

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеню **магістра**
(бакалавра, магістра)

студента Василевський Юрій Андрійович
(ПІБ)

академічної групи 071М-21з-1
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: «Організація та методика обліку, аналізу і аудиту в торгівлі (на прикладі
ТОВ «ЕД-МАР»)»

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Пашкевич М.С.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Пашкевич М.С.		

Дніпро
2022

ЗАТВЕРДЖЕНО:
завідувач кафедри
міжнародних відносин і
аудиту

_____ Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«__» _____ року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню магістра
(бакалавра, магістра)

Студенту Василевський Ю.А. академічної групи 071М-213-1
(прізвище та ініціали) (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»
(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему:

«Організація та методика обліку, аналізу і аудиту в торгівлі (на прикладі ТОВ
«ЕД-МАР»»)

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від _____
№ _____

Розділ	Зміст	Термін
1	Теоретичні засади обліку, аналізу і аудиту в торгівлі	30.09.2022 р.
2	Методика та організація обліку торгівельної діяльності	31.10.2022 р.
3	Методика та організація аудиту а аналізу торгівельної діяльності	30.11.2022 р.

Завдання видано

_____ (підпис керівника)

Пашкевич М.С.
(прізвище, ініціали)

Дата видачі 02.09.2022 р.

Дата подання до екзаменаційної комісії 08.12.2022 р.

Прийнято до виконання

_____ (підпис)

Василевський Ю.А.
(прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 58 с., 12 рис., 13 табл., 1 додаток, 48 джерел.

ОБЛІК, ТОРГІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ВИРАХУВАННЯ З ДОХОДУ, ЛІКВІДНІСТЬ, АВАНС, АУДИТ, ЗНИЖКИ

Предмет дослідження – товарні операції на торговельному підприємстві.

Об'єкт розроблення – торівельна діяльність підприємства ТОВ «ЕД-МАР» основним видом діяльності якого є роздрібна торгівля.

Мета роботи – удосконалення обліку і аудиту торговельної діяльності підприємства ТОВ «ЕД-МАР».

Встановлено поняття та економічну суть роздрібної торгівлі в системі бухгалтерського обліку. Досліджено облікову політику торгової компанії. Показано надходження товару, а саме - надходження товару за кількістю та якістю; формування первісної вартості товару; врегулювання знижок. Показано облік операцій з упаковкою. Зроблено перевірку та аналіз комерційної діяльності підприємства. Удосконалено облік транспортно – заготівельних витрат при проведенні переоцінки товарів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення чинної методики бухгалтерського обліку та аудиту торговельної діяльності, які сприятиме підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень. Надані пропозиції з удосконалення обліку та аудиту торговельної діяльності можуть знайти своє практичне застосування на ТОВ «ЕД-МАР».

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ В ТОРГІВЛІ	7
1.1 Характеристика діяльності ТОВ «ЕД-МАР»»	7
1.2 Теоретичні аспекти торгівлі у системі бухгалтерського обліку	9
Висновки до розділу 1	17
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	18
2.1 Облікова політика ТОВ «ЕД-МАР»	18
2.2 Бухгалтерський облік надходження товарів	21
2.3 Ціноутворення на підприємстві	24
2.4 Бухгалтерський облік знижок	27
2.5 Бухгалтерський облік тари	30
Висновки до розділу 2	35
РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	36
3.1 Ринкове становище підприємства ТОВ «ЕД-МАР»	36
3.2 Організація аудиту торгівельної діяльності	37
3.3 Пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту на підприємстві ТОВ «ЕД-МАР»	45
Висновки до розділу 3	49
ВИСНОВКИ	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	53
ДОДАТКИ	56

ВСТУП

Подальший розвиток торговельної галузі України залежить від того, наскільки вона відповідатиме сучасним вимогам, які поставлені перед керівною ланкою підприємств, де спеціалізовані і повсякденні знання є джерелом економічного і суспільного прогресу. Актуальність теми дослідження полягає у тому, що на сьогоднішній день зростає потреба у забезпеченні додаткових конкурентних переваг для торговельних підприємств, однією з яких є вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту.

Дослідженням стану обліку і аудиту торговельної діяльності займалось багато вчених, серед яких варто виділити праці: Чабанюк О. М., Юганович Н.О. [1], Кащена Н.Б., Носач Н. [2], Паламаренко Ю.О. [3], Колумбет О. [4], Семенец А.О. [5], Стахов О. [6], Москаль Н. В. [7] та ін.

Метою дипломної роботи є удосконалення обліку і аудиту торговельної діяльності підприємства ТОВ «ЕД-МАР».

Для досягнення мети в кваліфікаційній роботі постановлені і вирішені такі завдання:

- надати характеристику базовому підприємству;
- визначити поняття та економічну сутність роздрібної торгівлі у системі обліку;
- проаналізував діючу систему обліку на підприємстві надати висновки щодо його поліпшення;
- зробити аудиторську перевірку на підприємстві, використовуючи методологію аудиту на торгових підприємствах;
- надати пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту на торговельному підприємстві.

Об'єктом дослідження є торговельна діяльність ТОВ «ЕД-МАР» основним видом діяльності якого є роздрібна торгівля.

Об'єкт розроблення – товарні операції на торговельному підприємстві.

Для вивчення предмету дослідження в роботі застосовуються різні методи та прийоми аналізу: математико-статистичні, методи економічної статистики, методи фінансового аналізу, прийоми групування, порівняння.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення чинної методики бухгалтерського обліку та аудиту торгівельної діяльності, які сприятиме підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень. Надані пропозиції з удосконалення обліку та аудиту торгівельної діяльності можуть знайти своє практичне застосування на ТОВ «ЕД-МАР».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ В ТОРГІВЛІ

1.1 Характеристика діяльності ТОВ «ЕД-МАР»

Повне найменування товариства: ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЕД-МАР». Предметом діяльності фірми є оптова торгівля металами та металевими рудами.

Підприємство має у власності відособлене майно, що враховується на його самостійному балансі, може від свого імені набувати і здійснювати майнові і особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем в суді. Підприємство вважається створеним як юридична особа з моменту його державної реєстрації від 21.01.2010 р. ТОВ «ЕД-МАР» має свій фірмовий стиль, товарний знак, круглий друк, що містить його повне фірмове найменування українською мовою.

Підприємство здійснює свою діяльність, керуючись Конституцією України, господарчим кодексом України та іншими нормативними документами.

Генеральна мета підприємства - забезпечення оптимального функціонування торгової системи або виживання організації в складних умовах, досягнення приросту головних економічних показників. Головна мета досягається по засобах досягнення підцілей: комерційних, економічних, соціальних, господарських. Кожен підрозділ організації забезпечує досягнення системи приватних цілей.

Офіс ТОВ «ЕД-МАР» знаходиться за адресою: Україна, 51200, Дніпропетровська обл., місто Новомосковськ, вулиця Стадіонна, будинок 31-А, кімната 4.

Розглянемо організаційну структуру ТОВ «ЕД-МАР». Загальна кількість працівників підприємства складає 35 осіб, тому ПП «Технол» можливо віднести до категорії структур малого та середнього бізнесу. На Рис.1.1. наведемо організаційну структуру підприємства:

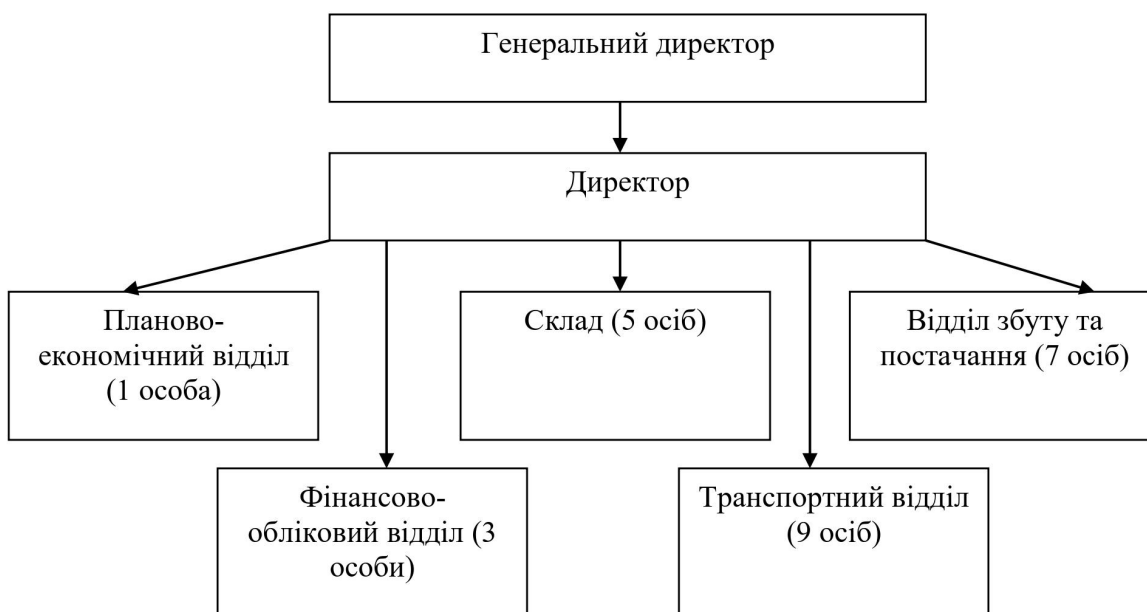


Рис.1.1. Організаційна структура ТОВ «ЕД-МАР»

Загалом підприємство підконтрольне генеральному директору, до його безпосередніх повноважень належить:

- представляти інтереси підприємства
- він несе юридичну відповідальність за діяльність підприємства

Безпосередньо господарською діяльністю управляє директор, в функції якого входить: укладання договорів та відкриття рахунків в банках.

Відповідно, директору підпорядковуються всі відділи та ланки аналізованого підприємства.

Якщо проаналізувати наявну на підприємстві організаційну структуру, стає очевидною відсутність маркетингової служби. Відповідно, її функції частково в межах своєї компетенції виконує відділ збуту та постачання.

Підприємство співробітничает з посередниками на постійній основі, саме формує свою мережу посередників, з кожним з яких укладається окремий договір щодо надання послуг посередництва. Одним з аспектів мотивування посередників до співробітництва є надання їм кредиту на оплату товарів. З точки зору ефективності господарської діяльності цей метод стимулювання не є доцільним з точки зору збільшення дебіторської заборгованості в структурі

активів, що призводить до зменшення оборотних коштів, що залишаються в розпорядженні підприємства.

