливої актуальності набуває контроль їх збереження та використання. Важливе місце в системі внутрішньогосподарського контролю товарних запасів займає їх інвентаризація.

При організації і проведенні інвентаризації у торговельних підприємствах

виділення тих чи інших її етапів залежить від бачення головного бухгалтера і власника. Головним завданням виділенням етапів інвентаризації повинно бути досягнення мети її проведення, а при організації інвентаризації товарів є доцільним враховувати особливості торговельної діяльності. Інвентаризаційна комісія повинна обиратися та зазначатися в додатку про облікову політику. Якісна інвентаризація характеризується частотою та регулярністю проведення. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки товарних запасів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

Головними завданнями інвентаризації запасів є:

- виявлення фактичної наявності запасів;
- встановлення надлишків чи нестач шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свої первісну якість і споживчу властивість, застарілих, а також таких, що не використовуються;
- виявлення товарних запасів, які не відповідають критеріям визнання їх активом [39].

В процесі інвентаризації товарних запасів у складському приміщенні ТОВ «Агро-Імпульс» не допускається хаотичний перехід інвентаризаційної комісії від одного виду цінностей до іншого. Тобто, якщо товари зберігаються в різних ізольованих приміщеннях (холодний і теплий склади), то інвентаризацію проводять послідовно за місцями зберігання.

Основними документами для оформлення результатів інвентаризації цінностей є:

- інвентаризаційні описи або акти інвентаризації;
- звіряльні відомості;
- протокол інвентаризаційної комісії [73].

Оформлені й підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої

інвентаризаційної комісії) і матеріально відповідальною особою інвентаризаційні описи передають до бухгалтерії. У свою чергу, бухгалтерія звіряє дані інвентаризаційних описів з даними бухгалтерського обліку. При виявленні розбіжностей (надлишків або нестач) за товарами складають звіряльну відомість [40].

Інвентаризаційна комісія ТОВ «Агро-Імпульс» не використовує такі документи, як інвентаризаційні описи, звіряльні відомості, протокол інвентаризаційної комісії. Бухгалтер підприємства розробив власну форму акту інвентаризації для зручності запису кількості наявних товарних запасів, в якому вже вписані всі товарні запаси за найменуваннями (Додаток III). Проведення інвентаризації щотижня дозволяє керівникам ТОВ «Агро-Імпульс» вчасно і ефективно вирішити багато проблем в діяльності підприємств і забезпечує одержання повної, достовірної та неупередженої інформації про наявність і стан товарних запасів. Постійно контролюється стан та умови зберігання агрохімічних товарів з боку власника (в будь-який момент часу має право потрапити у складське приміщення ТОВ «Агро-Імпульс» та впевнитися щодо відповідності до наданих йому даних за наявністю і станом переданого в оренду чи безоплатне користування майна, після чого складається Акт звірки залишків товару (Додаток III).

Процес інвентаризації тісно пов'язаний з варіантом обліку запасів. У фаховій літературі вітчизняні та зарубіжна науковці розглядають два базові варіанти:

- періодичний – проводиться разово;
- постійний – кожна операція відразу відображається на рахунку.

Аналіз роботи підприємства ТОВ «Агро-Імпульс» показав, що використовується постійний облік запасів, при якому в обліку відображається кожна господарська операція пов'язана з рухом товарних запасів. Разом з тим для умов досліджуваного підприємства вважаємо за доцільне використання варіанту періодичного обліку запасів. Оскільки на базовому підприємстві

присутня колективно-матеріальна відповідальність та довірчі відносини між членами колективу. За таких умов доцільним є використання перманентної інвентаризації. Головною умовою перманентної інвентаризації є визначення повної номенклатури товарно-матеріальних цінностей так, щоб протягом року всі цінності були проінвентаризовані. В сучасних умовах за автоматизації ведення бухгалтерського обліку ця умова не є обтяжливою. Цей метод дає можливість не тільки здійснювати систематичний контроль за наявністю, зберіганням і використанням запасів на складах, але й допомагає оперативно виявити недоліки і помилки в аналітичному обліку [24].

З метою контролю за кількістю товарних запасів та їх первісною вартістю, співвідношенням наявних товарів та їх відображенням в обліку бухгалтерії ТОВ «Агро-Імпульс» проводять інвентаризацію товарних запасів в системі бухгалтерського обліку. Отримані дані порівнюються із даними фізичної інвентаризації на складі задля виявлення відхилень (недостач, надлишку, неправильно облікованих товарів, тощо). У випадку недостачі, бухгалтер, як і працівник складу (комірник) проводять перевірки з метою виявлення причин виникнення розбіжностей та, за потреби, здійснення корекцій в системі обліку.

За умови щотижневої інвентаризації для контролю рівня товарних запасів інвентаризаційна комісія ТОВ «Агро-Імпульс» має звернути свою увагу на застосування АВС-аналізу. Деякі автори цей метод називають «контролем запасів за допомогою їх класифікації».

В основі методу АВС-аналізу лежить уже відоме українським економістам правило Паретто «20 на 80». Важливим критерієм для проведення АВС-аналізу є необхідність мати якісно побудований аналітичний облік запасів, оскільки результати аналізу і контролю товарних запасів здійснюються за трьома групами – А, В, С.

До групи А інвентаризаційна комісія має відносити найбільш вартісномісткі види товарів (20 %), тобто ті, які вимагають 80 % витрат. За запасами цієї групи найбільш ретельно визначають розміри і час замовлень. Розмір витрат на видачу і оформлення переглядають щоразу при розміщенні

нового замовлення і за запасами встановлюють жорсткий контроль.

Група В включає в себе товарні запаси середньої важливості. У кількісному відношенні вони становлять 15 % загального обсягу витрат. За цією групою визначають економічний розмір замовлення і моменти видачі повторного замовлення. Змінні величини переглядають раз на квартал чи півроку. За ними встановлюється звичайний контроль і передбачається підготовка якісної інформації для своєчасного коригування змін у використанні їх русі.

До групи С попадають ті товарні запаси, сумарна вартість яких складає 5 % усіх витрат підприємства на їх створення. За запасами цієї групи жодних формальних розрахунків не проводять, повторні поставки здійснюють протягом 1–2 років, перевірка наявності здійснюється один раз на рік [52, с. 96].

Отже, для створення сучасної моделі контролю товарних запасів у ТОВ «Агро-Імпульс» необхідно виконати наступні дії. Перш за все, скласти перелік товарних запасів на товарних груп, що зберігаються на складі підприємства з виділенням усіх складових їх первісної оцінки та елементів вартості – ціна, кількість, сума (табл. 2.8).

Таблиця 2.8.

Перелік товарних груп на складі ТОВ «Агро-Імпульс»

Назва	Ціна, грн	Кількість, л / кг	Вартість, грн
Аквареді	90,78	309	28 051,02
Глайдер	432,54	280	121 111,20
Спрінто	413,85	65	26 900,25
Гуміфілд	787,30	201	158 247,30
Фульвітал плюс	907,80	12	10 893,60
Тривіум	4 836,26	10	48 362,60
Поліазот	81,75	1000	81 750,00
Гумат	301,71	220	66 376,2

Тотал К	333,75	4	1 335,00
---------	--------	---	----------

Далі перелік необхідно перегрупувати у порядку зростання вартості запасів (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Систематизований перелік товарних запасів на складі ТОВ «Агро-Імпульс»

Назва	Ціна, грн	Кількість, л / кг	Вартість, грн	Наростаючим підсумком	
				грн	Частка у вартості матеріалів, %
Гуміфілд	787,30	201	158 247,30	158 247,30	28,98
Глайдер	432,54	280	121 111,20	279 358,50	51,16
Поліазот	81,75	1000	81 750,00	361 108,5	66,13
Гумат	301,71	220	66 376,20	427 484,7	78,29
Тривіум	4 836,26	10	48 362,60	475 847,30	87,15
Аквареді	90,78	309	28 051,02	503 898,32	92,29
Спрінто	413,85	65	26 900,25	530 798,57	97,22
Фульвітал плюс	907,80	12	10 893,60	541 692,17	99,23
Тотал К	333,75	4	1 335,00	546 027,17	100

Інформація, одержана після ранжування товарних запасів за вартістю, свідчить про те, що на товари Гуміфілд, Глайдер, Поліазот, Гумат, Тривіум припадає більше 80 % витрат (87.15 %). Отже, вони будуть віднесені до груп посиленого контролю (А). Товари Аквареді та Спрінто забезпечують наступні більш як 15 % витрат і будуть віднесені до груп помірного контролю (В). Наступні 2 товари (С) можуть контролюватися періодично.

Наведена методика дозволить зосереджувати зусилля менеджерів лише на тих запасах, від утримування яких очікується найбільша віддача.

Концентруючись на суттєвих для управління запасах, виявляють, вартість яких є найбільшою і за рахунок яких складових – транспортно-заготівельних, посередницьких витрат, заробітної плати, постійних витрат тощо. В подальшому вишукуються можливості впливу на складові елементи, від яких залежать найважливіші витрати, пов'язані із запасами.

Таким чином, необхідною умовою для ABC-аналізу є попереднє групування запасів, перегрупування у порядку важливості на основі їх питомої ваги в річних витратах або за важливістю у процесі виробництва. Це особливо зручно, якщо підприємство має широку номенклатуру товарних запасів, більшість з яких не відіграють суттєву роль у витратах на їх створення.

Оскільки, ТОВ «Агро-Імпульс» є малим підприємством з моделлю підприємства сім'ї, тому саме постійний облік запасів при інвентаризації є ефективним, тому що зменшують роботу для облікового персоналу.

В ході своєї діяльності, підприємство погоджується з тим фактом, що цього не достатньо для швидкого та правильного процесу інвентаризації. Хоча інвентаризація проводиться раз у тиждень іноді бувають розбіжності у бухгалтерських даних наявності товарів на складі та їх фактичної наявності. Частіше за все це пояснюється тим, що менеджера ТОВ «Агро-Імпульс» беруть із собою агрохімікати при поїздках до сільськогосподарських товаровиробників по Кіровоградській області задля проведення експрес-дослідів які в більшості випадків стимулюють керівників та агрономів фермерських господарств до покупки запропонованого товару. Як варіант вирішення цієї проблеми, керівництвом підприємства розглядається введення штрихування агрохімічних товарних запасів оприбуткованих на склад.

2.4. Особливості облікового відображення процесу реалізації товарних запасів ТОВ «Агро-Імпульс» та його контролю

У сучасній економіці відбулось переосмислення розподілу, як елементу інфраструктури товарного ринку, як посередника в реалізації товарної продукції підприємств, сільського господарства й переробних галузей. Під системними каналами розподілу товарної продукції виступають посередники (фірми-дистриб'ютори), що виконують функції наближення товару до кінцевого споживача, такою фірмою-дистриб'ютором є ТОВ «Агро-Імпульс».

Організаційний процес реалізації товарів передбачає в собі моніторинг. Він проводиться для ефективного процесу реалізації для залучення максимальної кількості клієнтів, продаж по оптимальним цінам.

В той же час, інституціональна система каналів розподілу і системи руху товарних ресурсів мають певні відмінності, а саме:

- крім безпосереднього транспортування активів, загальна система руху товарів суб'єкта сфери обігу містить у собі елементи вибору місця зберігання й способу складування товарів;
- організацію системи управління товарними запасами;
- вибір способів переміщення товарів тощо.

Виходячи із цього, канали розподілу товарів і система руху товарної продукції аграрного призначення мають різні вектори інформаційних потоків, що розкриваються через зворотний зв'язок зі споживачами [31].

В ТОВ «Агро-Імпульс» ведеться постійний моніторинг клієнтів – потенційних покупців, який включає послідовність ефективної комунікації менеджера з клієнтами. Моніторинг передбачає визначення наступних показників (рис. 2.8).

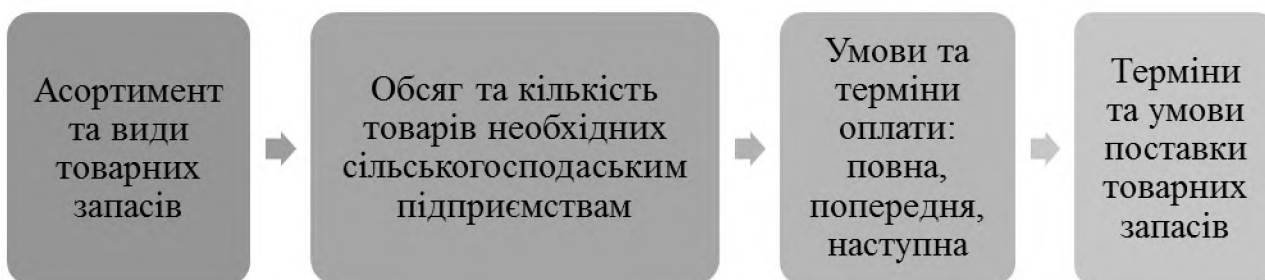


Рис. 2.8. Послідовність ефективної комунікації менеджера ТОВ «Агро-Імпульс» з клієнтом

Розподіл товарів починається в оптовій ланці і здійснюється, в основному, через дистриб'юторів та оптових посередників, а також через канали фірмової торгівлі з використанням багаторівневих каналів розподілу, що обумовлює складність і багатоваріантність структури логістичних рішень з реалізації.

В умовах горизонтально-орієнтованого розподілу роль посередника виконують менеджери зі збуту, що обумовлено найближчим розташуванням до споживача та здійсненням реалізації товарів та послуг від свого імені і за свій рахунок. Проте, саме це визначає необхідність мати відповідні складські та виробничі приміщення, транспорт, кваліфікований персонал.

Для цілей податкового та бухгалтерського обліку важливо правильно класифікувати витрати на перевезення. Пов'язано це з особливим порядком обліку ТЗВ. Адже такі витрати збільшують первісну вартість товарів і зменшують прибуток тільки в складі вартості товарів. При цьому ТЗВ, на відміну від інших витрат, що включаються до складу первісної вартості товарів, можуть обліковуватися за особливою процедурою – середнім відсотком.