1.2 Теоретичні аспекти торгівлі у системі бухгалтерського обліку

Кінцевою ланкою, що замикає ланцюг господарських зв'язків у процесі руху товарів від виробника до споживача, є роздрібна торгівля — діяльність суб'єктів товарного ринку з продажу товарів і послуг безпосередньо споживачу з метою отримання прибутку. При роздрібній торгівлі матеріальні ресурси переходять із сфери обігу до сфери колективного, особистого, індивідуального споживання, тобто стають власністю покупця. Відбувається це за допомогою купівлі-продажу, тому що споживачі здобувають потрібні їм товари в обмін на грошові кошти.

Для роздрібної торгівлі характерні такі ознаки [8]:

- вона є самостійною, ініціативною, здійснюваною на власний ризик діяльністю юридичних осіб та громадян з метою отримання прибутку;
- головним змістом торговельної діяльності є продаж товарів, при цьому можуть виконуватися супутні роботи й надаватися різноманітні послуги. До супутніх робіт належать фасування, пакування, підгонка тощо. Послуги роздрібної торгівлі доволі чисельні, наприклад догляд за дітьми, подарункове оформлення покупок, доставка покупок тощо;
- товари реалізуються безпосередньо громадянам або іншим кінцевим споживачам для особистого некомерційного використання;
- товари реалізуються за готівку або іншими, прирівненими до неї платіжними засобами (кредитні картки банків, перерахування з рахунків вкладників банків тощо);
- у роздрібній торгівлі можуть продавати лише товари певного асортименту (продовольчі та непродовольчі товари, горілчані та тютюнові вироби, лікарські засоби та вироби медичного призначення, деякі хімічні речовини, транспортні засоби та номерні агрегати, ювелірні вироби, окремі види зброї, боєприпасів і спеціальних засобів, деякі інші товари). Цей асортимент

вужчий, ніж в оптовій торгівлі, але набагато ширший, ніж у сфері громадсько-го харчування;

- для роздрібно́ї торгівлі важливим є наявність торгового місця. Під торговим місцем розуміють відокремлене, спеціально об-ладнане місце для здійснення роздрібно́го продажу товарів з обов'язковим дотриманням чинних правил торговельного обслу-говування населення та порядку розрахунків із покупцями;

- роздрібна торгівля ґрунтовно регламентована законодавчими та нормативно-правовими актами;

- договори купівлі-продажу в роздрібно́й торгівлі мають публічний характер.

Суб'єкти господарювання (підприємці) можуть здійснювати торговельну діяльність лише після державної реєстрації їх як суб'єктів підприємницької діяльності, а у випадках, передбачених законодавчими актами, за наявності в них спеціального дозволу (ліцензії) на торгівлю окремими видами товарів.

У роздрібно́й торгівлі знайшли своє відображення процеси, що відбуваються в країні. Результатом ринкових перетворень в першу чергу стала повна демонополізація роздрібно́ї торгівлі, яка сприяла формуванню класу власників, розвитку конкурентного середовища. Різноманіття завдань торговельних підприємств на споживчому ринку об'єктивно вимагає формування відповідної інфраструктури торгівлі, здатної розв'язувати ці завдання.

Роздрібна торгівля здійснює продаж товарів:

- населенню для особистого та індивідуального споживання;
- підприємствам, організаціям, установам для колективного користування.

У загальному вигляді роздрібна торгівля здійснює ряд функцій (Рис. 1.2) [9]:



Рис. 1.2. Функції, які виконує роздрібна торгівля

На споживчому ринку головними діючими особами виступають споживачі, які купують товари для особистого споживання й некомерційного використання та суб'єкти господарювання, які здійснюють господарсько-торговельну діяльність у формі роздрібної торгівлі.

Приблизно 90 % мережі роздрібної торгівлі припадає на магазини. Вони мають приміщення та обладнання, які потрібні для виконання різноманітних торговельно-технологічних операцій, зазвичай розташовані в капітальних будівлях.

Магазини-склади здійснюють торгівлю будівельними матеріалами, паливом, продовольчими товарами та ін. Вони мають пристосовані майданчики, навіси та складські приміщення, а також приміщення для товарних зразків та оформлення продажу товарів.

Павільйони, палатки, ларки, кіоски - це спорудження легкої конструкції, що належать до дрібнороздрібної торговельної мережі. На відміну від магазинів вони пропонують вузький асортимент товарів та менше зручностей для обслуговування покупців.

Пересувні магазини використовують при обслуговуванні жителів невеликих населених пунктів та працівників сільського господарства.

За формами обслуговування розрізняють магазини самообслуговування і магазини, що використовують традиційний метод торгівлі (через прилавок за зразками, каталогами та ін.).

За типом будівлі й особливостями об'ємно-планувального рішення магазини поділяються на окремо стоячі, вбудовано-прибудовані й торговельні комплекси, а також одноповерхові, багатоповерхові, з підвальними приміщеннями або без них.

Завершуючи комплексний торговельно-технологічний процес товарообігу, магазини виконують ряд торговельних (комерційних) і технологічних функцій.

Основні торговельні функції магазинів представлені на Рис. 1.3 [10]:



Рис. 1.3. Основні торговельні функції магазинів

До основних технологічних функцій магазинів зараховують (Рис. 1.4).

Крім того, магазини виконують функції, пов'язані з наданням додаткових послуг покупцям (попереднє приймання замовлень на товари, доставка товарів додому тощо).

Обсяг і характер виконуваних магазином функцій залежать від його типу і розміру, господарської самостійності, технічної оснащеності, місця розташування та інших чинників. Наприклад, магазин, що є юридичною особою, крім перелічених функцій виконує також функції з оптової закупівлі товарів і

розрахунків за них, здійснює управління і господарське обслуговування підпорядкованих йому торгових одиниць. Він, як правило, має більше можливостей для надання широкого кола додаткових послуг.

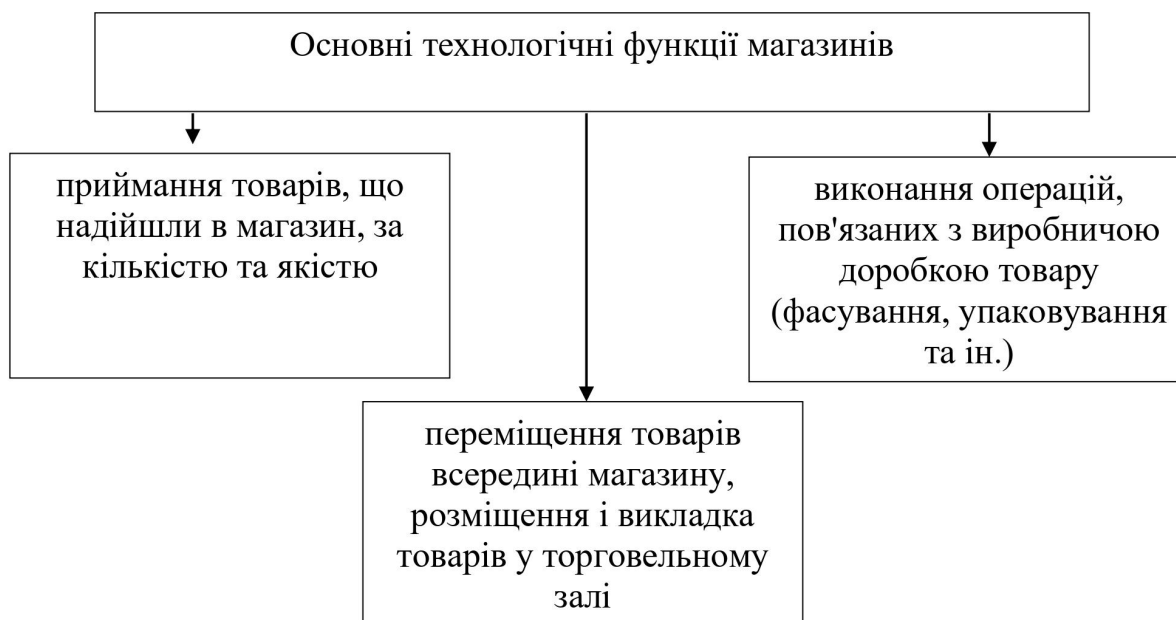


Рис. 1.4. Основні технологічні функції магазинів

Розглянемо основні різновиди магазинів за окремими класифікаційними ознаками (Таблиця 1.1), покладеними в основу сучасних принципів організації роздрібно-торговельної мережі [10].

Таблиця 1.1

Класифікація магазинів роздрібно-торгівлі

За основним контингентом покупців магазини поділяються на такі групи:	магазини, що обслуговують міських жителів;
	магазини, що обслуговують сільських жителів.
За характером розміщення на території населеного пункту магазини поділяються на такі групи:	магазини, що розміщені безпосередньо в житловій забудові;
	магазини, що розміщені в місцях загальноміського значення.

Продовж.табл.

За формами товарної спеціалізації магазини поділяються на такі групи:	універсальні;
	комбіновані;
	спеціалізовані;
	вузькоспеціалізовані;
	змішані.
За вагомістю товарів, що реалізуються різними методами, магазини поділяються на такі групи:	магазини з індивідуальним обслуговуванням покупців;
	магазини, що реалізують товари методом самообслуговування;
	магазини, що реалізують товари за зразками і каталогами.
За ціновими рівнями реалізованих товарів магазини поділяються на такі групи:	елітні магазини з найвищим рівнем цін;
	магазини з середнім рівнем цін;
	магазини з низьким рівнем цін.
За розмірами торговельної площі магазини поділяють на такі групи:	дрібні;
	середні;
	великі;
	дуже великі.
За категоріями магазини в Україні поділяються на:	«люкс»;
	«вища»;
	«перша»;
	«друга»;
	«без категорії».

Варто звернути увагу на те, що значну частину покупок сільські жителі роблять у містах, де забезпечено більш різноманітний асортимент товарів і створено кращі умови для їх придбання.