Виходячи з формулювань п 9 П(С)БО 9 до ТЗВ відносяться такі витрати:

- витрати на заготівлю товарів;
- оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи;
- оплата тарифів (фрахту) за транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання;
- витрати зі страхування ризиків транспортування товарів [65].

Цей перелік надто укрупнений, більш предметно склад транспортно-заготівельних витрат ТОВ «Агро-Імпульс» наведено на рисунку 2.9.

Для включення до складу ТЗВ необхідно чітко позначити, що такі витрати належать саме до товарів, що доставляються на кінцевого споживача – сільськогосподарського товаровиробника.

У такому випадку ТЗВ можуть бути віднесені витрати пов'язані з розвантаження:

- сторонніми підприємствами (у випадку доставки товару найманою великоваговою вантажною машиною зі складу ТОВ «Агро-Імпульс»);
- власному персоналу, який одержує окремо оплату за розвантаження та транспортування товарів.

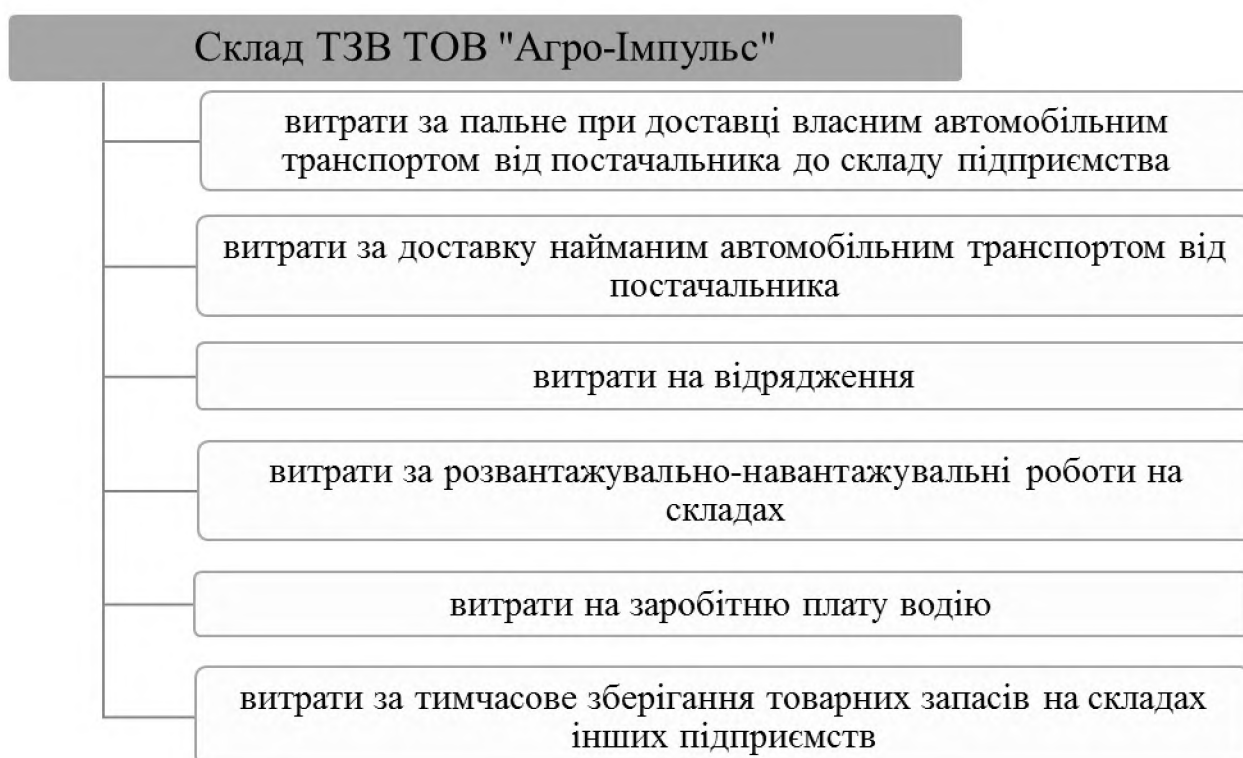


Рис. 2.9. Склад транспортно-заготівельних витрат ТОВ «Агро-Імпульс»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Імпульс» здійснює діяльність пов'язану з реалізацією товарів на умовах:

- включення товарно-заготівельних витрат до ціни продажу;
- включення до ціни товару;
- здійснення за рахунок покупця.

Якщо покупець (сільське господарство) доставляє придбані запаси власним транспортом, він несе певні витрати, зокрема витрати на оплату палива; зарплату водіїв, експедиторів, заготівників; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з такої зарплати;

амортизацію транспорту, задіяного в перевезенні товарів тощо.

Діяльність бухгалтера ТОВ «Агро-Імпульс» по оформленню господарських операцій пов'язаних з реалізацією товарів та їх відображення в первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку передбачає наступні процедури:

- обмін реквізитами з потенційним покупцем;
- використання отриманих даних з реквізитів підприємства-покупця складання договору купівлі-продажу та формування рахунку-фактури для повної, часткової або наступної оплати покупцем. Назву товару, кількість, ціну, умови оплати та умови постачання бухгалтеру ТОВ «Агро-Імпульс» повідомляє менеджер;
- при відвантаженні товарних запасів із свого складу виписується видаткова накладна та товарно-транспортна накладна;
- весь пакет документів у двох екземплярах передається менеджеру, котрий доставляє товар на сільське господарство до покупця, для підписання і швидкого повернення своїх примірників документів;
- у випадку транзитного постачання агрохімічної продукції до сільськогосподарського товаровиробника – пакет документів для підписання бухгалтер ТОВ «Агро-Імпульс» надсилає поштовою службою окремо.

Процедури що супроводжують процес реалізації товарів Товариством з обмеженою відповідальністю «Агро-Імпульс» відображаються в системі рахунків синтетичного обліку наступним чином (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Облікове відображення господарських операцій пов'язаних з реалізацією агрохімічної продукції підприємством ТОВ «Агро-Імпульс»

Облікове відображення господарських операцій		
1	2	3
Відображена заборгованість за відвантажений	282 «Товари в торгівлі (за продажною вартістю)»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

товарперед постачальником		
Нарахована сума ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Сплачена вартість товару Постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Рахунки в банках»
Відображений дохід від	361 «Розрахунки з покупцями і	702 «Дохід від реалізації товарів»

Продовження таблиці 2.10

1	2	3
реалізації товарів покупцеві	замовниками»	
Нарахована сума ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Списана собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі (за продажною вартістю)»
Відображено вартість послуг з транспортування Товарів	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки за виконавчими документами»
Нарахована сума ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки за виконавчими документами»
Отримано оплату за товар від покупця	311 «Рахунки в банках»	361 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Принципова відмінність ТЗВ від витрат на збут чи інших витрат періоду полягає у тому, що вони прямо пов'язані з придбанням товарів та доведенням їх до стану, придатного для продажу. Тому такі витрати повинні формувати собівартість реалізованих товарів, потрапляючи до витрат періоду лише в момент їх реалізації. Якщо ж товари не реалізовані, ці витрати мають обліковуватися та відображатися в балансі в сумі собівартості товарних

товарів.

Щодо податкового обліку, то згідно з п. 138.6 ПКУ собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання, з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу. Згідно ж із п. 138.4 ПКУ, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [40].

В умовах активного розвитку комунікацій, збільшення товарообмінних операцій актуалізується роль транзитної торгівлі. Використання останньої підприємствами оптової торгівлі сприяє оптимізації витрат, веде до економії на оренді складських приміщень, забезпечує зменшення транспортних витрат, термінів доставки товарів кінцевому споживачу.

Для розвитку ефективної системи транзитної торгівлі для потреб управління повинна надаватись достовірна та оперативна інформація, що зумовлює необхідність подальших досліджень щодо розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом [38].

На сьогодні реалізація товарів сільськогосподарського використання сільськогосподарським товаровиробникам підприємством ТОВ «Агро-Імпульс» транзитом здійснюється двома способами: без участі у розрахунках та з участю підприємства оптової торгівлі у розрахунках (в залежності від умов постачання товарів постачальниками).

При транзитній реалізації товарів без участі в розрахунках Товариство з обмеженою відповідальністю «Агро-Імпульс» є лише посередником при укладанні договорів поставки між сільським господарством та постачальником. При транзитній реалізації товарів з участю в розрахунках підприємство ТОВ «Агро-Імпульс» оптової торгівлі укладає два самостійних договори поставки:

- з постачальником товару, в якому підприємство оптової торгівлі є покупцем;

– з кінцевим покупцем товару, де підприємство оптової торгівлі є продавцем.

У цьому випадку умови переходу права власності на товар до підприємства оптової торгівлі визначаються положеннями договору поставки або нормами чинного законодавства (рис. 2.10).

За загальним правилом, встановленим ст. 334 Цивільного кодексу України [83], право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передавання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки.

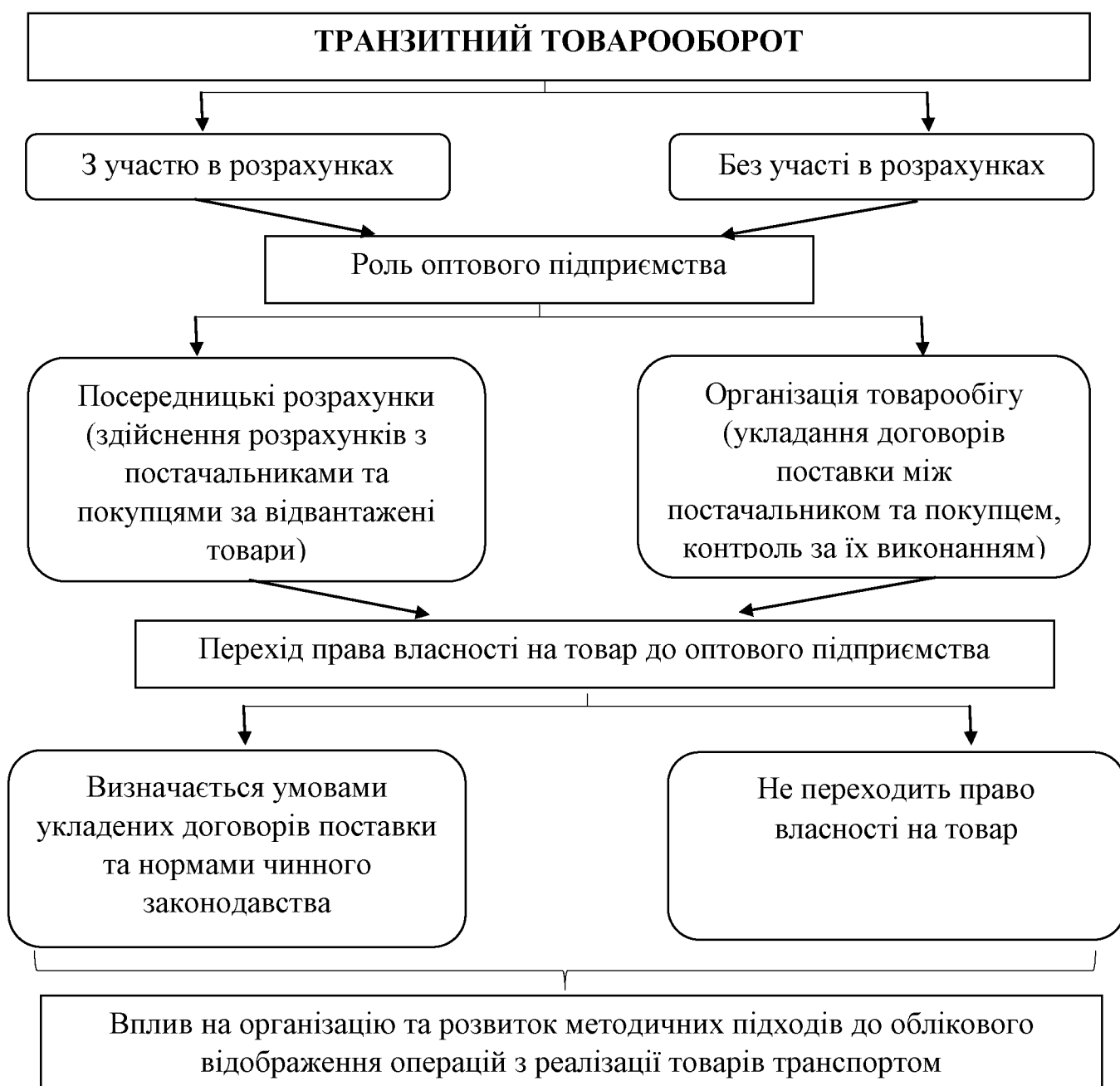


Рисунок 2.10. Вплив транзитної торгівлі на розвиток бухгалтерського обліку операцій з продажу товарів

Враховуючи те, що законодавчо передбачена можливість встановлення переходу права власності на товар умовами договору, слід зазначити, що це питання особливої актуальності набуває при реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках. Фактично поставляти (відвантажувати) товар покупцю може і постачальник, але за договором це обов'язок оптового підприємства-посередника. Тому і свої претензії покупець може пред'явити тільки оптовому підприємству-посереднику, оскільки останній є для нього продавцем [2].

Саме тому умовами договору може бути передбачено, що право власності на товар належатиме оптовому підприємству-посереднику від моменту відвантаження товарів зі складу підприємства-постачальника до моменту їх отримання кінцевим споживачем (покупцем).

Від умов, передбачених у договорі поставки стосовно переходу права власності на товар при здійсненні транзитної реалізації, порядку відшкодування транспортно-експедиційних витрат залежатиме база оподаткування та порядок відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках.

На підприємстві ТОВ «Агро-Імпульс» ціна формується індивідуально. Програмне забезпечення не враховує необхідність управління дебіторською заборгованістю, через індивідуальний вивід ціни. Для покращення вдосконалення роботи управлінського персоналу доцільно доцільно встановлювати єдину ціну із наданням можливості знижок на певні умови: своєчасний розрахунок, клієнт сам забирає товар зі складу ТОВ «Агро-Імпульс» та ін.

Висновки до розділу 2

Для умов базового підприємства ТОВ «Агро-Імпульс» товарні запаси виступають важливою складовою господарської системи, оскільки становлять значну частину його активів і є важливим елементом його ресурсного потенціалу.