Характер розміщення магазину визначається різноманітними чинниками. Так, магазини першої групи покликані задовольняти найбільш масові та постійні потреби в товарах (основні групи продовольчих товарів, господарські, галантерейно-парфумерні, інші групи непродовольчих товарів повсякденного попиту). Головним чинником при їх розміщенні є радіус пішохідної доступності

(у межах 500 м). Магазины другої групи покликані задовольняти періодичні й епізодичні потреби покупців. Тут основними чинниками є широта запропонованого вибору і забезпечення транспортної доступності.

Універсальні магазини реалізують, як правило, усі основні групи продовольчих і непродовольчих товарів. Вони є найбільш зручними для покупців, тому що забезпечують комплексне задоволення їхнього попиту. Комбіновані магазини реалізують товари двох-трьох груп, об'єднаних спільністю їх споживання (м'ясо - риба - овочі, трикотаж - галантерея, галантерея - парфумерія).

Спеціалізовані магазини реалізують, як правило, одну групу товарів (з продажу одягу, взуття, хлібобулочних виробів, рибних товарів та ін.). Це пов'язано з тим, що, обмежуючи свою діяльність певним сегментом споживчого ринку, торговельне підприємство може забезпечити високий рівень задоволення попиту на окремі товари, запропонувати широкую номенклатуру додаткових послуг.

Вузькоспеціалізовані магазини реалізують товари однієї товарної підгрупи, наприклад, з продажу жіночого взуття, інструментів, чоловічих сорочок, електроосвітлювальних приладів та ін.

Змішані магазини реалізують товари різних груп, не пов'язаних між собою. На відміну від універсальних магазинів вони пропонують обмежену номенклатуру груп продовольчих і непродовольчих товарів.

Ця відносно нова для нашої практики система класифікації є результатом поглиблення диференціації доходів населення після переходу до ринкової економіки [18].

До дрібних магазинів у містах зараховують магазини з торговельною площею до 250 кв. м, у сільській місцевості - до 100 кв. м. До середніх магазинів у містах зараховують магазини з торговельною площею 251-1000 кв. м, у сільській місцевості - 101-400 кв. м. Такі магазини розміщуються у пристосованих приміщеннях або у спеціально збудованих будівлях. На такій торговельній площі можуть бути організовані універсальні продовольчі,

комбіновані, спеціалізовані та вузькоспеціалізовані магазини. До великих магазинів у містах зараховують магазини з торговельною площею 1001-3500 кв. м, у сільській місцевості - 401-1000 кв. м. Така торговельна площа дає змогу створювати магазини комплексного попиту й універсальні продовольчі та непродовольчі магазини.

До дуже великих магазинів у містах зараховують магазини з торговельною площею понад 3500 кв. м, у сільській місцевості - до 1000 кв. м. Це, як правило, непродовольчі магазини.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад обліку, аналізу і аудиту в торгівлі дозволило зробити наступні висновки:

1. Згідно з ДСТУ, роздрібна торгівля - це форма діяльності в торгівлі, що включає купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надання торгових послуг. Оптова торгівля – це характер робіт в торгівлі, що включають купівлю-продаж товарів на підставі договорів поставки партіями з метою перепродажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для промислового споживання та надання супутніх послуг разом з цим. Варто зазначити, що оптова та роздрібна торгівля - це два механізми розподілу товарного обігу, які складають більшу частину ланцюга товарообороту в цілому.

2. Аналіз законодавства України показує, що здійснення оптової чи роздрібною торгівлі можливе лише за умови виконання суб'єктом господарювання певних умов, встановлених нормативно-правовими актами. Такі умови можна поділити на загальні та спеціальні. Загальні умови є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську та комерційну діяльність, а особливі умови поширюються лише на певний спектр видів економічної та комерційної діяльності.

3. У сфері роздрібною торгівлі продаж окремих видів товарів може здійснюватися лише за спеціальним дозволом - ліцензією. До таких товарів належать: алкогольні напої, тютюнові вироби, ліки, зброя та боєприпаси, зокрема небезпечні хімічні речовини, наркотики, психотропні речовини, вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, вибухові речовини тощо.

4. Для продажу товарів готівкою або кредитною карткою підприємство повинно придбати торговий патент. Однією з важливих особливостей торговельної діяльності є необхідність здійснювати всі платежі клієнтам готівкою чи безготівковим способом (за допомогою платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), через зареєстровані належним чином реєстратори розрахункових операцій (РРО).

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1 Облікова політика ТОВ «ЕД-МАР»

Облікова політика - сукупність принципів методів і процедур, використовуваних підприємством для складання і представлення фінансової звітності [12]. У Таблиці 2.1 визначені основні елементи облікової політики відносно обліку товарів:

Таблиця 2.1

Основні елементи облікової політики відносно обліку товарів

№ з/п	Найбільш важливі елементи облікової політики щодо обліку товарів	Що є елементом облікової політики	На що впливає елемент облікової політики
1	Правила документо-обогу	Правила документообігу включають перелік первинних документів, використовуваних на підприємстві (як по затвердженій законодавчо, так і по розробленій і затвердженій підприємством самостійно формі), дати складання таких документів, перелік посад матеріально відповідальних осіб і осіб, що мають право оформляти і підписувати первинні документи, терміни передачі документів у бухгалтерію підприємства для відповідно обробки і ін	Дозволить підвищити ефективність контролю за збереженням товарів, визначити і адекватно покласти відповідальність, згідно ст. 8 Закону №996 [12], на осіб, винних в несвоєчасному, неправильному складанні, несанкціонованому підписанні первинних документів
2	Робоча система рахунків аналітичного обліку товарів	Складається з сукупності аналітичних рахунків(n- го порядку), що відкриваються на підприємстві з урахуванням особливостей його господарської діяльності2 (наприклад, за наявності на підприємстві трьох магазинів, в аналітичному обліку до рахунку 282 «Товари у продажу» доцільно відкрити три субрахунки (2821, 2822, 2823 - для обліку руху товарів в кожному з таких магазинів) [13]	Дозволяє врахувати товари і операції з ними в потрібних ракурсах: по структурних підрозділах підприємства, де здійснюється облік, зберігання, використання(продаж) товарів; по видах товарів з різними методами оцінки їх вибуття; по товарних групах з різною торговою націнкою; по видах торгівлі (посамообслуговуванню, поштою.ю.) і ін.

Продовж. табл. 2.1

3	Метод обліку елементів собівартості товарів, окрім вартості їх придбання	Припускає порядок обліку транспортно-заготівельних витрат (далі - ТЗВ) упродовж звітного місяця: на рахунку 282 «Товари в торгівлі» або на спеціально відкритому рахунку, наприклад, 289 «ТЗВ» [14]	Від обраного методу обліку елементів собівартості залежить механізм визначення розміру торгової націнки (чи повинна вона покривати ТЗР або їх сума відшкодовується покупцем у складі собівартості товарів), порядок оперативного обліку товарів(за ціною придбання або за собівартістю), розподіл функціональних обов'язків за розрахунком собівартості реалізованих товарів(бухгалтер або продавець, що становить товарний звіт)
4	Метод оцінки вибуття товарів	Передбачається, що підприємство обирає один з наступних методів: ідентифікованій собівартості, середньозваженій собівартості, ФІФО, метод за цінами продажу	Впливає на тимчасовий розподіл витрат, пов'язаних з придбанням товарів між звітними періодами (на підставі принципу відповідності доходів і витрат)
5	Розробка посадових інструкцій працівників, що мають відношення до товарних операцій і їх обліку	Припускає розробку внутрішнього документу для кожної одиниці штатного розпису(посади) з вказівкою кола обов'язків працівника, що обіймає відповідну посаду, його підлеглих і ін.	Дозволяє чітко розподілити функціональні обов'язки між працівниками, чим підвищує збереження товарів і ін.
6	Періодичність оцінки вибуття товарів	Реалізує право підприємства відносно вибору періодичності відображення продажу товарів в обліку: по кожній транзакції або у встановлені терміни, наприклад, при обробці товарного звіту, у кінці місяця	При меншій тривалості періоду часу між відображенням списання товарів підвищується оперативність отримання інформації про об'єм реалізації, доходи, витрати і інші важливі показники діяльності підприємства

Товари до суб'єктів роздрібної торгівлі, таких як ТОВ «ЕД-МАР» можуть надходити від постачальників, засновників або дарувальників. При цьому надходження товарів здійснюється, як правило, відповідно до договорів цивільно-правового характеру.

Договорами визнаються дії громадян і організацій, спрямовані на встановлення, зміну або припинення цивільних прав або обов'язків [15].

Договори можуть укладатися в усній або письмовій формі. При укладанні договорів у письмовій формі вони повинні бути підписані уповноваженими на те особами. Зазначені повноваження для юридичних осіб повинні бути передбачені в установчих документах.

Дуже важливим чинником є фіксація моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. Місцем переходу цього права може бути і безпосередньо структурний підрозділ покупця, в якому планується зберігати (продавати, використовувати тощо) товари, і будь-яке інше, територіально віддалене від покупця місце (наприклад, склад постачальника, будь-яке місце на шляху від продавця до покупця) [15].

Крім як за цивільно-правовими договорами, підприємства роздрібною торгівлі можуть отримувати товари у вигляді внеску до статутного капіталу - відповідно до установчих договорів. Види договорів показані на Рис.2.2:

Таблиця 2.2

**Види договорів, відповідно до яких можуть надходити товари на
ТОВ «ЕД-МАР»**

Договори, за якими товари можуть надходити до суб'єкта роздрібною торгівлі				
Установчий договір (крім фізичних осіб)	Договори, що передбачають компенсацію вартості товарів			Договори, що не передбачають компенсації вартості товарів (дарування)
	Купівля-продаж	Бартерні	Комісії на купівлю	

При організації роздрібною торгівлі важливо визначити способи доставки товарів, які мають бути узгоджені сторонами.

Таблиця 2.3

Способи доставки товарів на підприємство ТОВ «ЕД-МАР»

Зобов'язання з доставки товарів до суб'єкта роздрібною торгівлі (і покупцем, і продавцем)						
Власним транспортом			За допомогою сторонньої організації			
Із супроводом		Без супроводу	Із супроводом			Без супроводу
Штатний експедитор	Спеціалізована організація		Штатний експедитор (покупця або продавця)	Представниками організації-перевізника	Спеціалізована організація	

На постачальника товарів можуть бути покладені обов'язки з доставки товарів до будь-якого місця, визначеного в договорі, що передбачає відповідні витрати (з транспортування, страхування вантажів тощо). При цьому суб'єкти роздрібною торгівлі можуть використати умови ІНКОТЕРМС. Уточнимо, що правилами ІНКОТЕРМС не регулюється перехід права власності на товар [16].

2.2 Бухгалтерський облік надходження товарів

Первісна вартість товарів на ТОВ «ЕД-МАР» починає формуватися вже на етапі їх придбання. Крім того, дотримання правил приймання товарів дає суб'єкту роздрібною торгівлі можливість захистити свої права в тому разі, якщо придбані товари виявляться неякісними або надійдуть у кількості, що не відповідає товаросупровідним документам.

Порядок приймання товарів за кількістю і якістю регулюють Інструкція № 6 [17]. Крім цього, в договорі поставки товарів сторони можуть обумовити додаткові процедури, які дозволяють покупцю пересвідчитися, що товар, який придбавається ним, відповідає параметрам, узгодженим на етапі укладення договору (наприклад, проведення добровільної сертифікації, лабораторних досліджень тощо).

Інструкція № 6 діє на підставі Постанови № 1545 [18], в якій зазначено, що акти законодавства Союзу РСР застосовуються на території України щодо питань, не врегульованих законодавством України, за умови, що ці акти не суперечать Конституції і законам України.

Так, згідно з п. 4 Інструкції № 6, вантажоодержувач зобов'язаний перевірити, чи забезпечено збереження товарів при їх перевезенні. При цьому основну увагу має бути приділено перевірці цілісності пломб, стану вагона, контейнера або інших транспортних засобів, у яких перевозилися товари, наявності захисного маркування товарів, а також справності тари.

Приймання товарів за кількістю провадиться відповідно до транспортних і супровідних документів (товаротransпортна накладна, залізнична накладна, специфікація, опис, пакувальний ярлик тощо).

За відсутності названих документів або деяких із них складають акт про фактичну наявність товарів і зазначають, яких документів немає. Якщо з якихось причин товари були отримані без перевірки кількості місць або ваги, вантажоодержувач зобов'язаний зажадати від експедитора, щоб на транспортному документі було зроблено відповідну позначку (в типових формах транспортних документів (наприклад, товаротранспортна накладна, залізнична накладна) не передбачено окремих граф для таких позначок - вони ставляться на місці, передбаченому для розписки в прийманні-передачі кількості місць).

Виявивши недостачу, пошкодження або псування товарів, невідповідність найменувань товарів, зазначених у відповідному транспортному документі, потрібно припинити приймання товарів і скласти акт про розбіжність. У цьому разі вантажоодержувач повинен забезпечити збереження продукції і вжити заходів для запобігання змішуванню її з іншою однорідною продукцією (п. 16 Інструкції № 6).

Подальше приймання товарів за кількістю, а також складання акта здійснюється за присутності представника вантажовідправника, експедитора транспортної організації, а якщо присутність цих осіб неможлива, то постачальник може уповноважити взяти участь у складанні акта будь-яке підприємство, розміщене на території одержувача. Якщо акт складено у вихідний або святковий день, цей документ повинен бути затверджений керівником (його заступником) підприємства-одержувача в перший же робочий день.

Приймання товарів за якістю, як і приймання за кількістю, провадиться згідно з відповідними супровідними документами (технічний паспорт, сертифікат якості, відповідності тощо). При цьому можливі вибіркова перевірка якості товарів, відбір та аналіз зразків, але за умови, що це передбачено технічними умовами, стандартами або договором.

Якщо на промислові товари встановлено терміни гарантійного обслуговування, то їхня якість може перевірятися при розкритті тари (якщо така є), в яку запаковано товар, але не пізніше закінчення гарантійного терміну.

Приймання товарів за кількістю та якістю здійснюється, як правило, протягом 10 днів, а продукції, яка швидко псується, - протягом 24 годин з дати надходження товарів на склад одержувача.

Акти приймання товарів за кількістю та якістю - це основні документи для пред'явлення претензій відповідальній за поставку товарів особі.

Згідно з П(С)БО 9, товари, незалежно від методики їх оперативного обліку (з торговою націнкою або без неї, з обліком ТЗВ або ж без них), відображаються в обліку за первісною вартістю.

Механізм формування первісної вартості залежить від шляху надходження товарів на підприємство і форми їх оплати: як внеску до статутного капіталу, від постачальника з оплатою грошима або за бартером тощо. Наприклад, первісною вартістю товарів, отриманих при формуванні статутного капіталу, є їхня справедлива вартість, узгоджена засновниками, а при отриманні товарів у обмін на подібні запаси - менша з вартостей: справедлива вартість або балансова вартість переданих у обмін запасів тощо).

Правильне визначення первісної вартості товарів дозволяє достовірно формувати результат господарської діяльності підприємства з урахуванням принципу бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат. Суть цього принципу полягає в тому, що первісна вартість товарів відобразиться в складі витрат тільки в тому звітному періоді, коли підприємство отримає доходи від реалізації таких товарів.

При придбанні товарів підприємство може зазнати витрат, пов'язаних із:

- 1) транспортуванням,
- 2) вантаженням-розвантаженням (ТЗВ),
- 3) сплатою ввізного мита, непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству (наприклад, податковий кредит із ПДВ у разі, якщо вартість товарів з якихось причин була вилучена зі складу валових витрат);
- 4) іншими витратами, пов'язаними з придбанням і доведенням товарів до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою (наприклад, нестачі товарів у межах природного убутку, виявлені під час

приймання товарів, витрати, пов'язані із придбанням товарів на біржі, витрати на упакування і фасування товарів для доставки їх до покупця, якщо такі витрати, згідно з договором купівлі-продажу, покладено на покупця, тощо).

Як випливає з п. 9 П(С)БО 9, зазначені витрати потрібно включати до первісної вартості тих товарів, які придбані за плату. А до складу первісної вартості товарів, отриманих, наприклад, при формуванні статутного капіталу, включається справедлива вартість, узгоджена засновниками. Такий порядок формування первісної вартості щодо ТЗВ суперечить принципу відповідності доходів і витрат, а отже, МСБО. Тому для дотримання принципу бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат, витрати, пов'язані з отриманням товару (крім вартості придбання), доцільно включати до первісної вартості таких товарів незалежно від шляху їх надходження на підприємство.

2.3 Ціноутворення на підприємстві

На сьогоднішній день законодавством виділено три загальні категорії цін: вільні ціни і тарифи, державні фіксовані і державні регульовані ціни і тарифи. Причому, Законом № 5007-VI [19] визначено, що державні фіксовані і регульовані ціни (тарифи) встановлюються на такі ресурси, які значно впливають на загальний рівень і динаміку цін; на товари і послуги, що мають вирішальне соціальне значення; і так само на продукцію, товари і послуги, виробництво яких зосереджено на підприємствах, які є монополіями на ринку. В усіх інших випадках діє Господарський кодекс України [20], відповідно до якого підприємство реалізує своє майно за вільними цінами і тарифами, тобто за цінами і тарифами, які встановлює чи самостійно, чи на договірній основі.

Не підлягає сумніву, що рівень цін, який установився на ринку на дану товарну продукцію, залежить від досить великого числа найрізноманітніших факторів, з яких далеко не всі піддаються детальному аналізу.

Оптова ціна - вартість одиниці товарної продукції, яка реалізується великими партіями посередницькими торговими організаціями.

Роздрібна ціна - вартість одиниці товарної продукції, що призначена для особистого некомерційного споживання громадянами й іншими кінцевими споживачами, яким така товарна продукція продається незалежно від форми розрахунків.

Таблиця 2.4 ілюструє структуру вільного ціноутворення підприємства:

Таблиця 2.4

Структура вільного ціноутворення підприємства ТОВ «ЕД-МАР»

Відпускна ціна				Прибуток	Непрямі податки
Ціна беззбитковості			Початкова ціна		
Базова ціна постачальника	Транспортно-заготівельні витрати	Адміністративні витрати		Витрати на збут	
		Інші операційні витрати			

Базова ціна постачальника - грошовий вимір вартості одиниці товару, яку покупець зобов'язується відшкодувати постачальнику.

Транспортно-заготівельні витрати. Транспортно-заготівельні витрати виникають при транспортуванні товарів усіма видами транспорту до місця використання цих товарів; при страхуванні транспортно-експедиторських ризиків; при виконанні вантажно-розвантажувальних робіт і при виконанні інших операцій, безпосередньо пов'язаних із придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного до запланованого використання.

Адміністративні витрати. Перелік адміністративних витрат наведено у ст. 18 П(С)БО 16 [21].

Витрати на збут. Перелік витрат на збут наведено у ст. 14 П(С)БО 9.

Інші операційні витрати. Склад інших операційних витрат наведено у ст. 20 П(С)БУ 16.

Метод повної собівартості - сутність методу повної собівартості полягає в тому, що усі витрати підприємства, у залежності від їхньої реакції на зміну обсягу продажів, можуть бути розділені на два класи: клас умовно-постійних і клас перемінних витрат.

Перемінні витрати - це витрати, сума яких змінюється пропорційно (чи майже пропорційно) при зміні обсягу продажів. Характерними прикладами перемінних витрат є витрати сировини й упакування, витрати, пов'язані з оплатою праці працівників виробничого сектора, витрати на електроенергію для виробничого устаткування тощо. На відміну від умовно-постійних витрат, які майже не змінюють свого абсолютного розміру, для перемінних витрат інваріантним передбачається їхня питома вага у виторзі від реалізації товарів (робіт, послуг).

Це дає можливість провести аналіз впливу виторгу від реалізації товарної продукції на її собівартість. У Таблиці 2.5 розраховано вплив виторгу на рівень собівартості:

Таблиця 2.5

Вплив виторгу на рівень собівартості підприємства ТОВ «ЕД-МАР»

Показники	Минулий рік		Повинно бути з урахуванням виторгу потокової долі		Відхилення	
	Сума	%	Сума	%	Сума	%
Ціна	52,00	X	48,00	X	-4,00	X
Кількість реалізованих товарів	1800	X	2300	X	500	X
Виручка від реалізації	93600,00	100,00%	110400,00	100,00%	16800,00	0,00%
Собівартість, у тому числі:						
Умовно-постійні витрати	12800,00	13,68%	12800,00	11,59%	0,00	-2,09%
Перемінні витрати	48000,00	51,28%	56613,12	51,28%	8613,12	0,00%
Разом:	60800,00	64,96%	69413,12	62,87%	8613,12	-2,09%

Метод торгової націнки є альтернативним методом розрахунку продажної ціни. Його відносна простота визначає його досить високу популярність серед торгових організацій.