Проведене у другому розділі дослідження та аналіз оптово-торгівельної діяльності Товариства з обмеженою діяльністю «Агро-Імпульс», дозволяють надати наступні висновки:

1) сформувалась позитивна оцінка ефективності діяльності підприємства, є впевненість про його конкурентоспроможність та подальші можливості до розвитку, зважаючи на проведені аналізи активів і пасивів підприємства, показників рентабельності, платоспроможності підприємства та аналіз фінансового стану підприємства.

2) аналіз господарської діяльності ТОВ «Агро-Імпульс» показав що фактична діяльність підприємства включає в собі: переважно оптову торгівлю агрохімічними продуктами; консультування та контроль процесу використання агрохімічної продукції при вирощуванні зернових, колосових, соняшнику, кукурудзи та інших культурних рослин; роздрібну торгівлю через мережу Інтернет; ведення складського господарства.

3) виникли зауваження щодо відсутності облікової політики на підприємстві та наказу про особові обов'язки бухгалтера та головного бухгалтера, тому було розроблено та запропоновано власні накази про особові обов'язки бухгалтера та головного бухгалтера окремо зважаючи на специфіку діяльності ТОВ «Агро-Імпульс».

4) аналіз ціноутворення, придбання та реалізації товарних запасів, процесу постачання агрохімічної продукції та складського обліку виявив незначні недоліки, що потребують удосконалення запропоновані у другому розділі.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У СФЕРІ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

3.1. Вдосконалення, організація та методики обліку запасів торгівельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією

Проблемам організації обліку господарських операцій із запасами, що є основним джерелом формування торговельних підприємства, присвячено багато наукових праць та досліджень. Одночасно, враховуючи сучасні зміни економічної ситуації та розширення трансформаційних процесів, зазначене питання потребує подальшого дослідження. Вивчення практики роботи та торговельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських виробників агрохімічною продукцією, які зорієнтовані, в першу чергу, на дрібних та середніх товаровиробників показало, що у них присутні суттєві недоліки організації обліку запасів, зокрема у базового для написання дипломної роботи підприємства ТОВ «Агро-Імпульс» відсутні затверджені графіки документообороту; облікова політика не оформлена відповідним наказом, також відсутні внутрішні регламенти, що регулюють

розподіл обов'язків між працівниками, що приводить до дублювання функцій та неефективної роботи облікових працівників.

Організацію обліку операцій із запасами на торговельних підприємствах доцільно розглядати за окремими блоками, які представлено на рис. 3.1.

Ефективна організація обліку операцій із запасами торговельних підприємств повинна забезпечувати можливість виконання послідовно основних облікових етапів, які формулюються наступним чином:

1. Визнання господарської операції пов'язаної з рухом та наявністю запасів.

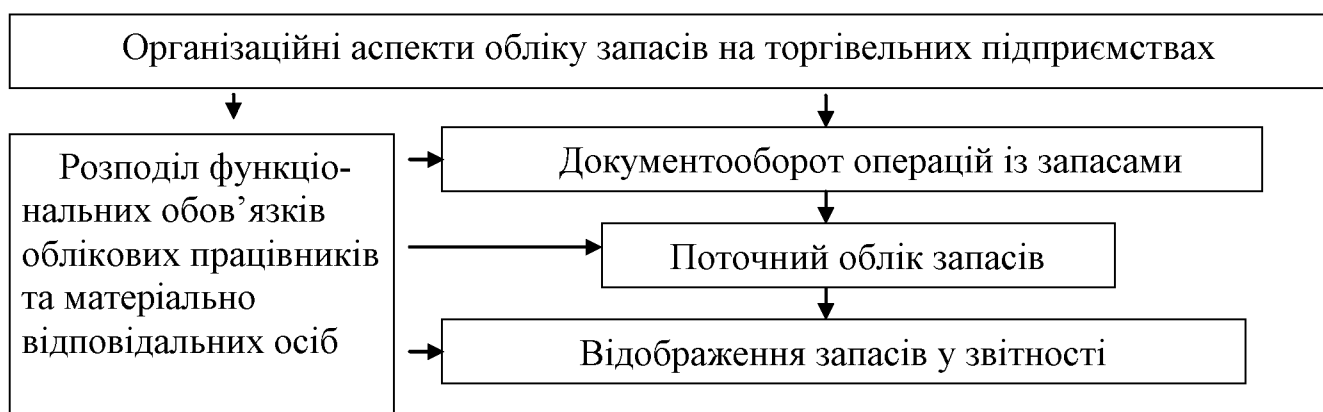


Рис. 3.1. Взаємозв'язок окремих блоків організаційного аспекту обліку операцій із запасами на торговельних підприємствах

2. Аналіз операції із запасами тобто, визначення впливу окремої операції на стан запасів торговельного підприємства.

3. Формування первинних документів відповідно до економічної сутності операцій, враховуючи принцип превалювання сутності над формою.

4. Оцінка запасів протягом звітного періоду, що включає оцінку як надходження, так і вибуття запасів, а також оцінку запасів перед складанням звітності.

5. Формування на підставі первинних документів вартісної форми запасів в облікових регістрах.

6. Перенесення даних за операціями із запасами з облікових регістрів до Головної книги. Під час використання комп'ютерних технологій вказана фаза облікового процесу об'єднується з попередньою.

7. Відображення запасів у звітності.

Крім зазначених етапів організації обліку, уваги потребують особливості податкового та управлінського обліку витрат, які пов'язані з запасами, і особливо транспортно-заготівельні витрати, що пов'язані з оцінкою запасів при їх придбанні. формування витрат за операціями повернення товарів від покупців.

У фаховій літературі визначено основні принципи, на яких повинна базуватися організація обліку операцій із запасами [80]. До них слід віднести: принцип системного підходу, випереджувального відображення, цілісності, всебічності, адаптивності, паралелізму, динамічності, ритмічності, безперервності і пропорційності. На нашу думку, крім зазначених, організація обліку операцій із запасами повинна базуватися на принципі максимальної ефективності, який передбачає порівняння результату тобто корисності інформації, отриманої в результаті обліку та можливий її вплив на формування результатів діяльності підприємства та витрат на формування такої інформації.

Організація обліку операцій із запасами на торгівельних підприємствах визначається впливом наступних факторів:

- право власності на запаси, що утримуються на торгівельних підприємствах. Для підприємств, що займаються агрохімічною продукцією прикладом впливу переходу права власності на організацію обліку операцій із запасами може бути облікове відображення операцій із заставною тарою, що не є невід'ємною частиною товару, яка повинна обліковуватися на позабалансовому рахунку, а не у складі активів торгівельного підприємства;
- мета утримання запасів: для продажу чи для власного використання;
- інтенсивність і частота надходження та використання запасів;
- місцезнаходження запасів, його віддаленість;

- обов'язковість повернення постачальникам зворотної тари;
- складність передпродажної підготовки товарів;
- організація матеріальної відповідальності на підприємстві: індивідуальна чи колективна;
- обраний метод оцінки запасів при їх списанні;
- періодичність списання запасів;
- тощо.

Організація обліку операцій із запасами на підприємствах торгівлі розглядається у двох одиницях виміру: у натуральних одиницях; у вартісному вираженні.

Організація обліку запасів базується на елементах обраної на торговельному підприємстві облікової політики. Облікова політика на рівні держави регулюється НП(С)БО, а нарівні підприємства повинна регулюватися Наказом про облікову політику. У додатку А узагальнено елементи облікової політики та альтернативні варіанти їх реалізації, що стосуються організації обліку запасів у місцях зберігання та організації обліку операцій пов'язаних з рухом запасів торговельних підприємств. Як видно із зазначеного додатку, до елементів облікової політики торговельного підприємства слід включатися максимально повний опис організаційних аспектів обліку запасів, включаючи організацію та методику ведення фінансового і управлінського обліку.

До основних елементів облікової політики, що регламентують організацію обліку запасів у місцях зберігання, можна віднести: визначення переліку посад, за якими передбачається укладання угод про матеріальну відповідальність; порядок документообороту операцій з наявності та руху запасів на складі; порядок організації та методика проведення інвентаризації запасів; визначення форми складського обліку запасів з відповідним документальним оформленням; обрання методу списання запасів при їх вибутті; визначення періодичності обліку запасів при їх вибутті.

До основних елементів облікової політики, що регулюють організацію обліку операцій пов'язаних з рухом запасів торгівельних підприємств доцільно включати: визначення суб'єкта обліку операцій з запасами і особи, відповідальної за складання звітності; робочий план рахунків, що відбиває операції з запасами; порядок документообороту операцій, що відображають рух запасів на підприємстві; вибір форми обліку та регістрів для відображення операцій з запасами; обрання методу списання запасів та періодичності обліку їх вибуття; розробка аналітичного обліку запасів та розрахунків із контрагентами.

Важливим аспектом, що впливає на організацію обліку операцій із запасів, є вибір методу оцінки при їх списанні. Дослідження практичної діяльності торгівельних підприємств свідчать про те, що об'єкт оподаткування податком на прибуток суттєвим чином залежить від обраного методу оцінки списання товарів при їх реалізації. Враховуючи це, обраний метод обліку списання запасів має бути ретельно обґрунтований. Більшість підприємств торгівлі сьогодні при виборі методу оцінки запасів при їх списанні орієнтуються лише на можливість зменшення об'єкту оподаткування податком на прибуток. Таку позицію можна пояснити важким податковим тягарем. Проте вона є помилковою оскільки – залежно від обраного методу відбувається лише перерозподіл суми об'єкта оподаткування за звітними періодами, а не його зменшення.

Важливість вибору оптимального методу оцінки вибуття запасів полягає в складності його послідууючої зміни. У випадку, якщо зміна методу, як облікової оцінки, здійснюється у через зміну обставин, які зумовили вибір оцінки або підприємством отримана додаткова інформація, яка впливає на доцільність використання того чи іншого методу, то коригуватися будуть не фінансові результати минулих звітних періодів, а оцінка запасів на дату зміни.

Під час організації обліку запасів необхідно правильно визначати порядок формування їх первісної вартості. Відповідно до вимог П(С)БО 9 він залежить від джерел надходження запасів. Так, первісна вартість запасів, що придбані за

плату, включає додаткові елементи, які пов'язані з доставкою запасів і доведенням їх до стану, в якому їх можна використовувати в запланованих цілях. А от запаси, що придбані за бартерним контрактом або як внески до статутного капіталу чи безоплатно отримані, будуть відображатися в обліку без урахування згаданих додаткових елементів.

Разом з тим норми міжнародних стандартів фінансової звітності передбачають іншу норму, а саме: запаси повинні відображатися в обліку за собівартістю незалежно від джерела їх надходження. Отже, має місце невідповідність національних стандартів міжнародним щодо формування первісної вартості запасів. Така ситуація може призвести до спотворення фінансових результатів діяльності торгівельного підприємства. Наприклад, транспортно-заготівельні витрати, що пов'язані з доставкою товарів, які отримано по бартеру, не будуть включатися до первісної вартості запасів, а будуть відноситися до витрат періоду. Для усунення вказаних невідповідностей, доцільно уніфікувати порядок формування первісної вартості запасів незалежно від джерела їх надходження.

Ефективна організація обліку операцій із запасами на торгівельних підприємствах вимагає значної уваги до дотримання договірної дисципліни. Для цього доцільним є використання відомості аналітичного обліку розрахунків з контрагентами. З метою упорядкування організаційних аспектів аналітичного обліку операцій із запасами, запропонована картка аналітичного обліку розрахунків із контрагентами при здійсненні операцій купівлі та продажу запасів торгівельними підприємствами, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією (табл. 3.1).

Використання запропонованої картки дозволить підприємствам торгівлі у будь-який момент часу мати повну інформацію відносно розрахунків із контрагентами; вчасно контролювати стан виконання договірних зобов'язань та здійснювати претензійну роботу; обґрунтовано відображати суми валових доходів і витрат із урахуванням заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності.

Таблиця 3.1

Відомість аналітичного обліку розрахунків з контрагентами при здійсненні операцій купівлі та продажу запасів торговельними підприємствами

Назва контрагента	Строк дії угоди		Предмет договору	Стан розрахунків станом на 01.01.2021 (тис. грн.)	
	Дата укладання	Дата закінчення		Дебет	Кредит
ТОВ «Альфа Сمارт Агро»	01.11.2020	31.12.2021	Закупівля засобів захисту рослин під торговою маркою «Альфа Смарт Агро»	26,0	–
ТОВ «ВВМ Трейдинг»	17.11.2022	31.12.2021	Продаж закордонної агрохімії оптом	–	33,0
ТОВ «Євросем»	12.10.2020	30.06.2021	Передача ТОВ «Агро-Імпульс» посівного матеріалу власного виробництва у власність	5,0	–
Разом	X	X	X	35,0	33,0

Важливе місце в забезпеченні відповідної організації контролю товарних запасів в місцях їх збереження займають такі організаційні моменти як: організація матеріальної відповідальності, встановлення графіків документообороту, визначення форм обліку запасів. Останні можуть бути кількісному розрізі або кількісно-сумарному розрізі за сортами, партіями, також з використанням сучасних технологій. При цьому доцільно враховувати наступні чинники:

- метод складського обліку товарів, а саме: за партіями, за сортами або оперативно-бухгалтерський;
- форму організації торгівлі: складська чи транзитна;
- періодичність постачання товарів;
- особливості продажу окремих груп товарів та агрохімічної продукції.

При обранні методу складського обліку товарів (особливо за наявності широкого асортименту та за умови високої оборотності товарів, яка характерна

для торгівельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією в сезон сільськогосподарських робіт) підприємствам доцільно орієнтуватися на використання комп'ютерної техніки та сучасного програмного забезпечення. Оскільки розрахунок впливу оцінки вибуття запасів на фінансові результати ручним способом є досить трудомістким і може призвести до значних помилок.

Сучасні зміни економічної ситуації, зміни діючого законодавства, що регламентує порядок ведення обліку в Україні, спричиняють об'єктивну необхідність дальших досліджень методики обліку операцій із запасами з урахуванням особливостей діяльності притаманних підприємствам торгівлі.

У науковій фаховій літературі значна увага приділяється не тільки порядку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, але й розумінню їх економічної сутності, що є основою для правильного визначення відповідних рахунків для обліку запасів.

Враховання аргументів щодо відмінностей між такими видами торгівлі як оптова та роздрібна, які були детально досліджені в першому розділі роботи, дозволяє зазначити наступні обставини: методика обліку операцій із запасами, що придбані для використання у господарській діяльності, а не з метою продажу, ідентична для підприємств як оптової так і роздрібною торгівлі. Що стосується товарів, основною метою придбання яких є подальший продаж, то методика обліку таких операцій відрізняється виключно методом оцінки товарів на протязі звітного періоду: за собівартістю тобто вартістю придбання, або за цінами продажу.

Методика обліку операцій із запасами залежить від суттєвих умов конкретної угоди, а також критеріїв визнання цінностей активів, що передбачені П(С)БО. На рисунку 3.1 узагальнено критерії визнання та умови використання, що визначають методику обліку запасів

Можуть бути	Контрольовані в результаті	Використання яких, як	Заплановані використання	напрямки
----------------	-------------------------------	--------------------------	-----------------------------	----------

достовірно оцінені	минулих подій	очікується, призведе до отримання економічних вигід	Для дальшого продажу	У процесі продажу товарів	Для споживання в процесі управління підприємством протягом одного року
Критерії визнання матеріальних цінностей запасами					

Рис. 3.2. Критерії визнання та умови використання, що визначають методику обліку запасів

У випадку, коли всі наведені на рис. 3.1 умови визнання дотримані, матеріальні цінності, відображаються в бухгалтерському обліку торгівельного підприємства як запаси. При цьому дуже виважено необхідно відноситися до вимоги стосовно очікуваних вигід. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [86], економічні вигоди визначаються як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Проблема обґрунтування очікуваності економічних вигід актуальна як для підприємств торгівлі, так і для аудиторів у випадках необхідності підтвердження фінансової звітності.

З огляду важливості правильного формування первісної вартості запасів, відповідно до порядку передбаченого П(С)БО 9 «Запаси», значно зросла актуальність аналізу угод, які пов'язані з рухом запасів. В залежності від змісту угоди, підприємство-покупець буде або не буде нести певні витрати, що, в кінцевому результаті, впливає на економічну ефективність конкретної угоди.

Сказане стосується витрат пов'язаних з перерозподілом у часовому та просторовому ракурсах від продавця до покупця всіх елементів і ознак права власності, а саме: права володіння, права розпорядження та права користування, а також передачі чи отримання відповідних вигід і ризиків.

У вітчизняній та міжнародній практиці з метою уніфікації моментів переходу права власності при придбанні-продажі запасів застосовуються правила ІНКОТЕРМС. Сьогодні проблема полягає в тому, що на Україні та

закордоном діють різні редакції правил. Тому якщо обидві сторони угоди є вітчизняними суб'єктами господарювання, проблем не виникає, але якщо один контрагент вітчизняний суб'єкт господарювання, інший іноземний, через невідповідність положень ІНКОТЕРМС угода може бути неукладена.

Умови угоди впливають на формування митної вартості, як основного елементу первісної вартості придбаних у зарубіжного постачальника запасів. Правильне формування митної вартості особливо важливе для торговельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, значна частина якої придбається закордоном.

Особливістю правил ІНКОТЕРМС є те, що існує значна кількість витрат, в яких іноді має зацікавленість покупець, іноді – продавець. Визначення сторони, зацікавленої у понесенні витрат, повинно здійснюватися в першу чергу на основі переходу права власності на товари. Крім того, з метою дотримання методологічних засад ведення обліку запасів на торговельних підприємства торгівлі, в угодах між контрагентами слід передбачати можливість повернення товарів. У цьому випадку, на методологію фінансового обліку впливає наявність гарантійних зобов'язань що стосуються проданих товарів, організаційно-правова форма підприємств - контрагентів і мета придбання товарів.

Методика обліку первісної вартості запасів, та такого вагомого для торговельних підприємств її елементу, як транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), крім інших чинників, залежить також від кількості центрів обліку запасів. Більшість підприємств торгівлі, для підвищення конкурентоспроможності, намагаються розширити сфери діяльності: здійснюють оптову та роздрібну торгівлю. Сьогодні ці обставини є особливо актуальними для торговельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією.

В результаті для торгівельних підприємств характерно декілька центрів обліку запасів, які використовують як внутрішніми так і зовнішні джерела надходження. Наприклад, в магазин товари можуть надходити зі складу підприємства або безпосередньо від постачальників. У цьому випадку методика обліку ТЗВ повинна надавати можливість правильного врахування суми ТЗВ, що припадає на товари, які вибули, наприклад, у магазин підприємства, але ще не реалізовані у звітному періоді.

До чинників, які впливають на методику обліку ТЗВ відносяться:

- облікові ціни товарів (ціни придбання або продажні);
- причини вибуття запасів: реалізація; вибуття внаслідок нестачі у межах норм природних втрат та в розмірах, що перевищують норми; повернення постачальнику; використання для господарських потреб; повернення з магазину на склад тощо.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», для дотримання достовірності обліку та звітності, сума ТЗР, яка відноситься до товарів, що вибули, розподіляється в залежності від причини такого вибуття. Так, якщо товари були використані на адміністративні потреби, то їх собівартість повинна відображатися за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати».

При цьому торгівельні підприємства, що використовують восьмий клас Плану рахунків, повинні відображати собівартість товарів, які вибули (за винятком тих товарів, що реалізовані) по дебету рахунка 808 «Витрати товарів».

Для визначення суми ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, доцільно визначити питому вагу товарів за кожним шляхом вибуття в загальному обсязі товарів, що вибули.

При цьому в залежності від напрямків надходження та використання запасів, можуть мати місце наступні ситуації та варіанти розподілу і списання ТЗВ.

Варіант1. На підприємстві є декілька центрів обліку товарів (наприклад, два). На одному протягом звітного періоду облік товарів ведеться за цінами

придбання, це склад, на іншому облік товарів ведеться за цінами продажу (магазин). У магазині є два варіанти надходження товарів: від зовнішніх постачальників, зі складу свого підприємства (рис. 3.3).

Центри обліку товарів торгівельного підприємства

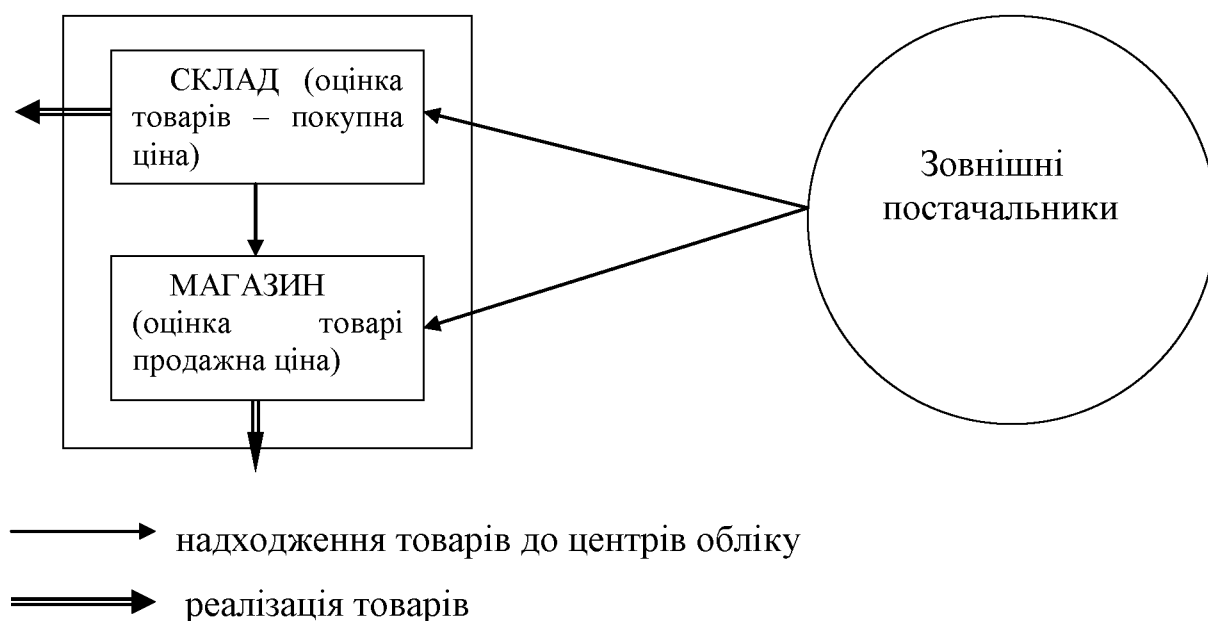


Рис. 3.3. Взаємозв'язок центрів обліку товарів якщо надходження товарів до магазину здійснюється як із зовнішніх так із внутрішніх джерел

За цим варіантом розрахунок реалізованих ТЗВ буде здійснюватися за обома центрами обліку товарів: на складі та у магазині. Аналітичний облік ТЗВ доцільно відображати теж на двох субрахунках: 2891 «ТЗВ на складі», 2892 «ТЗВ в магазині». Під час розрахунку ТЗВ, що підлягає до списання у звітному періоді сума ТЗВ, яка відноситься до вартості переданих в магазин товарів не враховується. Вона відобразиться за дебетом рахунку 2892 «ТЗВ у магазині» і збільшить витрати того звітного періоду, у якому товари будуть реалізовані.

При розрахунку ТЗВ, що відносяться до реалізованих у магазині товарів, братимуть участь товари за цінами реалізації і ТЗВ, що надійшли від постачальника, а також зі складу підприємства.

Варіант 2. Цей варіант теж передбачає декілька центрів обліку товарів. При цьому порядок обліку товарів аналогічний попередньому варіанту, але в центр обліку за цінами реалізації (магазин) товари надходять тільки від

зовнішніх постачальників. Склад в цьому випадку працює виключно на кінцевого споживача без передачі товарів у магазин (рис. 3.4).

У даному випадку розрахунок транспортно-заготівельних витрат, що припадають на реалізовані товари, здійснюватиметься на складі незалежно від операцій у магазині і навпаки.

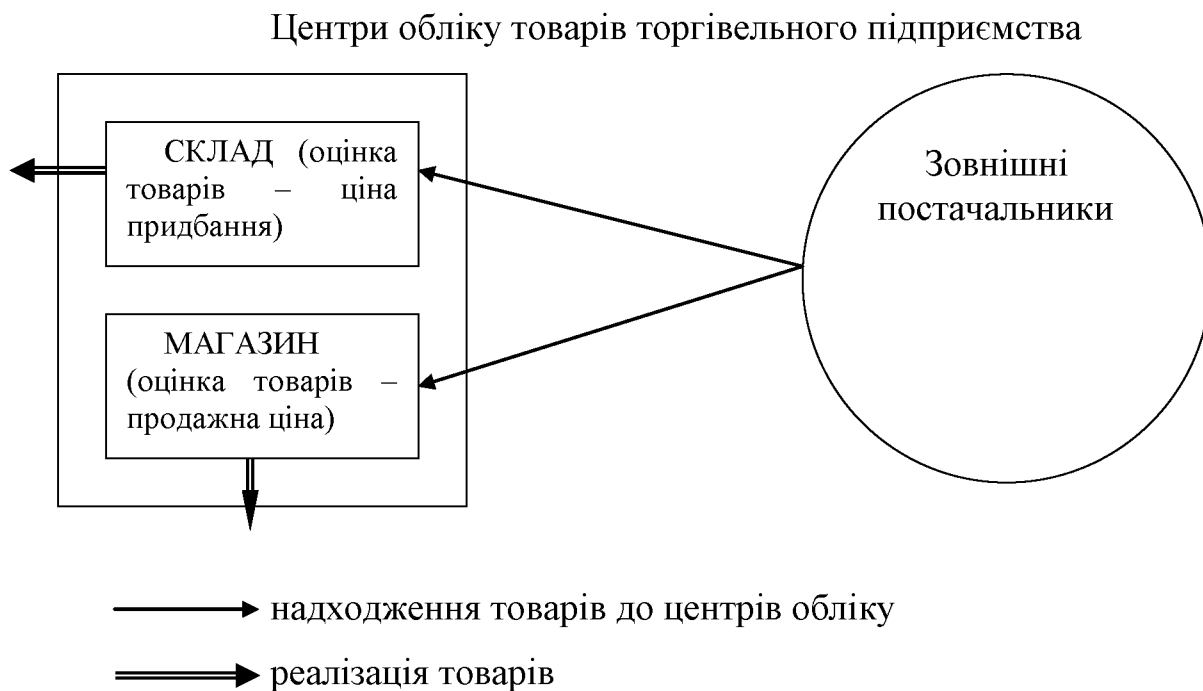
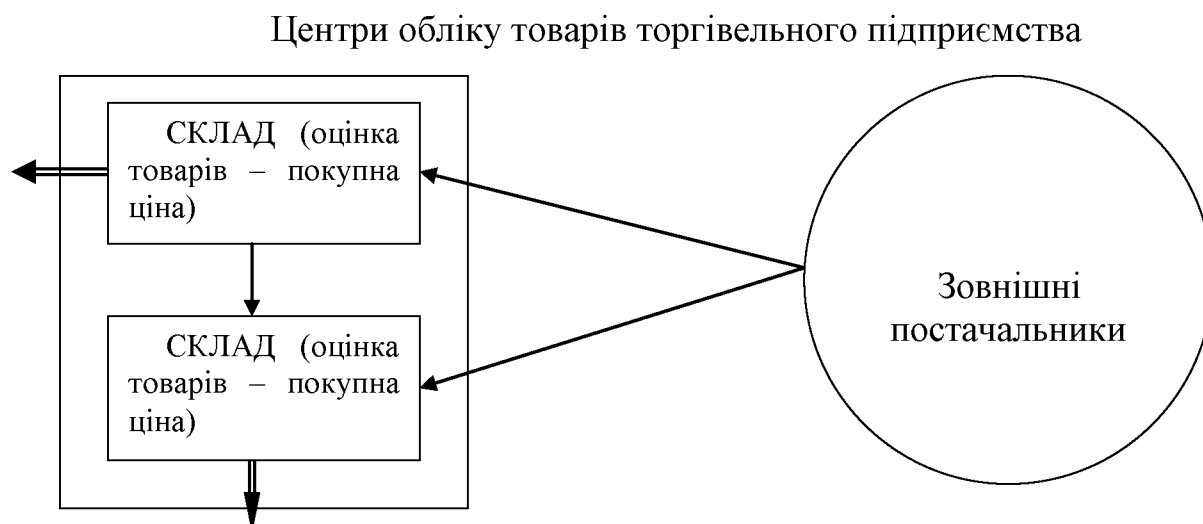


Рис. 3.4. Взаємозв'язок центрів обліку товарів якщо до магазину товари надходять із зовнішніх джерел

Варіант 3. На підприємстві присутні кілька центрів обліку товарів. Облік товарів в усіх центрах здійснюється за однаковою оцінкою (ціна придбання чи ціна продажу) (рис. 3.5).