Суть методу торгової націнки полягає в збільшенні закупівельної вартості на суму торгової націнки, яка повинна забезпечити:

- Покриття витрат, які не включаються до собівартості реалізованої товарної продукції;
- Плановий прибуток від реалізації.

Як правило, торгова націнка встановлюється у вигляді відсотка від початкової вартості товарної продукції, окремо за кожною товарною групою.

2.4 Бухгалтерський облік знижок

У сучасній роздрібній торгівлі великі супермаркети й інші магазини роздрібною торгівлі зі значним вибором товарів, таких як ТОВ «ЕД-МАР» все частіше звертаються до такого методу залучення покупців, як надання всіляких торгових знижок. Застосування даного методу часто дає можливість отримувати додатковий прибуток за рахунок збільшення товарообігу. У роздрібній торгівлі у переважній більшості випадків застосовуються наступні знижки [22]:

1) бонусна - надається продавцем своїм постійним агентам за реалізацію визначеної кількості виробів;

2) сезонні - застосовуються при придбанні товару у певний сезон (наприклад, зимові знижки на літній одяг і т.д.);

3) святкові і знижки при розпродажу - діють тільки протягом святкових днів і в період здійснення розпродажу, терміни проведення якого затверджуються окремим наказом;

4) знижки, надані у вихідні дні - діють тільки протягом вихідних (неробочих) днів, якими, як правило, вважаються субота і неділя. Однак підприємство має право визначити тільки один вихідний день, в який будуть надаватися знижки. У цьому випадку такі знижки будуть суботніми чи недільними, залежно від обраного дня;

5) знижки за покупку товарів на визначену суму чи за покупку визначеної кількості одиниць якого-небудь товару - умови надання знижки можуть передбачати різні варіанти досягнення покупцям суми чи кількості покупок, які дають право на пільгу. Це може бути, наприклад, - досягнення суму в 100,00 грн., одноразової покупки чи придбання деяких товарів протягом місяця в кількості не менше 10 літрів тощо;

6) знижки з наданням дисконтної картки (покупець повинен придбати таку картку або закупити товар на визначену суму).

Для обґрунтування надання покупцям знижок на підприємстві повинен бути виданий наказ, що регламентує порядок і умови надання знижок. Інформування покупців про надані знижки може відбуватися як безпосередньо в пунктах продажу через продавців або вивіски всередині приміщення, так і за допомогою спеціальних щитів або засобів масової інформації.

Оскільки ТОВ «ЕД-МАР» що враховують запаси за цінами продажу, надають знижки в момент продажу товарів, то всі критерії визнання доходу згідно п. 8 П(С)БО 15 [23] застосовуються і для цих підприємств, тобто дохід відображається в сумі фактично отриманої компенсації (виторгу в касу).

Оскільки в бухобліку при передачі товарів у роздрібну торгову мережу на них була нарахована торгова націнка, то і при їхній реалізації повинна бути списана така сама торгова націнка, чим забезпечиться обчислення правильної суми собівартості реалізованих товарів і залишку торгової націнки. Ніяких перерахунків і коригувань у зв'язку з наданням знижки робити не потрібно. Таким чином, розрахунки потрібно робити у відповідності згідно з п. 16 П(С)БО 9 без обліку наданих знижок. Надані знижки повинні враховуватися тільки при зменшенні доходу від реалізації і відображенні валових доходів (дивись наведені нижче приклади).

Оскільки при застосуванні знижок дохід відображається в сумі фактично отриманої компенсації, то для практичної зручності при визначенні собівартості реалізованих товарів можна застосовувати не продажну вартість реалізованих товарів, оскільки визначення її суми з урахуванням знижок може вимагати певного часу, а величину доходу, тобто оборот за кредитом рахунка 702 у сумі з наданими знижками. Це ж стосується і порядку визначення суми торгової націнки на реалізовані товари. Методика бухобліку не залежить від величини наданих знижок.

Підприємство роздрібною торгівлі ТОВ «ЕД-МАР» враховує товари методом ідентифікованої собівартості. На початок лютого 2022 р. у підприємства знаходилося товарів на складі на суму 130000,00 грн. (сальдо рахунка 281-130000,00 грн.) У магазині залишок товарів був відсутній (сальдо рахунка 282 -

0,00 грн.). У лютому зі складу до магазину були передані товари початковою вартістю 50000,00 грн., які протягом лютого були реалізовані. Продажна ціна реалізованих товарів склала 72000,00 грн. (у т.ч. ПДВ - 12000,00 грн.). У зв'язку з тим, що протягом лютого підприємством були надані знижки покупцям у розмірі 3600,00 грн. (5%), то сума виторгу в лютому склала 68400,00 грн. (у т.ч. ПДВ - 11400,00 грн.) (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Облік реалізації товарів на підприємстві ТОВ «ЕД-МАР»

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Передано товари зі складу до магазину	282	281	50000,00
2.	Реалізовано товари	301	702	68400,00
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	11400,00
4.	Списано реалізовані товари	902	282	5000,00
5.	Визначено фінансовий результат від реалізації	791	702	57000,00
		902	791	50000,00

Підприємство ТОВ «ЕД-МАР» для оцінки вибуття товарів використовує метод цін продажу. На 01.02.22 р. у підприємства знаходилося товарів на складі на суму 100000,00 грн. (сальдо рахунка 281) і в магазині - на суму 30000,00 грн. (сальдо рахунка 282). Сальдо кредитове на 01.02.22 р. за рахунком 285 дорівнює 9167,00 грн. Протягом лютого зі складу до магазину було передано товарів вартістю 20000,00 грн. Проведено торгіву націнку даного товару на суму 8800,00 грн. Реалізовано товари, продажна ціна яких не відома. Відомо тільки, що виторг за лютий місяць склав 56000,00 грн. (у т.ч. ПДВ - 9333,33 грн.) і залишок товару в магазині на 01.03. за цінами продажу дорівнює 1200,00 грн.

1. Визначаємо вартість реалізованих товарів без урахування наданої покупцям знижки, використовуючи дані залишків товару на 01.02. і 01.03. і суму товарів, що надійшли, з урахуванням торгової націнки: (30000,00 грн. + (20000,00 грн. + 8800,00 грн.)) - 1200,00 грн. = 57600,00 грн.;

2. Визначаємо суму наданих знижок: 57600,00 грн. - 56000,00 грн. = 1600,00 грн.;

Розрахунки згідно з п. 16 П(С)БО 9 будуть наступні:

3. Визначаємо середній відсоток торгової націнки (Тнспр) у наступному порядку: $Tn_{спр} = (\text{сальдо К-т 285 на початок місяця} + \text{обіг К-т 285 за місяць}) / (\text{сальдо Д-т 282 на початок місяця} + \text{обіг Д-т 282 за місяць}) = (9167,00 \text{ грн.} + 8800) / (30000,00 \text{ грн.} + 28800,00 \text{ грн.}) = 0,30556$;

4. Сума торгової націнки на реалізовані товари (Тнрт) складе: $Tn_{рт} = Tn_{спр} * (\text{обіг К-т 702} + \text{сума знижок}) = 0,30556 * (56000 + 1600) = 17600,26 \text{ грн.}$;

5. Собівартість реалізованих товарів (Срт) складе: $C_{рт} = (\text{оборот Кт 702} + \text{сума знижок}) - Tn_{рт} = (56000 + 1600) - 17600,26 \text{ грн.} = 39999,74 \text{ грн.}$ (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Облік товарної націнки на підприємстві ТОВ «ЕД-МАР»

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Передано товари зі складу до магазину	282	281	20000,00
2.	Нараховано торгіву націнку	282	285	88000,00
3.	Відображено дохід від реалізації	301	702	56000,00
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	9333,33
5.	Списано реалізовані товари	902	282	39999,74
6.	Списано торгіву націнку, що припадає на реалізовані товари (сторно)	282	285	17600,26
7.	Визначено фінансовий результат від реалізації	791	702	46667,67
		902	791	39999,74

2.5 Бухгалтерський облік тари

Для цілей бухгалтерського і податкового обліку тара на підприємстві ТОВ «ЕД-МАР» поділяється на два основних види [24]:

- 1) одноразового використання;
- 2) багаторазового використання.

Тара одноразового використання є в основному споживчою, тобто такою, що реалізується споживачу разом з упакованим товаром, і поверненню не підлягає. У споживчу тару розфасовуються товари широкого вжитку, а також продукти. До такого виду тари можна віднести різні поліетиленові і паперові пакети, кульки, мішки, коробки і т.д.

Багаторазова тара, як випливає з її назви, призначена для багаторазового використання. Така тара може класифікуватися за видами продукції чи товару, для упакування яких вона призначена. Наприклад, до такої тари відносяться засоби пакування і спеціалізовані контейнери, тара-устаткування, засоби упакування чорних металів і металоконструкцій, засоби упакування продукції кольорової металургії, засоби упакування газової продукції, засоби упакування хімічних реактивів і т.д..

Багаторазову тару, якщо вона не є об'єктом купівлі-продажу, також називають поворотною.

Відображення в бухобліку операцій з тарою має свої особливості в залежності від виду тари. Далі розглянемо варіанти відображення в бухобліку ТОВ «ЕД-МАР» одноразової і багаторазової тари [24].

Одноразова тара:

1. Тара - невід'ємна частина товару (пакет молока, ампула з ліками...) - придбавається разом з товаром і входить у первісну вартість товару та окремо не обліковується.

2. Тара - має властивість існувати окремо від товару (целофановий пакет, фірмова коробочка для ювелірного виробу...) - може бути:

2.1) придбана разом з товаром - обліковується, як правило, в первісній вартості товару;

2.2) придбана чи окремо виготовлена самостійно:

а) оприбутковується окремо на рахунку запасів 204 «Тара і тарні матеріали» і при передачі для подальшого безкоштовного відпуску покупцям разом з товаром включається у витрати на збут;

б) оприбутковується на рахунку 281 і при передачі для подальшого не безкоштовного використання для упаковки товару, що реалізується (наприклад, поліетиленові кульки за прилавком магазину) враховується на рахунку 282, а її реалізація відображається як звичайна реалізація товарів;

в) оприбутковується на рахунку 281 і при передачі для упаковки товару, реалізація якого ще не відбулася (наприклад гречана крупа була розфасована в

магазині) включається у вартість товару (тут також мається на увазі її не безкоштовний відпуск покупцям).