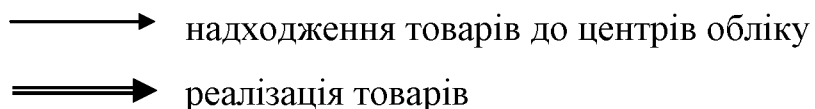


Рис. 3.5. Взаємозв'язок центрів обліку товарів за умова однакової оцінки товарів за різними центрами обліку товарів

За такої ситуації незалежно від внутрішнього переміщення товарів розрахунок транспортно-заготівельних витрат може здійснюватися за загальним надходженням і вибуттям товарів. Під час розрахунку товарних залишків на початок звітного періоду, вони будуть підсумовуватися за всіма центрами обліку товарів. А інформація про вартість товарів, що надійшли за звітний період, буде відображатися за одним із наступних варіантів:

- за дебетом рахунку 281 «Товари на складі» і кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», якщо облік товарів у всіх центрах обліку товарів ведеться за цінами придбання;
- за дебетом рахунку 282 «Товари в торгівлі» і кредитом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і 285 «Торгова націнка», якщо облік товарів у всіх центрах обліку товарів ведеться за цінами продажу.

На деяких торгівельних підприємствах можуть функціонувати кілька оптових складів, один або декілька магазинів, між якими переміщуються товарів. За такої ситуації транспортно-заготівельні витрати є доцільним розподіляти за групами центрів обліку товарів із однаковими обліковими цінами, а саме: окремо по складах і окремо по магазинах. При цьому розрахунок транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до реалізованих товарів, здійснюється по аналогії з першим варіантом, тільки не за окремим складом чи магазином, а за групою складів та магазинів. Окрім проблем обліку транспортно-заготівельних витрат, наявність на підприємстві торгівлі декількох центрів обліку запасів викликає необхідність застосування різних методів оцінки вибуття запасів, оскільки при переміщенні запасів між центрами обліку, може змінюватися мета їх використання порівняно з первісною метою. У

такому випадку до центрів обліку запасів, окрім складів та магазинів, які відображають місця продажу та зберігання товарів, доцільно включати центри використання запасів з адміністративно-господарською метою. Таким чином, потрапивши до центру використання в адміністративно-господарських цілях, ті запаси, що були придбані для подальшого продажу і обліковувалися на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, втрачають властивості товарів.

Отже, за наявності декількох центрів обліку запасів, методи оцінки їх вибуття можуть встановлюватися виходячи з мети використання таким чином: для товарів, що обліковуються за цінами продажу, а це може бути не лише у магазинах, але і на складах, якщо здійснюється продаж товарів населенню; для товарів, облік яких ведеться за вартістю придбання, може бути обраний один з наступних методів: ідентифікованої собівартості; середньозваженої вартості одиниці товару; ФІФО.

3.2. Організаційні та методичні аспекти аудиту товарних запасів: сучасний стан та вдосконалення

Аудит запасів на торгівельних підприємствах є складовим елементом

аудиту діяльності підприємства та базується на загальних принципах і підпорядковується вимогам, що стосуються аудиторської діяльності в цілому. Проблематика організації аудиту запасів достатньо глибоко досліджувалася в роботах вітчизняних науковців, зокрема: М.Білухи, В.Рудницького, Н.Дорош, С.Голова, В.Завгороднього, А.Кузьмінського, С.Зубілевич, та ін. Проте постійні зміни загальноекономічної ситуації та умов господарювання торгівельних підприємств вимагають подальших досліджень проблем організації аудиту запасів.

За оцінками науковців, сьогодні аудиторська діяльність в Україні здійснює поступовий перехід від підтвердження фінансової звітності до системно-орієнтованого аудиту, який передбачає аудит бізнес процесів

підприємства [28]. Особливість системно-орієнтованого аудиту полягає в його часовій спрямованості, тобто прогностичному характері, а також у тому, що він передбачає аналіз та прогноз господарських ризиків для торговельних підприємств.

Важливою є роль інструментів системно-орієнтованого аудиту в процесі управління запасами торговельного підприємства. Особливого значення в даному аспекті набуває організація внутрішнього аудиту запасів. При цьому ефективна взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту повинна передбачати як неупереджений підхід до ступеня довіри внутрішньому аудиту зі сторони зовнішнього аудитора, так і максимальне сприяння зовнішньому аудиту зі сторони внутрішнього аудитора.

Організація аудиту запасів на торговельних підприємствах включає наступні елементи: принципи організації аудиту; суб'єкт та об'єкти; інформаційне забезпечення та методичні прийоми.

Система внутрішнього аудиту повинна забезпечити вирішення певних завдань в процесі досягнення управлінських цілей стосовно ефективного ведення бізнесу, зокрема: збереження активів, підпорядкованість управлінській політиці, попередження і виявлення помилок та шахрайства, оцінка точності та повноти облікових записів, своєчасність підготовки інформації.

Організація внутрішнього аудиту запасів на торговельних підприємствах може здійснювати по різному:

- через формування окремого підрозділу, коли на підприємстві має місце значна кількість операцій із запасами на протязі звітного періоду, та операції є неоднотипними і мають досить складну структуру;
- коли присутні різні центри обліку запасів;
- коли за результатами перевірок операцій із запасами були штрафні санкції; коли наявна часта зміна адміністративного персоналу тощо;

– контрольні функції внутрішнього аудиту запасів можуть бути покладені на конкретного працівника або працівників, якщо операції із запасами не складні та не вимагають посиленої уваги.

Отже, суб'єктом внутрішнього аудиту на торгівельних підприємствах може бути:

- одна особа, яка займається виключно супроводом обліку операцій із запасами;
- декілька осіб, котрі окрім супроводу та перевірки обліку операцій із запасами виконують іншу роботу за іншими операціями;
- особа або особи, до професійних обов'язків, яких входять інші, крім проведення внутрішнього аудиту, завдання, наприклад, працівники бухгалтерії.

Останній варіант не сприяє ефективній роботі підприємства оскільки суб'єкт внутрішнього аудиту запасів на торгівельних підприємствах повинен забезпечити не лише перевірку правильності відображення у фінансовому та податковому обліку операцій із запасами, а й контроль роботи бухгалтерії, та здійснити збір доказів, достатніх для впевненості у достовірності інформації, на підставі якої будуть прийняті управлінські рішення.

До функцій внутрішнього аудиту на торгівельних підприємствах доцільно включати оцінку ефективності управління запасами з врахуванням цінової, товарної, рекламної політики підприємства тощо).

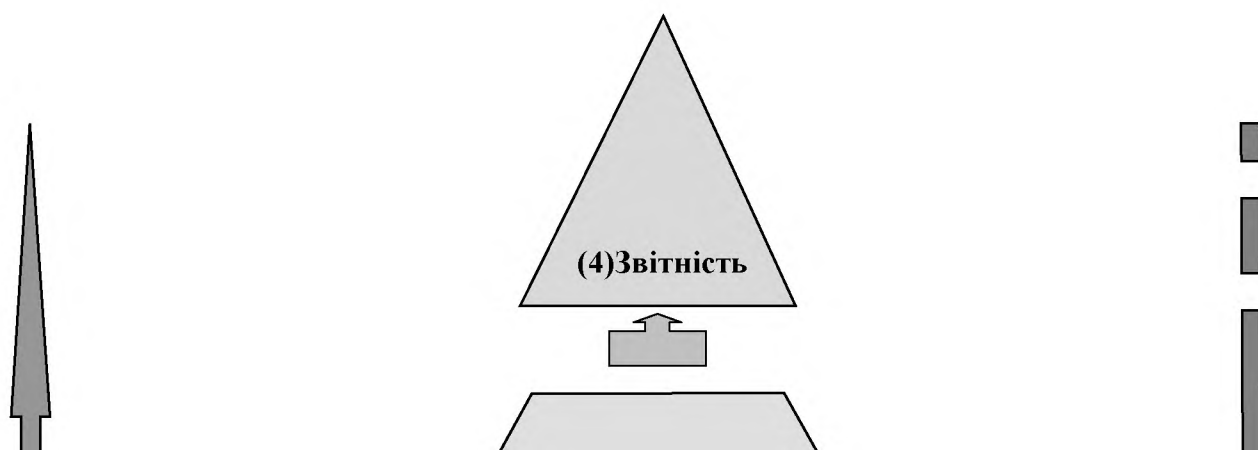
Вивчення практики роботи оптових торгівельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, показало, що суб'єктами внутрішнього аудиту товарних запасів на таких підприємствах часто є особи, до професійних обов'язків, яких входять інші, крім проведення внутрішнього аудиту, завдання, найчастіше це працівники бухгалтерії. Такий підхід не дозволяє в повній мірі реалізувати завдання аудиту, що полягають не лише у перевірці правильності відображення у фінансовому та податковому обліку операцій із запасами, а й у контролі роботи бухгалтерії, здійсненні збору доказів, достатніх для

впевненості у достовірності інформації, на підставі якої будуть прийняті виважені управлінські рішення, оцінці ефективності управління запасами. Організаційні засади внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві повинні враховувати його тактичну і стратегічну мету, суб'єкти аудиту та їх підпорядкованість, об'єкти аудиту тощо.

Важливим етапом внутрішнього аудиту запасів торговельних підприємств є дослідження облікової політики, що регламентує основні засади організації обліку запасів, які регулюються на рівні підприємства.

На стадії організації аудиту запасів на торговельних підприємствах визначають напрям збору аудиторських доказів (рис. 3.6), відповідно до якого планують методи та строки робіт. Вибір напрямку перевірки визначається певними чинниками, а саме:

- сфера та обсяги діяльності підприємства;
 - спосіб організації матеріальної відповідальності;
 - розташуванням місць зберігання запасів;
 - наявність складу запасів;
 - обраним на підприємстві методом оцінки списання запасів;
 - напрямом документообігу щодо операцій із запасами;
 - періодичністю та дотриманням формальних вимог до проведення інвентаризації;
 - наявністю виявлених відхилень;
 - ступенем довіри аудитора до системи обліку підприємства тощо.
- Наведені напрями аудиту мають відмінності у черговості та видах застосовуваних методів аудиторської перевірки.



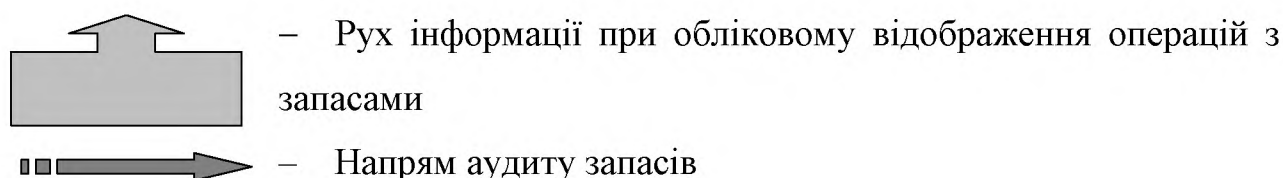


Рис. 3.6 Напрями аудиту запасів на підприємствах торгівлі

З метою глибшого розуміння бізнесу торговельного підприємства і визначення дальших етапів перевірки, аудиторами аналізується група ризиків, що буде впливати на методику та результат аудиту запасів. В процесі організації і планування зовнішнього аудиту запасів на торговельних підприємствах аналізується та оцінюється властивий ризик і ризик невідповідності внутрішнього контролю.

Заслуговують на увагу рекомендації фахівців щодо використання в аудиторській практиці «системного методу» для визначення аудиторського ризику, який об'єднує властивий ризик, ризик не виявлення помилок,

включаючи аналітичний ризик та ризик вибірки, а також ризик невідповідності системи внутрішнього контролю [28].

Методика оцінки внутрішніх ризиків визначається кожним аудитором індивідуально з урахуванням впливу різноманітних чинників. При цьому рівень властивого ризику може змінюватися, що залежить від статті балансу, яка перевіряється.

МСА запропонований перелік параметрів, які повинен дослідити аудитор для оцінки властивого ризику, але в цих стандартах відсутній критерій суттєвості кожного з таких параметрів.

Заслуговують на увагу пропозиції фахівців [28], які пропонують розширений перелік критеріїв (табл. 3.2), що дозволяє удосконалити методику визначення рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, передбачаючи при цьому застосування п'ятибальної системи оцінки надійності кожного критерія.

Таблиця 3.2

Розширений перелік критеріїв, що пропонується для визначення рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю запасів підприємств торгівлі

Фактори	Назва критерію
1	2
Зовнішні фактори	Економічна ситуація у сфері оптової торгівлі
	Характеристика нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері торгівлі

Продовження таблиці 3.2

1	2
Внутрішні фактори	Ступінь проникнення нелегального бізнесу в сферу торгівлі
	Рівень конкуренції у сфері торгівельного бізнесу
	Реорганізація підприємства, що перевіряється
	Організація фінансового обліку
	Використання сучасних технологій та нетрадиційних форм продажу при реалізації товарів
	Місце розташування підприємства
	Наявність відокремлених структурних підрозділів, дочірніх підприємств, філій
	Розміщення відокремлених структурних одиниць

	Ступінь впливу та контролю власників підприємства
	Можлива наявність конфлікту інтересів між власниками та адміністрацією, адміністрацією та працівниками, адміністрацією та головним бухгалтером тощо
	Зміна керівництва підприємства
	Освіта управлінського апарату підприємства
	Наявність умов для крадіжок
	Форми розрахунків з покупцями та постачальниками
	Стабільність фінансових результатів
	Регулярність аудиторських перевірок
	Розподіл обов'язків і розподіл відповідальності між конкретними виконавцями
	Визначення кола осіб, що мають право підпису первинних документів що відображають: приймання запасів; транспортування запасів; збереження запасів; відпуск запасів
	Визначення кола осіб, з якими укладено угоди про матеріальну відповідальність
	Запаси зберігаються у відповідно обладнаному складі, що знаходиться під охороною, чи оснащений сигналізацією
	Первинні документи що відображають рух запасів зброшуровані і зберігаються відповідним чином
	Наявність графіку документообігу що відображає рух запасів
	Система управлінського обліку запасів
	Метод оцінки запасів при їх вибутті
	Використання комп'ютерних програм для ведення обліку
	Кореспонденція рахунків, що відображає рух запасів контролюється головним бухгалтером та здійснюється в рамках діючого Плану рахунків

Як видно з інформації наведеної в таблиці 3.2 у розширеному переліку більше уваги приділяється загальним питанням, що відображають ситуацію в цілому, зокрема:

- знання бізнесу підприємства;
- економічна ситуація в країні;
- кваліфікаційні вимоги до відповідальних працівників тощо.

Стосовно оцінки названих критеріїв то у фаховій літературі зустрічаються пропозиції щодо використання десятибальної системи оцінки надійності. На нашу думку, використання останньої не виключає вплив суб'єктивності.

Вважаємо доцільним застосування для аудиту запасів на торговельних підприємствах п'ятибальної системи оцінки для визначення ризику невідповідності системи внутрішнього контролю. При цьому можливість невеликої варіації в один бал дозволяє враховувати оцінки по типу «погано» та «дуже погано».

Наступним важливим організаційним аспектом аудиту запасів торговельного підприємства є визначення критерію суттєвості відхилення, що передбачає оцінку невідповідності економічної сутності господарської операції його відображенню в облікових регістрах. У фаховій літературі зроблені спроби опису методики класифікації виявленого відхилення як обману або помилки.

Така процедура не може відноситися до компетенції аудитора, адже обман має в своїй основі корисливі мотиви. А для виявлення останніх яких аудитор не завжди має повноваження та об'єктивні можливості.

Аналіз фахової літератури та практики проведення аудиту дозволив узагальнити послідовність операцій, що входять до алгоритму дій аудитора, під час виявлення невідповідності об'єкта перевірки вимогам чинного законодавства або затвердженим чи розробленим на підприємстві планам тощо (рис. 3.7).

Невідповідності, виявлені на будь-якому етапі аудиту запасів на торговельних підприємствах як правило мають грошове вираження. Тому зазначені вище дії можуть бути мати місце при наявності визначеного критерію суттєвості. В міжнародній практиці більшості країн відсутні законодавчо встановлені рівні суттєвості. У табл. 3.3 подано рівень суттєвості, що склався в аудиторській практиці закордоном.



Так

Ні

Так

Ні

Рис. 3.5 Алгоритм дій аудитора при у випадку виявлення невідповідності об'єкту перевірки запасів торгівельного підприємства вимогам чинного законодавства

За оцінками фахівців рівень суттєвості при здійсненні аудиторської практики в Україні набагато нижчий. Разом з тим слід пам'ятати про те, що база для розрахунку рівня суттєвості також залежить від сфери діяльності підприємства, мети аудиторської перевірки, статей балансу тощо. Отже рівні суттєвості можуть коливатися в кожному окремому випадку залежно від конкретних обставин.

Таблиця 3.3

Рівні суттєвості відхилення, що використовуються під час аудиту: закордонний досвід

Країна	Рівень суттєвості, (%)	База розрахунку
Великобританія [4, с.70]	Від 0,5-1 до 2-4 Від 5 до 10 Від 0,5-1 до 5-10	Оборот Прибуток до оподаткування Загальна сума активів

США [1, с.234]	Від 5 до 10 Від 3 до 6 Від 5 до 10	Операції до оподаткування Загальна вартість майна Оборотні активи і короткотермінові зобов'язання
----------------	--	---

Методика аудиту запасів на підприємствах торгівлі формується в першу чергу під впливом галузевих особливостей, які необхідно враховувати під час проведення аудиту запасів, а саме: облік товарів за цінами продажу чи покупними цінами, продаж заставної тари кінцевим споживачам, порядок формування торгівельної націнки, надання знижок тощо.

У складі аудиту запасів на підприємствах як зовнішнього так і внутрішнього аудиту можна виділити два види:

- фактичний аудит, що включає перевірку фактичної наявності запасів, місць їх зберігання тощо;
- документальний аудит, який передбачає перевірку вчасності, повноти складання первинних документів, відповідності їх вимогам чинного законодавства, перевірку реєстрів бухгалтерського обліку тощо (рис. 3.8).

Під час проведення фактичного аудиту запасів на підприємствах торгівлі використовуються органолептичні методичні процедури (зокрема інвентаризація, вибіркові та суцільні спостереження тощо).

Документальний аудит здійснюється у два етапи: по-перше, загальний етап, протягом якого досліджуються внутрішні регламенти підприємства, що визначають основні засади ведення господарської діяльності та організація бухгалтерського обліку (наказ про облікову політику, положення про суб'єкт внутрішнього аудиту, посадові інструкції, накази про інвентаризацію, графіки документообороту та ін.); по-друге, спеціальний аудит, що передбачає дослідження первинних документів, реєстрів обліку тощо. Документальний аудит запасів на підприємствах торгівлі базується на використанні розрахунково-аналітичних та документальних методичних прийомів.

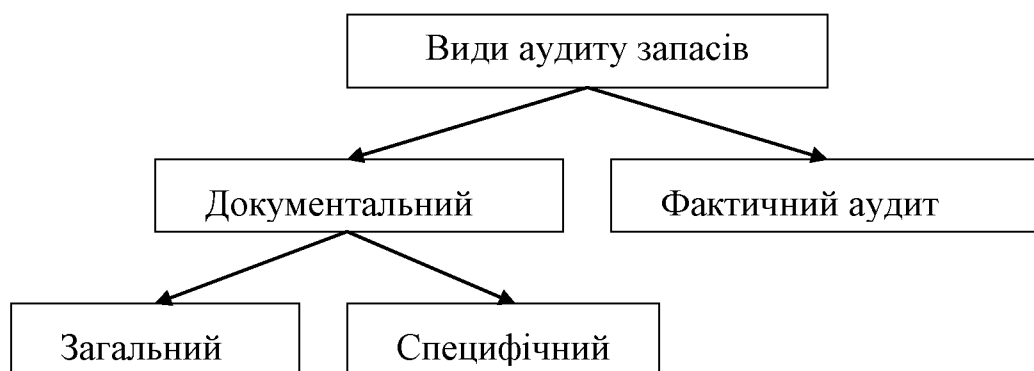


Рис. 3.8. Аудит запасів (зовнішній, внутрішній) на підприємствах торгівлі

Перед початком перевірки запасів на підприємствах торгівлі аудитор повинен визначити еталон перевірки, що надає знання про те, яким повинен бути стан об'єкту перевірки. В процесі перевірки визначається фактичний стан об'єкту. У висновках аудитор здійснює співставлення «як треба» і «як є» та визначає відхилення.

Знання про еталон перевірки формується аудитором на підставі вимог діючого законодавства, нормативно-правових актів та внутрішніх регламентів підприємства. Відповідь на питання «як є» забезпечується методичними прийомами аудиту, вибір яких залежить від рівня внутрішнього ризику; напрямом проведення перевірки тощо.

Як зазначено вище (див. рис. 3.8) аудит запасів на підприємствах торгівлі як встановлення невідповідності або переконання щодо їх відсутності може здійснюватися у двох напрямках: індуктивний - рух від господарського факту до звітності та зворотній, дедуктивний – рух від звітності до господарського факту. Вибір напрямку аудиту запасів підприємств торгівлі це важливе питання, що визначає його методику. Він залежить від декількох чинників, зокрема: обсягів залишків запасів, судження аудитора та ступінь його довіри до системи внутрішнього контролю, місцерозташування залишків запасів тощо.

Обраний напрям визначає методику аудиту запасів та фіксується у Програмі аудиту. Від напрямку аудиту також залежить термін його проведення і вартість. Адже застосування органолептичних методичних прийомів, які використовуються при невисокій довірі аудитора до системи внутрішнього

контролю, вимагає більшого часу, і відповідно впливає на збільшення вартості аудиту. Разом з тим застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів вимагає від аудитора глибоких знань, що також підвищує вартість аудиторських послуг.

Отже, обраний напряму аудиту впливає на набір аудиторських процедур та їх послідовність. Дослідження запасів як об'єкту аудиту дозволило надати рекомендації стосовно формування набору аудиторських процедур та їх послідовності при відпрацюванні методики аудиту запасів за умов застосування різних напрямів аудиту. В табл. 3.4, 3.5 представлено запропонований перелік аудиторських процедур та послідовність їх здійснення за умов індуктивної та дедуктивної спрямованості аудиту запасів.

Таблиця 3.4

Перелік аудиторських процедур за умови індуктивної спрямованості аудиту запасів (від господарської операції до звітності)

№ з/п	Аудиторські процедури
1	2
1	Проведення чи прийняття участі у проведенні інвентаризації запасів
2	Оформлення результатів інвентаризації. Відображення результатів інвентаризації у фінансовому та податковому обліку
3	За результатами проведеної інвентаризації обґрунтування переоцінки запасів. Відображення результатів переоцінки запасів у фінансовому та податковому обліку
4	Визначення та аналіз шляхів надходження запасів з метою встановлення ризикованих операцій. При їх наявності здійснення перевірки первинних документів, які їх оформлюють

Продовження таблиці 3.4

1	2
5	Визначення та аналіз шляхів вибуття запасів. Перевірка правильності відображення операції по вибуттю запасів у регістрах бухгалтерського обліку
6	Перевірка правильності заповнення Головної книги
7	Перевірка правильності відображення запасів у фінансовій звітності
8	Встановлення правильності відображення витрат пов'язаних з використанням запасів у податковому обліку

9	Завершальна стадія: - для внутрішнього аудиту – складання доповідної записки, візування (або відмови від візування) фінансової звітності; - зовнішній аудит – складання аудиторського висновку
---	--

Таблиця 3.5

Перелік аудиторських процедур за умови дедуктивної спрямованості аудиту запасів (від звітності до господарської операції)

№ з/п	Аудиторські процедури
1	Звіряння інформації стосовно запасів у фінансовій звітності з даними Головної книги
2	Звіряння даних Головної книги з даними журналів-ордерів. Виявлення операцій, що стосуються запасів, що мають підвищений рівень ризику
3	Вибіркова перевірка первинних документів, що відбивають операції з запасами з метою зібрання доказів щодо достовірності інформації, яка відображена у журналах-ордерах. У випадку виявлення відхилень та невідповідностей, здійснення додаткової перевірки для встановлення причин таких відхилень та невідповідностей
4	Надання пропозицій щодо коригування облікового відображення господарських операцій з запасами
5	Контроль виконання наданих рекомендацій
6	Установлення правильності відображення витрат пов'язаних з використанням запасів у податковому обліку
7	Завершальна стадія: - для внутрішнього аудиту – складання доповідної записки, візування (або відмови від візування) фінансової звітності; - для зовнішнього аудиту – складання аудиторського висновку

Програми внутрішнього аудиту запасів мають специфіку оскільки вони повинні охоплювати більш широкий перелік питань. Як правило, внутрішні аудитори мають більший ступінь доступу до внутрішньої інформації

Під час аудиту запасів, аудитор повинен приділити особливу увагу операціям, облікове відображення яких може містити ймовірність помилки через їх проблематичність і складність. Для торговельних підприємств, що

здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією до таких операцій відносяться: бартерні операції; операції з повернення запасів постачальнику; операції з переоцінки запасів; урегулювання результатів таких результатів інвентаризації як пересортиця, нестача, лишки; відшкодування збитків за претензіями; операції з поворотною тарою; використання товарів для власних господарських потреб тощо.

Висновки до розділу 3

Узагальнюючи результати дослідження аудиту запасів підприємств торгівлі, доцільно зробити такі висновки:

1.3 метою ефективного контролю запасів, об'єктом підвищеної уваги адміністративного апарату підприємств оптової торгівлі повинна бути організація та функціонування системи внутрішнього аудиту, який, згідно чинного законодавства, не є обов'язковим.

2. Встановлено, система оцінки рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, що використовується аудитором по відношенню до запасів на підприємствах торгівлі, потребує вдосконалення через відсутність кількісного виміру ризику. Обґрунтовано доцільність використання розширеного переліку основних критеріїв оцінки ризику та п'ятибальної шкали оцінки критеріїв. Ці рекомендації дадуть змогу аудитору більш чітко визначати необхідну кількість аудиторських процедур, що повинні застосовуватись в аудиті запасів.

Точніше врахуванням рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю та властивого ризику стосовно операцій із запасами дозволить аудитору більш обґрунтовано обирати напрями збору аудиторських доказів.

3. Встановлено, що аудитор не завжди має повноваження та об'єктивні можливості для однозначної класифікації виявленого відхилення як помилки або обману. В випадку виявленої невідповідності аудитору для підтвердження

фінансова звітність доцільно спиратися на обраний та обґрунтований поріг допустимої суттєвості. З урахуванням викладеного конкретизовано алгоритм дій аудитора у випадку виявлення невідповідності стану об'єкту перевірки вимогам чинного законодавства.

ВИСНОВКИ

Дослідження організаційних та методологічних аспектів обліку та контролю товарних запасів в сфері матеріального забезпечення сільськогосподарських товаровиробників дозволяє надати наступні висновки.