Багаторазова тара:

1. Тара - невід'ємна частина товару (пляшка з молоком, пивом ...) - здобувається разом з товаром і входить у первісну вартість товару й окремо не обліковується.

2. Тара - має властивість існувати окремо від товару (дерев'яний чи пластмасовий ящик, контейнер ...) - може бути:

2.1) отримана разом з товаром - обліковується окремо;

2.2) придбана чи окремо виготовлена самостійно - обліковується окремо.

Далі розглянемо облік багаторазової тари.

При одержанні торговим підприємством товару в поворотній тарі така тара в нього до її повернення повинна враховуватися на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Багаторазова тара в більшості випадків є власністю виробників, але також може бути і власністю торгових підприємств. Наприклад, підприємства з прийому склотари в населення можуть мати власні ящики для транспортування цієї склотари, підприємства роздрібною торгівлі можуть мати власну тару для збереження хлібобулочних виробів, власні бочки для збереження соняшникової олії та ін. Тому, якщо в підприємств мається власна тара, то, в залежності від терміну її експлуатації, вона може обліковуватись як основні засоби, чи як запаси.

Відповідно п. 4 П(С)БО 7 [25], основні засоби - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік).

Таким чином, якщо очікуваний термін корисного використання власної багаторазової тари складає більше року, то така тара повинна відображатися в

бухобліку як основні засоби. Для цих цілей п. 5 П(С)БО 7 передбачено багаторазову тару відносити до складу інших необоротних матеріальних активів, а Планом рахунків для її обліку в складі таких активів передбачений рахунок 115 «Інвентарна тара». Так як ця тара відноситься до основних засобів, то амортизація на її вартість повинна нараховуватися також у відповідності з вимогами П(С)БО 7.

У питанні про методи нарахування амортизації на вартість такої тари існує один нюанс. Так п. 5 П(С)БО 7 передбачено, що підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА). Отже, якщо в обліковій політиці підприємства така вартісна ознака встановлена і вартість багаторазової тари (однієї одиниці) менше цієї вартісної ознаки, то така тара може враховуватися в складі МНМА. Це дасть можливість нараховувати амортизацію в бухобліку в сумі 50 чи 100% вартості такої тари в місяці введення її в експлуатацію (п. 27 П(С)БО 7).

Підприємство роздрібної торгівлі ТОВ «ЕД-МАР» придбало одноразові поліетиленові кульки для вміщення в них товару, що реалізовується. Кульки придбані в кількості 10000 шт. за ціною 6 коп. (у т.ч. ПДВ) і 1000 з них передані в торговий зал. Ціна реалізації кульків складає також 6 коп. Реалізація кульків відображається в касовому чеку. (Табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Облік одноразової тари на підприємстві

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано кошти продавцю	371	311	600
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	100
3	Оприбутковано поліетиленові кульки на склад	2811	631	500
4	Відображено ПДВ	644	631	100
5	Проведений залік заборгованості	631	371	600
6	Передано кульки в торгівлю	282	2811	50
7	Відображено реалізацію кульків ²	311	702	60
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	10
9	Списана собівартість реалізованих кульків	902	282	50

Підприємство ТОВ «ЕД-МАР» придбало багаторазову тару, термін експлуатації якої складає більше року. Вартість тари в кількості 10 одиниць складає 600 грн. (в т.ч. ПДВ). Підприємством реалізовано товар вартістю 12000 грн. (в т.ч. ПДВ) у поворотній тарі. Договором передбачено внесення покупцем застави за тару в сумі 600 грн. (Табл. 2.9):

Таблиця 2.9

Облік багаторазової тари на підприємстві

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано кошти продавцю за багаторазову тару	371	311	600
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	100
3	Оприбутковано багаторазову тару	153	631	500
4	Відображено ПДВ	644	631	100
5	Проведо залік заборгованостей	631	371	600
6	Введена в експлуатацію багаторазова тара	1151	153	500
7	Відображено реалізацію товару	311	702	12000
8	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ	702	641	2000
9	Відображено передачу тари покупцю	1152	1151	500
10	Отримано заставу за тару	311	361	600
11	Повернуто тару покупцем	1151	1152	500
12	Повернуто кошти покупцю	361	311	600
13	Списана собівартість реалізованого товару	902	282	8000

Висновки до розділу 2

Дослідження методики та організації обліку торгівельної діяльності дозволило зробити наступні висновки:

1. На підприємстві товар обліковують за продажними цінами на субрахунку 282, де відображають продажну вартість товарів, яка складається з первісної вартості товарів і суми торговельної націнки.

Зокрема, для обліку торговельної націнки підприємства роздрібною торгівлі використовують субрахунок 285 «Торгова націнка». На цьому субрахунку відображають різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів, збільшення суми торговельних націнок відображають за кредитом субрахунку 285.

2. У фінансовій звітності слід відображати згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28, тобто купівельну вартість товарів без суми торговельних націнок. Дохід від реалізації товарів показуємо за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», а за дебетом субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (Дт 902 Кт 282) — списання фактичної собівартості реалізованих товарів (виходячи із ціни їх придбання).

3. У сучасній роздрібній торгівлі супермаркети й інші магазини роздрібною торгівлі зі значним вибором товарів, таких як ТОВ «ЕД-МАР» все частіше звертаються до такого методу залучення покупців, як надання всіляких торгових знижок. Застосування даного методу часто дає можливість отримувати додатковий прибуток за рахунок збільшення товарообігу.

4. Для обґрунтування надання покупцям знижок на підприємстві повинен бути виданий наказ, що регламентує порядок і умови надання знижок. Інформування покупців про надані знижки може відбуватися як безпосередньо в пунктах продажу через продавців або вивіски всередині приміщення, так і за допомогою спеціальних щитів або засобів масової інформації.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1 Ринкове становище підприємства ТОВ «ЕД-МАР»

Торгівля є однією з основних галузей економічної діяльності держави, це найрозвиненіша форма підприємництва. Відповідно до Порядку заняття торговою діяльністю і правилами торгового обслуговування населення, торгова діяльність - це ініціативна, самостійна діяльність юридичних, фізичних осіб, спрямована на здійснення купівлі-продажу товарів з метою отримання прибутку.

Торгова діяльність здійснюється у сфері роздрібної й оптової торгівлі, а також у торгово-виробничій сфері (рис. 3.1).

Суб'єкти торгової діяльності мають певні особливості функціонування, певною мірою це стосується й специфічних ознак бухгалтерського обліку в торгових організаціях [6]:

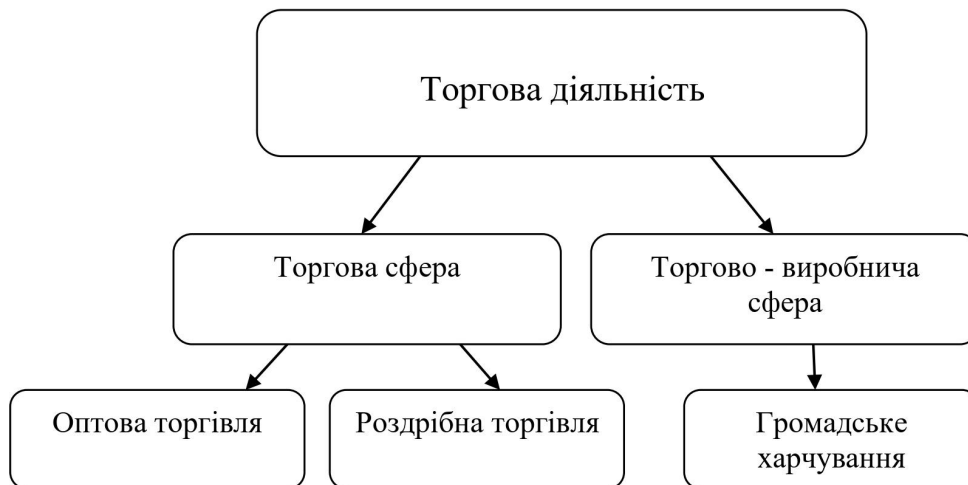


Рис. 3.1. Сфери здійснення торгівельної діяльності

1) специфічна система обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібного товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами продажу;

2) великі запаси товарно-матеріальних цінностей, тому дуже важливо організувати правильний контроль за їх збереженням;

3) специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і покривають за рахунок доходів підприємства. У торгівлі не застосовують такі поняття, як «калькуляція», «собівартість»;

3.2 Організація аудиту торгівельної діяльності

Торгові підприємства на сьогодні здебільшого є приватизованими, тому майже завжди на них здійснюється фінансово-господарський контроль у формі незалежного аудиту та формі податкового контролю.

Метою аудиту підприємства є встановлення законності, правильності та доцільності діяльності торгового підприємства, в тому числі розрахунків підприємства з бюджетом у частині сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Завданнями аудиту підприємства є [7]:

1) обґрунтованість прийнятих у фінансовому плані розрахунків для визначення об'ємних показників роботи підприємств, фондів заробітної плати, рівня собівартості продукції, прибутку, правильність відображення у звітності планових показників, наявності випадків необґрунтованих змін планів виробництва і реалізації продукції, фондів заробітної плати, прибутку, платежів до бюджету;

2) виконання плану за основними кількісними і якісними показниками, вплив окремих чинників на відхилення від затверджених планів;

3) зміст господарських операцій за даними первинних документів для встановлення їх законності, доцільності та достовірності;

4) записи в реєстрах бухгалтерського обліку в зіставленні з первинними документами, дані облікових реєстрів з показниками звітності, звітні дані з плановими;

5) дані різних документів, що належать до взаємопов'язаних господарських операцій, наприклад, зіставлення даних про кількість випущених виробів з документами про нарахування заробітної плати за вироблення цих виробів; порівняння даних про відвантаження (відпуск) продукції з пропусками на її відпуск з території підприємства;

6) дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку грошових коштів і матеріальних цінностей, а також обґрунтованість кореспонденції рахунків в облікових регістрах;

7) достовірність звітних даних, виявлення приписок та інших спотворень показників звітності;

8) ефективність використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, своєчасність документального оформлення господарських операцій, повноти виявлення та мобілізації внутрішньогосподарчих резервів, причини утворення непродуктивних витрат і втрат;

9) дотримання діючого порядку встановлення і застосування цін і тарифів;

10) виконання вказівок щодо усунення недоліків, виявлених попередньою ревізією.