Товарні запаси являють собою надзвичайно важливий об'єкт обліку та

контролю з багатоваріантністю класифікаційних ознак і складними взаємозв'язками між ними, що необхідно враховувати при організації контролю, побудові обліку, виборі облікових моделей та обґрунтуванні облікової політики торговельного підприємства.

Аналіз фахової літератури на предмет сутності оптової торгівлі дозволяє визначити її як стартовий етап процесу товарної реалізації, яка працює переважно, але не виключно, з великими партіями товарів, виступає посередником між виробниками товарів, з однієї сторони, та роздрібною торгівлею і виробничими споживачами товарної продукції з іншої.

Сучасні проблеми оптової торгівлі в Україні в основному зводяться до того, що на тлі стрімкого зростання кількості підприємств відсутні якісні перетворення, збільшується кількість конкурентів та число процесів в плануванні руху товару, що призводить до ускладнення всіх видів його контролю, кінцева вартість товарів зростає, немає належного набору супутніх послуг. Для підвищення ролі оптових підприємств на ринку України, необхідно суттєво розширювати номенклатуру супутніх, представницьких, комісійних, агентських послуг у просуванні товарів, які вони можуть надавати партнерам, та знижувати вартість товарів.

Робота торговельних підприємств в умовах ринку потребує виваженого ціноутворення, що є особливо актуальним в умовах економічної кризи та пандемії. Гнучке застосування знижок та надбавок, індивідуальна робота з клієнтами, своєчасна уцінка чи дооцінка дозволить торговельним підприємствам забезпечувати ефективне функціонування в умовах нестабільної економічної ситуації. З метою інформаційного забезпечення потреб ціноутворення, аналізу рівня та динаміки цін доцільним є використовувати класифікацію товарних запасів за ознакою коригування ціни товарів з виокремленням позицій: товари, придбані зі знижками; товари, продані зі знижками; уцінені товари; дооцінені товари.

З огляду особливої важливості регулярності поповнення та використання товарних запасів, формування їх оптимальних партій, що є особливо

актуальним для торгівельних підприємств, які пов'язані з забезпеченням сільськогосподарських товаровиробників доцільно доповнити класифікацію товарних запасів, що існує у фаховій літературі класифікацією за ознакою регулярності їх накопичення і витрачання, а саме: запаси регулярного поповнення та регулярного використання; запаси регулярного поповнення, але сезонного використання; запаси періодичного поповнення та використання; запаси сезонного поповнення та регулярного використання. Наведені класифікації максимально повно включають перелік найбільш важливих для побудови системи бухгалтерського обліку класифікаційних ознак, дозволяють сформувати інформаційний базис для здійснення внутрішнього контролю операцій з різними видами товарів.

На організацію обліку товарообігу впливають організаційні та технологічні фактори: форма торговельного обслуговування та методи продажу; тип підприємства та форми його інтеграції; форма власності; організаційно-правова форма господарювання та інші. Значний вплив на побудову обліку товароруху має варіант організації товароруху, при якому торгівля є відособленою сферою діяльності чи функціонує як одна з ланок у системі господарської діяльності підприємства.

Проведені дослідження дозволили визначити особливості діяльності торгівельних підприємств, що здійснюють забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, виявити проблеми їх господарської і облікової практики, що потребують вирішення. До таких особливостей слід віднести наступні моменти: диверсифікація та розширення видів діяльності за рахунок надання супутніх послуг сільськогосподарським виробникам; необхідність додаткових затрат по залученню відповідних фахівців для надання якісних консультаційних послуг по використанню агрохімії; організація взаємовідносин з споживачам агрохімічної продукції та супутніх послуг на довготривалій, постійній основі для чого необхідним є створення бази даних щодо характеристики господарств та проведення постійного моніторингу товарних запасів в господарствах; наявність

додаткових складських приміщень з відповідними умовами зберігання для товару, який залишають господарства - покупці на відповідальне зберігання; забезпечення сільськогосподарських товаровиробників сертифікатами, що підтверджують заявлену виробником якість агрохімічної продукції та внутрішній контроль наявності сертифікатів якості; організація роботи по утилізації від господарств екологонебезпечної тари тощо.

Виявлено, що специфіка оптово-торгівельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією полягає в тому, що ефективна їх робота в сучасних умовах повинна передбачати окрім безпосередньо торгівельної діяльності ще й супроводження бізнесу у аграріїв, а також контроль товарних запасів не тільки у себе а й у клієнтів та заохочувати їх до подання відповідної інформації. Лише за таких умов підприємства в складних економічних умовах при зростаючій конкуренції зможуть зберегти та розширювати клієнтську базу та одержувати прибутки.

Робота виконана на прикладі ТОВ «Агро-Імпульс», що є суб'єктом малого підприємництва. Дослідження сутності торгівельної діяльності базового підприємства, аналіз її форм та видів дозволяють ідентифікувати його як дрібнооптове з елементами роздрібною торгівлі та використанням транзитного товарообігу з участю та без участі в розрахунках.

Для підприємства основною сьогодні є дрібнооптова торгівельна діяльність агрохімічною продукцією для виробничого споживання сільськогосподарських товаровиробників, зокрема: посівним матеріалом; мінеральним добривами; мікродобривами; засобами захисту рослин; ад'ювантами. Окрім власне торгівельної діяльності на підприємстві розпочинається робота по наданню супутніх послуг, що включають: розробку сезонної технологічної карти для культур; надання агрономічного супроводу. Підприємство є прибутковим, фінансовий стан задовільний.

Ведення бухгалтерського обліку покладено бухгалтерську службу у кількості 2 чоловік. Суттєвим недоліком організації обліку на підприємстві є

практично повна відсутність внутрішніх регламентів, що покликані регламентувати ведення обліку та роботи облікового персоналу, що пояснюється тим, що підприємство створено порівняно недавно. Відсутнє чітке розмежування обов'язків облікових працівників. Обробку первинних документів та виконання облікових функцій здійснює бухгалтер, який менше завантажений роботою. Це призводить до неефективної роботи бухгалтерів, великої завантаженості, дублювання окремих операцій та функцій. З метою вдосконалення організації обліку на підприємстві розроблено посадові інструкції, фрагмент Робочого плану рахунків, та графіки документообороту, що стосуються відображення операцій з запасами підприємства, надані рекомендації по вдосконаленню облікової політики.

Надходженню товарів на підприємстві передують заключення договору купівлі-продажу. Процес придбання товарів у постачальника ТОВ «Агро-Імпульс» здійснює за умови 50% попередньої оплати за товар. Облік наявності та руху товарів здійснюється на субрахунку 281 «Товари на складі» за покупною вартістю.

ТОВ «Агро-Імпульс» має складські приміщення, що містить в дві зони: холодна та тепла, для дотримання відповідних умов зберігання агрохімічної продукції. Також на складах зберігається товар, який залишають господарства - покупці на відповідальному зберіганні за умови відсутності у них відповідних складських приміщень. Облік такого товару здійснюється на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Аналіз роботи підприємства ТОВ «Агро-Імпульс» показав, що використовується постійний облік запасів. Разом з тим для умов досліджуваного підприємства вважаємо за доцільне використання варіанту періодичного обліку запасів. Оскільки на базовому підприємстві присутня колективно-матеріальна відповідальність та довірчі відносини між членами колективу. За таких умов доцільним є використання перманентної інвентаризації.

Дуже важливим для умов базового підприємства є організація контролю товарів. Проведений ABC аналіз та ранжування товарних груп дозволило виділити товарні групи посиленого контролю, які доцільно обліковувати за постійним методом та товарні групи періодичного контролю для яких можна рекомендувати періодичний метод контролю.

Аналіз обліку транспортно-заготівельних витрат показав, що на підприємстві усі транспортно-заготівельних витрати пов'язані як з придбанням так і з реалізацією товару обліковуються на рахунку 93 № «Витрати на збут». Для уникнення помилок при формуванні обороту до оподаткування податком на прибуток вважаємо необхідним їх розподіл та облік витрат пов'язаних з придбанням товарів на рахунку 289 «транспортно-заготівельні витрати».

На підставі аналізу фахової літератури, діючих нормативно-правових та законодавчих актів, особливостей діяльності та облікової практики базового підприємства розглянуто основні параметри системи обліку операцій із запасами, що потребують забезпечення на етапі її організації. Визначено основні облікові етапи, реалізації яких потребує ефективна організація обліку запасів торгівельних підприємств; досліджено основні принципи, на яких повинна базуватися організація обліку операцій із запасами; визначено базові чинники, що визначають організацію обліку операцій із запасами на торгівельних підприємствах, які здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією.

Одним з факторів, що суттєвим чином впливає на організацію обліку на торгівельних підприємствах є облікова політика. Дослідження показало, що до елементів облікової політики торгівельного підприємства слід включатися максимально повний опис організаційних аспектів обліку запасів, включаючи організацію та методику ведення фінансового і управлінського обліку. За результатами дослідження надано рекомендації щодо формування елементів облікової політики та вибору альтернативних варіантів їх реалізації, що стосуються організації обліку запасів у місцях зберігання, також організації обліку операцій пов'язаних з рухом запасів

торгівельних підприємств, які здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією.

Ефективна організація обліку операцій із запасами на торговельних підприємствах вимагає значної уваги до дотримання договірної дисципліни. З метою упорядкування організаційних аспектів аналітичного обліку операцій із запасами, запропонована картка аналітичного обліку розрахунків із контрагентами при здійсненні операцій купівлі та продажу запасів торговельними підприємствами, що реалізують агрохімічну продукцію.

Дослідження порядку формування первісної вартості запасів з урахуванням умов угод їх купівлі – продажу дозволило запропонувати формування собівартості запасів з урахуванням витрат, на доведення запасів до стану, придатного до використання у запланованих цілях, незалежно від шляху надходження товарних запасів.

Використання запасів за різним призначенням, а також їх внутрішнє переміщення вимагає організації обліку запасів, яка забезпечує формування витрат, пов'язаних із використанням запасів за місцями продажу товарів. Запропоновано розподіляти транспортно-заготівельні витрати, як елемент собівартості товарних запасів, за наявними центрами обліку запасів та напрямками вибуття запасів. За базу розподілу при цьому пропонується приймати питому вагу: обсягу реалізації товарів у відповідному центрі обліку запасів до загального обсягу реалізації; обсягу вибуття запасів за конкретним напрямком до загального обсягу їх вибуття.

З метою ефективного контролю запасів, об'єктом підвищеної уваги адміністративного апарату підприємств оптової торгівлі повинна бути організація та функціонування системи внутрішнього аудиту. В процесі управління запасами торговельного підприємства важливою є роль інструментів системно-орієнтованого аудиту. Особливого значення в даному аспекті набуває організація внутрішнього аудиту запасів торговельних підприємств, яка включає наступні елементи: принципи організації аудиту; суб'єкт та об'єкти; інформаційне забезпечення та методичні прийоми.

Вивчення практики роботи оптових торговельних підприємств, що здійснюють матеріальне забезпечення сільськогосподарських товаровиробників агрохімічною продукцією, показало, що суб'єктами внутрішнього аудиту товарних запасів на таких підприємствах часто є особи, до професійних обов'язків, яких входять інші, крім проведення внутрішнього аудиту, завдання, найчастіше це працівники бухгалтерії. Такий підхід не дозволяє в повній мірі реалізувати завдання аудиту, що полягають не лише у перевірці правильності відображення у фінансовому та податковому обліку операцій із запасами, а й у контролі роботи бухгалтерії, здійсненні збору доказів, достатніх для впевненості у достовірності інформації, на підставі якої будуть прийняті виважені управлінські рішення, оцінці ефективності управління запасами.

На стадії організації аудиту запасів на торговельних підприємствах важливо правильно визначити напрям збору аудиторських доказів, відповідно до якого планують методи та строки робіт. В якості чинників, що впливають на вибір напрямку аудиту доцільно використовувати: сферу та обсяги діяльності підприємства; спосіб організації матеріальної відповідальності; розташування місць зберігання запасів; наявність складів для збереження запасів; метод оцінки списання запасів; напрямом документообігу операцій із запасами; періодичність та дотриманням вимог щодо проведення інвентаризації; ступінь довіри аудитора до системи обліку підприємства тощо.

Дослідження запасів в якості об'єкта аудиту дозволило надати рекомендації стосовно формування набору аудиторських процедур та їх послідовності при відпрацюванні методики аудиту запасів за умов застосування різних напрямів аудиту. Запропонований перелік аудиторських процедур та послідовність їх здійснення за умов індуктивної та дедуктивної спрямованості аудиту запасів.

Встановлено, що система оцінки рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, що використовується аудиторами по відношенню до запасів на підприємствах торгівлі, потребує вдосконалення через відсутність кількісного виміру ризику. Обгрунтовано доцільність використання

розширеного переліку основних критеріїв оцінки ризику та п'ятибальної шкали оцінки критеріїв. Ці рекомендації дадуть змогу аудитору більш чітко визначати необхідну кількість аудиторських процедур, що повинні застосовуватись в аудиті запасів, а точніше врахуванням рівня ризику невідповідності системи внутрішнього контролю та властивого ризику стосовно операцій із запасами, дозволить аудитору більш обґрунтовано обирати напрями збору аудиторських доказів.

Важливим організаційним аспектом аудиту запасів торговельного підприємства є визначення критерію суттєвості відхилення, що передбачає оцінку невідповідності економічної сутності господарської операції його відображенню в облікових регістрах. Оскільки аудитор не завжди має об'єктивні можливості для однозначної класифікації виявленого відхилення як помилки або обману, зростає роль обґрунтованого вибору порогу допустимої суттєвості для підтвердження фінансової звітності аудитором при виявленні невідповідності економічної сутності господарської операції його відображенню в облікових регістрах. З урахуванням викладеного конкретизовано алгоритм дій аудитора у випадку виявлення невідповідності стану об'єкту перевірки вимогам чинного законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Роджер. Основы аудита. Москва : Аудит, 1995. 398 с.
2. Алиев Т. Торговля транзитом: особенности учета. *Бухгалтер и закон*.