Джерелами інформації під час проведення аудиту крім загальновідомої документації є специфічні документи:

1) договори;

2) накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (типова форма М-20), яка фіксує передачу матеріальних цінностей водію (експедитору) і є підставою для вибуття матеріальних цінностей зі складу підприємства;

3) товарно-транспортна накладна (ТТН) за формою 1-ТН і шляхового листа вантажного автомобіля (форма № 2, що діє в межах України);

4) шляховий лист;

5) прибуткові ордери (форма М-4), які використовуються для оприбуткування товарів, що поступили від постачальників, відповідних даним супровідних документів. Вони складаються матеріально відповідальною особою, що приймає товари;

б) акт про приймання матеріалів (форма М-7), що використовується для оприбуткування товарів, коли є розбіжності якості і кількості з даними супровідних документів, і для товарів, що надійшли без документів, тощо.

У процесі проведення аудиторської перевірки збираються докази стосовно того, що:

- грошові кошти дійсно існують на певну дату;
- грошові кошти дійсно належать підприємству, що перевіряється;
- операції з грошовими коштами, відображені в облікових регістрах, дійсно відбулися;
- всі операції, які здійснювалися з грошовими активами, повністю відображені в бухгалтерському обліку;
- грошові активи правильно оцінені та відображені у всіх істотних аспектах в обліку за правильною вартістю.

Для отримання цих доказів використовуються різні за змістом методичні прийоми, зокрема такі: інвентаризація, перевірка документів за формою, по суті та за змістом, арифметична, логічна, експертна, зустрічні перевірки, прийоми взаємного контролю операцій, опитування і т. ін.

Аудит на торговельних підприємствах здійснюється за типовим алгоритмом (рис. 3.2).

Як впливає з рис.3.2 , аудит суб'єктів торгової діяльності містить деякі специфічні напрями перевірки:

1. Інвентаризація. Організація, техніка й документальне оформлення проведення інвентаризації встановлені Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [26].

Аудит починають з раптової інвентаризації грошей. Остаточні результати інвентаризації визначаються після пересортування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому закінчена інвентаризація.

Зверніть увагу. Непокриті недостачі товарів можуть бути: в межах норм природного спадання, які виникають унаслідок усихання, випаровування, розпилювання, вивітрювання, розтрушування, витікання і т. Ін., понад норми природних втрат у результаті псування, бою, крадіжок, надзвичайних подій тощо.



Рис. 3.2. Типовий алгоритм аудиту діяльності торгових підприємств

Вартість недостач у межах норм природного спаду і невідшкодованих недостач ТМЦ (за якими винні особи не встановлені) списується на витрати звітного періоду. Вартість наднормативних недостач товарів, за якими встановлені винуватці, відносять на винних осіб. Сума відшкодування винуватцями завданих збитків обчислюється відповідно до чинного порядку визначення розміру збитку від розкрадання, недостачі, знищення, псування ТМЦ.

Різниця між сумою відшкодування збитків і балансовою вартістю недостач товарів підлягає обов'язковому перерахуванню до бюджету.

Порядок відображення інвентаризаційних різниць в обліку залежить від того, як здійснюється облік ТМЦ: за цінами купівлі або цінами продажу.

2. Перевірка наявності дозволів на здійснення торгової діяльності. Відповідно до законодавства суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи для здійснення торгівлі повинні мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради) або договір оренди приміщення; ліцензії або їх копії, затверджені органом, який її видав; торговий патент на кожен торгову точку — звичайний або пільговий, залежно від асортименту або виду товару; квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на ринку; документи з приходу товару (накладні, сертифікати якості); електронний контрольно-касовий апарат (БККА), використовуваний у торгівлі в стаціонарних приміщеннях, в окремих випадках, передбачених законодавством, товарно-касову книгу (ТКК).

Порядок організації і здійснення торгової діяльності в Україні передбачає виконання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, встановлених чинним законодавством. Однією з таких вимог є ліцензування та патентування.

Ліцензуванню підлягають види діяльності, які впливають: на здоров'я людини (лікарські засоби, алкогольні напої і тютюнові вироби); безпеку держави (вироби з використанням дорогоцінних металів, каменів, зброя); навколишнє середовище (особливо небезпечні хімічні речовини, спеціальні засоби індивідуального захисту, заправлені речовинами сльозоточивої і дратівливої дії).

Тому під час перевірки наявності ліцензій необхідно, звернувшись до законодавства, визначити, які саме ліцензії повинна мати конкретна торгова фірма, та порівняти з фактичними, які обліковуються на рахунку 12 «Інші нематеріальні активи».

Патентуванню підлягає торгова діяльність, здійснювана в пунктах продажу товарів (магазинах, кіосках, лотках, прилавках, автокранницях, АЗС, їдальнях, ресторанах та інших пунктах громадського харчування, оптових базах і складах, використовуваних для оптової торгівлі за наявні засоби, і т. ін.). Дія Закону не поширюється на торгову діяльність з надання побутових послуг: підприємств військової торгівлі, державних аптек; суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб, які торгують на ринках, сплачуючи ринковий збір, сплачують податок на промисел, продають продукцію, вирощену в особистому підсобному господарстві, сплачують державне мито за нотаріальні послуги підприємств, утворених громадськими організаціями інвалідів, що мають податкові пільги.

Без торгового патенту здійснюється: торгівля основними продуктами харчування; продаж товарів власного виробництва працівникам підприємства; діяльність із закупівлі у населення продукції, якщо подальша реалізація відбувається в безготівковій формі; торгово-виробнича діяльність (громадське харчування) на підприємствах, установах, зокрема в навчальних закладах, з обслуговування їх працівників, студентів, що вчаться. Тому під час перевірки наявності торгового патенту вивчаються наявність та правильність торгового патенту, якщо його немає, то ставиться під сумнів законність здійснення торгової діяльності взагалі.

3. Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів. Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу. Проводиться обов'язкова і добровільна сертифікація продукції. Обов'язкова сертифікація здійснюється в державній системі сертифікації відповідно до Переліку продукції, що належить обов'язковій сертифікації в Україні. Добровільну сертифікацію можуть здійснювати підприємства, на які покладена функція органу з добровільної

сертифікації і які подають Державному комітету статистики України інформацію для реєстрації виданих сертифікатів в установленому порядку.

4. Перевірка правильності формування цін на товари. Ціна товару встановлюється як договірна між продавцем і споживачем. Держава регулює лише ціни на товари стратегічного призначення (цукор, хліб, пальне тощо) (рис. 3.3).

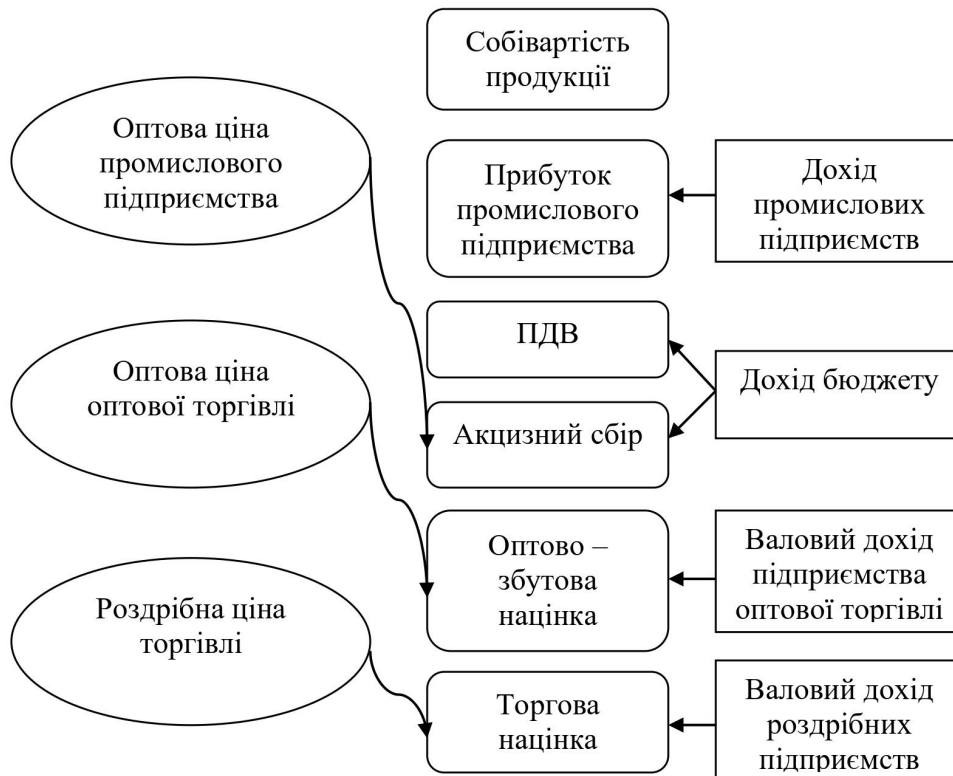


Рис. 3.3. Структура цін на товари

Торгова націнка, яку відносять до реалізованих товарів і залишку нерелізованих товарів, визначається за формулою:

Торгова націнка = Роздрібна вартість продажу реалізованих товарів.

Середній відсоток торгової націнки

Середній відсоток торгової націнки визначається за формулою:

Середній відсоток торгової націнки = (Залишок торгових націнок на початок звітного місяця + Торгові націнки у вартості продажу, одержані у звітному місяці товарів) : Вартість продажу (роздрібна) залишку товарів на

початок звітної місяця + Вартість продажу (роздрібна) одержаних за місяць товарів.

До первинної вартості придбаних товарів зараховують витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування та інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного до продажу.

5. Перевірка документального оформлення надходження товарів та їх аналітичного обліку. Основним завданням аудиту на торгових підприємствах є контроль за виконанням договірних поставок товарів постачальниками, продажем товарів покупцям (роздрібним підприємствам), контроль за станом товарних запасів.