- Одесса : 2011. № 44 (127).
3. Апопій В.В. Внутрішня торгівля та АПК України: ефективність взаємодії : монографія. Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. 368 с.
 4. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит / пер. с англ. М. А. Терехова: Финансы и статистика. Москва, 1995. 560 с.
 5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. підручник. Житомир : Вид. ПП «Рута», 2014. 912 с.
 6. Буткевич О.В. Співвідношення понять «торгівля» та «торговельна діяльність». *Вісник господарського судочинства*. 2009. Вип. 1. С. 69–73.
 7. Бланк И.А. Торговый менеджмент: учебный курс. Київ : Эльга, Ника-Центр, 2004. 488 с.
 8. Бондар М.І. Концептуальні підходи до розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики* : зб. Матеріалів міжнар. Наук.-практ. конф. 14 трав. 2010 р. Київ : КНЕУ , 2010. С. 21-24.
 9. Бузак Н. Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства. *Економічний аналіз*. 2011. № 9. С. 48-50.
 10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти, кореспонденція рахунків, звітність : Житомир : ЖІТІ, 2017. 512 с.
 11. Бухгалтерський облік / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. : навч. посібник. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.
 12. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні; за ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ : ТОВ Балас-Клуб, 2000. 766 с.
 13. Бухгалтерський облік та регламентування інформаційного забезпечення підприємницької діяльності: навч. посіб. ; за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький: РА «Євгенія плюс», 2017. 344с.
 14. Бухгалтерський облік у галузях економіки / Захожай, В. Б., Базась, М. Ф.,

- Матюха, М. М., Базась, В. М. Київ : МАУП, 2005. 968 с.
15. Віхров О.П. Господарське право. Спеціальна частина : навч. посіб. Вид. Дім «Слово», 2006. 344 с.
 16. Вергієв, Н. Склад як бідний родич? 9 принципів складського господарства. URL: http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_3375 (дата звернення 20.09.2021).
 17. Войчик, Т. С. Облікове забезпечення управління товарними запасами на підприємствах оптової торгівлі. *Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку* : зб. матеріалів Всеукр. студ. наук.-практ. конф., 9 грудня 2014 р. Київ : КНЕУ, 2014. С. 37-40. ISBN 978-966-483-958-4.
 18. Г. В. Кошельок. Сучасний стан і перспективи розвитку оптової торгівлі в Україні. *Інтелект XXI*. Київ, 2018. №1. С. 80-85.
 19. Галак К.І. Облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 . Київ, 2019. 23 с.
 20. Голов С., Костюченко В. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами : Київ : Екаунтінг, 2000. 376 с.
 21. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ : Центр учбов. л-ри, 2007. 522 с.
 22. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє. *Бухгалтерія*. 2005. № 29. С. 11-13.
 23. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 07.10.2021).
 24. Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік у торгівлі : Навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. ; за ред М. В. Кужельного. Київ : А.С.К., 2004. 800 с.
 25. Гринюк С. В., Міскевич О. І. Автоматизована інформаційна система

- обліку та руху товарів на складі. *Комп'ютерно-інтегровані технології: освіта, наука, виробництво*. 2015. № 21. С. 32-36.
26. Грузинов В.П. Економіка підприємства та підприємництво. Київ : СоФіт, 2017. 300 с.
 27. Гуйда Леонід. Коли і для чого проводиться інвентаризація. URL: <https://www.dtki.com.ua/debet/ukr/2000/47.html>
 28. Демин, В. Оптимизация ключевых операций складского технологического процесса. *Актуальные проблемы современного менеджмента*. Москва, 2010. С. 80-86. URL: http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2796. (дата звернення 26.09.2021).
 29. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ: Т-во «Знання», 2001. 402 с.
 30. Дрозд І.К., Чечуліна О.О. Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : УАЗБА, 2009. Ч. П. 312 с.
ДСТУ 4303:2004: Роздрібна та оптова торгівля. [Чинний від 2004-06-08]. URL: https://dnaop.com/html/61145/doc-ДСТУ_4303_2004 (дата звернення: 15.09.2021)
 31. Дуляба, Н. І. Класифікація поточних витрат торговельного підприємства. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. Чернівці, 2018. С. 10-15. URL: http://chteiknteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2018/v1/NV-2018-V1_1.pdf (дата звернення: 03.10.2021).
 32. Дядін, А. С., та Ткаченко С. О. Канали розподілу товарів як фактор розвитку. 2020. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/566>.
 33. Дятлова В. О., Сыройжко В. В. Модели и методы управления запасами предприятий. *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. Москва, 2021. С. 40-42.

34. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / Гордієнко Д. Д. *Вісник ЖДТУ*. 2006. №4. С. 308.
- 35.Є. О. Кривий, Н. В. Швець Розробка універсальної інформаційної управляючої системи для організації роботи складк. Стан, досягнення та перспективи інформаційних систем і технологій – 2021: матеріали XXI Всеукр. наук.-техн. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів. *Одес. нац. акад. харч. технологій*. Одеса : ОНАХТ, 2021. С. 57–58. URL: <https://card-file.onaft.edu.ua/handle/123456789/18501>
- 36.Занько Б. М. Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н. : 08.06. 04. Київ, 2001. 22 с.
- 37.Зінчук Т.О., Левківський Є.В. Корпоративна соціальна відповідальність вертикально інтегрованих структур аграрного бізнесу як умова сталого розвитку. *Економіка АПК*. Київ, 2019. №1. С. 39-49.
- 38.Іваненко, Валентина О., та О.Г. Дроздова. Особливості облікового відображення руху товарів за різними каналами збуту. *Економіка, управління та адміністрування. Вісник ЖДТУ* : 2013 С. 56-62.
- 39.Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей : веб-сайт. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/november/issue-94/article-40777.html>.
- 40.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291.
41. Калініченко А. В., Наріжна О. С. Проблемні питання обліку операцій з продажу товарів на підприємствах торгівлі та шляхи їх вирішення : веб-сайт. URL: http://www.confcontact.com/2013-specproekt/ek9_kalinich_nar.htm
- 42.Капленко А.О., Овчарова Н.В. Проблеми оцінки вибуття запасів. Перспективи розвитку обліку, контролю та фінансів в умовах інтеграційних і глобалізаційних процесів : *Матеріали Міжнародної*

- науково-практичної конференції, присвяченої 20-річчю з дня заснування кафедри обліку та аудиту* : ХНТУСГ, 2019. №1. С.63–66.
43. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : Зб. Тез та виступів II Міжнар. наук. –практ. конф. Київ : ННЦ ІАЕ, 2006. С. 9-18.
 44. Колумбет О.П., Малиневська Д.П. Особливості руху товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Журнал «Молодий вчений»*. Київ, 2018. № 1. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/210.pdf> (дата звернення: 05.10.2020).
 45. Коптева Г. М. Сучасний стан та тенденції розвитку підприємств роздрібною торгівлі. *Приазовський економічний вісник: електрон. наук. Журн.* Київ, 2019. С. 140-143.
 46. Кошельок Г. В. Сучасний стан і перспективи розвитку оптової торгівлі в Україні. *Інтелект XXI*. 2018. № 1. С. 80-85.
 47. Кравченко М. С. Аналіз сучасного стану розвитку торгівельної галузі України. *Вісник Приазовського державного технічного університету* : зб. наукових праць. Маріуполь, 2016. Вип. 31, Т. 2. С. 139–145.
 48. Крещенко, О. В. Методологічні та методичні засади АВС-підходу як універсального механізму аналізу товарних запасів. *БізнесІнформ*. 2012. № 12 С. 253-258. URL: <http://business.inform.net/pdf /2012/12-0/253-258.pdf>. (дата звернення 01.10.2021).
 49. Круп'як І.Й. Теоретичні домінанти сталого економічного розвитку держави. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8419> (дата звернення: 15.10.2021).
 50. Курило А.В. Порівняння особливостей обліку товарів в оптовій та роздрібній торгівлі. *Видавництво ХНЕУ ім. С. Кузнеця*. Управління розвитком. 2013. Вип. 5. С. 61-64.
 51. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як інформаційнокомунікативна

- система: конструктивний підхід. *Вісник ЖДТУ*. 2011. №3(57). С. 76-78.
52. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
 53. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський Облік в Україні: основи та практика: 3-тє (доп. та перероб.) видання : навч. пос. Київ, 2018. 174 с.
 54. Мазаракі А. А., Лігоненко Л. О., Ушакова Н. М. Економіка торговельного підприємства : довідник, «Хрещатик», 1999. 796 с.
 55. Малюта Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: наук. доповідь. Житомир : ЖДТУ, 2006. 84 с.
 56. Мартинов С. В. Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору регіону : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н. : 08.07.02. Житомир, 2005. 22 с.
 57. Михальчук Л. В. Функціонування підприємств малого бізнесу в Україні: проблеми та шляхи їх подолання. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Київ, 2017. Вип. 18. С. 261–265. URL: <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/50.pdf>
 58. Міжнародні стандарти фінансової звітності : веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: http://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive. (дата звернення: 08.10.2021).
 59. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : Монографія. К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
 60. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533
 61. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / за заг. ред. Л.В. Нападовської. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т,

2012. 396 с.
62. Основи фінансового обліку / Глен А., Велш А., Деніел Г., Шорт. Київ : Основи, 1997. 943 с.
 63. Підприємництво, торгівля та біржова діяльність : підручник / за заг. ред. д.е.н., проф. І. М. Сотник, д.е.н., проф. Л. М. Таранюка. Суми ВТД «Університетська книга», 2018. 572 с. URL: <https://essuir.umdu.edu.ua/handle/123456789/80114>
 64. Подмешальська Ю.В. Аналіз сутності категорії запасів з метою ефективного управління. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 579: Проблеми економіки та управління. С. 237–242. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/34084>.
 65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 20, зі змінами від 27.06.2013 №. 627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
 66. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20. 10. 99 р. № 246. URL: <http://dtkt.com.ua/show/2bid17066.html>
 67. Порядок провадження торговельної діяльності та правил обслуговування на ринку споживчих товарів: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 15 черв. 2006 р. № 833. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 18.10.2021).
 68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.10.2021)
 69. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення:

- 08.10.2021).
70. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ міністерства промислової політики України № **373** від 09.07.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>
 71. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/z1365-14#pn106>.
 72. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / за заг. ред. проф. Вериги Ю.А., доц. Ночовної Ю.О. Полтава : ПУЕТ, 2014. 333 с.
 73. Реслер М. В. Класифікація витрат підприємств торгівлі в системі обліку та управління ними. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. *Економічні науки*. 2019. Вип. 57. С. 100-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2019_57_17 (дата звернення: 03.10.2021).
 74. Ровенська В. В., Буркацький Ю. Ю. Аналіз сучасного стану розвитку торговельної галузі України. Економічний вісник Донбасу. 2019. № 2 (56). С. 145-150.
 75. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 242 . URL: <http://core.ac.uk/download/pdf/158807115.pdf> (дата звернення: 02.10.2021).
 76. Савченко В.М. Тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері. *Наукові праці кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2005. Вип. 7, ч. I. С. 209-214.
 77. Свідерський Е.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки. Київ : КНЕУ, 2004. 233 с.
 78. Система складирования как основа рентабельности работы склада. URL: http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2481 (дата звернення 20.07.2016).

- 79.Смалій Ю. О., Бенчак В. І., Польова Т. В. Удосконалення обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7360> (дата звернення: 13.12.2020).
- 80.Сморжанюк Т.П. Сталий розвиток в умовах глобалізації та його складові. *Економічні інновації*. 2013. Вип. 53 С. 253-260. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2013_53_29
- 81.Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Київ : КНЕУ, 2000. 258 с.
- 82.Тичук Т.О. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку (на прикладі підприємств торгівлі) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2020. 480 с.
83. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
- 84.Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності. Полтава, 2008. 153 с.
- 85.Цивільний кодекс України: Коментар / за заг. ред. Є.О. Харитонової, О.М. Калітенко. *Юридична література*. Одеса, 2004. 1112 с.
86. Чернін О. Я. Особливості бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів транзитом. *Економіка*. Науковий вісник Ужгородського університету. 2014. Вип. 2. С. 197-200. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2014_2_41.
- 87.Чихірьов В.Л. Форми господарсько-торговельної діяльності в Україні. *Сер. Право* : Вісник Ужгородського національного університету. Ужгород, 2017. Вип. 45. С. 123–126.
88. Чумак О.В., Юрченко О.В. Теоретичні засади управління соціальними витратами аграрних підприємств. *Trends in the development of modern scientific thought* : Abstracts of X International Scientific and Practical Conference. Vancouver, Canada, 2020. Р. 189-192. URL:

- https://books.google.com.ua/books&hl=en&lr=&id=NwgLEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA189&dq=info:WS7HonAgvZIJ:scholar.google.com&oys=1VSetMNeJy&sig=28Bfqccz_EK18h-mlM0J6y1PHPs&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 08.10.2021).
89. Шалімова Н.С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. *Технологический аудит и резервы производства*. 2015. № 6(5). - С. 25-31. - URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_6%285%29_6 (дата звернення: 05.10.2021).
90. Шаровська Тамара Сергіївна, Кубік Валентина Дмитрівна. «Питання організації обліку товарів на підприємствах оптової торгівлі». The 4th International scientific and practical conference «Fundamental and applied research in the modern world»(November 18-20, 2020) BoScience Publisher, Boston, USA. 2020. 1036 p. 2020.
91. Шевців Л. Ю. Логістичні витрати підприємства: формування та оцінювання. Львів, 2011. 244 с.
92. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку : Вісник житомирського державного технологічного університету : *Економічні науки*. Житомир, 2012. № 1(59). С. 229– 232.
93. ІС Проекти та рішення. *Автоматизація складу та логістика*. URL: <http://erp-project.com.ua/index.php/uk/2013-06-05-17-08-16/avtomatizatsiya/skladuwms> (дата звернення 20.10.2021)
94. Intellectual Business Systems / Програма для складу и торговли. URL: <http://www.ibsystems.com.ua/ibs-программа-складского-учета/описание> (дата звернення 20.10.2021)
- Ukrainian Intelligent Technology / Автоматизація складу. URL: <https://uit.kiev.ua/avtomatizacija-skladu/> (дата звернення 20.11.2021).