6. Перевірка наявності неповернених і невикористаних доручень у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення доручень. Встановлюється, чи своєчасно й правильно складено претензійні та позовні заяви до органів транспорту чи постачальників. Крім того, перевіряється правильність заповнення товарно-транспортних накладних. Книжки товарно-транспортних накладних слід ураховувати як бланки суворої звітності, вони мають бути пронумеровані й мати штамп торговельної бази.

7. Перевірка наявності безтоварних операцій. У практиці фінансово-господарської діяльності торгового підприємства часто трапляються такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються операції, яких не відбувалося, з руху товарів з дотриманням встановлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть як повністю, так і частково бути фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання товарів або на привласнення грошових коштів.

Треба підкреслити, що виявлені при дослідженні документів викладені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути результатом помилок осіб працівників бухгалтерії та ін.

3.3 Пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту на підприємстві ТОВ «ЕД-МАР»

Для удосконалення обліку, аналізу і аудиту підприємству ТОВ «ЕД-МАР» пропонується:

1. Одним із важливих питань для суб'єкта роздрібною торгівлі є формування цін, за якими товари продаватимуться. Правильно визначена ціна буде балансом між попитом і пропозицією. Ціна реалізації товару складається із сукупності елементів, склад яких може змінюватися залежно від багатьох чинників, наприклад, реєстрація постачальника платником ПДВ, фінансові результати продажу (продаж за ціною, нижчою від ціни придбання, продаж зі знижкою тощо), форма продажу товарів. Тому, підприємству пропонуються 5 комбінацій, з яких може складатися ціна продажу (Табл. 3.2):

Таблиця 3.2

Комбінації елементів ціни продажу

№ з/п	Елемент ціни реалізації	Деякі з можливих варіантів комбінацій елементів ціни				
		1	2	3	4	5
1	Собівартість придбання					
1.2	Ціна придбання без ПДВ (справедлива ціна)	+	+	+	+	+
1.3	Сума ТЗВ без ПДВ	+	-	-	-	+
1.4	Сума ПДВ виходячи з ціни придбання товару	-	+	-	-	-
1.5	Сума ПДВ виходячи з вартості ТЗВ	-	-	-	-	-
2	Торгова націнка					
2.1	Торгова надбавка					
2.1.1	Розрахована на покриття витрат від операційної діяльності суб'єкта роздрібною торгівлі	+	+	+	-	-
2.1.2	Що забезпечує отримання прибутку від операційної діяльності суб'єктом роздрібною торгівлі ⁶	+	-	+	-	-
2.2	Податкове зобов'язання з ПДВ					
2.2.1	Виходячи з ціни реалізації товару	+	+	-	-	+
2.2.2	Виходячи із суми торгової націнки (ПКУ)	-	-	-	+	-
2.2.3	Виходячи із суми комісійної винагороди (ПКУ)	-	-	+	-	-

2. Для поліпшення встановлення асортименту для роздрібних магазинів ТОВ «ЕД-МАР» сформовані етапи встановлення асортименту товарів в магазину:

На першому етапі встановлюється груповий асортимент товарів в магазині. Ця робота проводиться на основі маркетингових досліджень в області цільового ринку. В залежності від цього будуть визначені місце тароль магазину в загальній системі торгового обслуговування населення.

На другому етапі формування асортименту проводяться розрахунки структури групового асортименту, визначаються кількісні співвідношення окремих груп товарів. Структура групового асортименту встановлюється з урахуванням торгової площі магазину, його розміщення та інших факторів.

На третьому - заключному етапі визначається внутрішньогруповий асортимент, здійснюється підбір конкретних видів товару в границях кожної групи. Це найбільш відповідальний етап, оскільки весь процес перетворення виробничого асортименту в торговий по ланках товароруку закінчується в останній ланці - магазині, і від того, наскільки вірно сформовано тут асортимент товарів, залежить задоволення попиту покупців цільового ринку.

На кінцевому етапі робота по сформуванню асортименту ведеться з урахуванням очікування змін в попиті населення, а також виходячи із наявних торгових і складських площ, розрахункових показників товарообігу, контингенту обслуговуючих покупців та інших факторів.

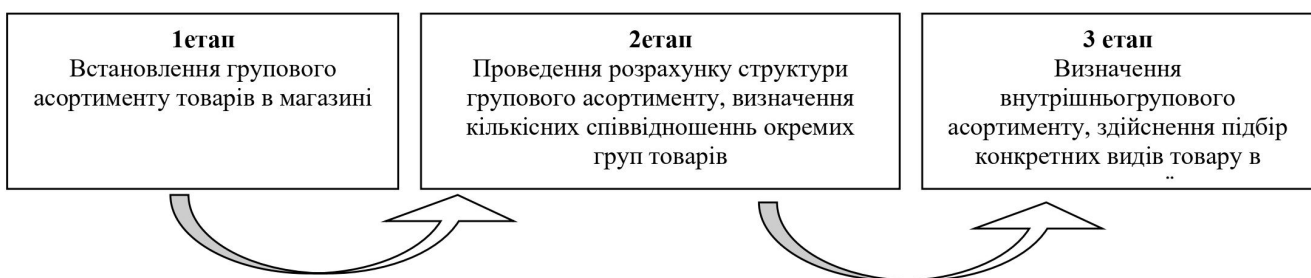


Рис. 3.4. Етапи встановлення асортименту товарів в магазинах ТОВ «ЕД-МАР»

3. Для розрахунку продажної ціни товарної продукції підприємству ТОВ «ЕД-МАР» пропонується метод числення ціни в залежності від терміну реалізації товару. Суть методу полягає в припущенні, що оборотність товарних запасів торгового підприємства змінюється назад пропорційно до їхньої продажної

вартості. Чим вище продажна ціна, тим більша тривалість одного обороту товарних запасів, і, відповідно, тим менша їхня оборотність.

Нехай T_p - продажна вартість реалізованого товару, а T_z - вартість придбаного товару в оцінці продажної вартості, D_p - термін, протягом якого були реалізовані товарні запаси, а D_c - термін, протягом якого допускається збереження цих товарних запасів. Тоді питома вага реалізованої частини товару T и питома вага періоду, за який реалізовано товар D , визначаються наступними формулами:

$$T = T_p * 100 / T_z \quad (3.1)$$

$$D = D_p * 100 / D_c \quad (3.2)$$

Залежно від співвідношення показників T и D приймається те чи інше управлінське рішення про зміну продажної ціни:

1. $T = D$: Реалізація товару за заданими продажними цінами відбувається пропорційно до припустимого терміну їхнього збереження;

2. $T > D$: Повна реалізація товару за заданими продажними цінами відбудеться до закінчення припустимого терміну їхнього збереження;

3. $T < D$: Повна реалізація товару за заданими продажними цінами не відбудеться до закінчення припустимого терміну їхнього збереження. З метою збільшення коефіцієнта оборотності товару необхідно знизити відпускну ціну.

Наприклад, якщо підприємство ТОВ «ЕД-МАР» придбало партію товарних запасів, гранично-допустимий термін збереження яких складає 90 днів. Загальна вартість зазначеної партії в оцінці продажних цін складає 14500,00 грн. За 10 днів підприємством реалізовано товарних запасів на продажну вартість 5800,00 грн. Визначимо доцільність зниження підприємством продажної ціни.

Скориставшись вищенаведеними формулами, одержимо:

Питома вага реалізованої частини товару в оцінці продажної вартості:

$$T = 5800,00 \text{ грн.} * 100 / 14500,00 \text{ грн.} = 40,00 \%$$

Питома вага періоду, за який реалізовано товар:

$$D = 10 \text{ дн.} * 100 / 90 \text{ дн.} = 11,11 \%$$

4. Для ще більшого залучення покупців пропонується використання таких знижок, як:

- знижки за кількість придбаного товару – зниження ціни покупцеві, який придбає більшу партію товару;

- знижки за придбання товару на певну суму – зниження ціни покупцеві при придбанні товару на певну суму;

- сезонні знижки – зниження ціни для покупців, які виконують несезонні закупки товару, сезонний розпродаж;

- передсвяткові знижки – зниження ціни для покупців, які закупають товари в передсвяткові дні;

- спеціальні знижки – знижки з ціни товарів, реалізованих покупцям, у яких продавець найбільш зацікавлений;

- конфіденційні знижки – знижки, які не фіксуються в контрактах, а реалізуються на основі усної угоди;

- сконто – знижка з вартості товарів у випадку сплати за товари до строку платежу, який вже наступив;

- бонусні знижки – знижки, які надаються постійним покупцям, коли вони за визначений період придбають обумовлену кількість товару.

5. Для узагальнення інформації про суму торгівельних знижок, наданих покупцям, використовувати субрахунок 704 «Вирахування з доходу». Однак, на цьому субрахунку відображаються як суми на даних знижок покупцям, так і вартість повернених покупцями товарів, а також суми, які належить вираховувати з доходу.

Вважаємо необхідним введення субрахунків третього порядку для деталізації інформації про всі вирахування з доходу, в тому числі й торгівельні знижки, тобто: субрахунок 704.1 «Торгівельна знижка надана», субрахунок 704.2 «Повернення товарів покупцями», субрахунок 704.3 «Інші відрахування з доходу».

Висновки до розділу 3

Дослідження методики та організації аудиту торгівельної діяльності дозволило зробити наступні висновки:

1. Організація облікового процесу на торгівельному підприємстві розпочинається в момент надходження товарів на підприємство для подальшої реалізації. Факт отримання товару, його кількість, якість фіксується в первинних документах. Такі первинні документи створюються для детального аналітичного обліку товарів за видами товарів або назвами підприємств, постачальників. Таким документом виступає книга обліку товарів на складі (коморі). Саме аналітичний облік товарів на торговельних підприємствах можливо здійснювати: за видами товарів, за місцем їх зберігання та за партіями.

2. Аналітичний облік доходів та витрат торговельних підприємств здійснюється за видами або групами товарів, місцями зберігання. Аналітичний облік доходів може здійснюватися в розрізі доходів від різних шляхів продажу товарів. Так відповідно і статті витрат будуть в розрізі аналітики саме за якими видами товарів, місцями виникнення та відповідальними особами були здійснені витрати.

3. Здійснення інвентаризації починається зі створення інвентаризаційної комісії членами якої є матеріально-відповідальні особи. В основному проведення інвентаризації займає немало часу, оскільки торговельні підприємства часто займають великі площі реалізації товарів (магазини, крамниці, супермаркети, гіпермаркети), тому на ефективність кінцевого результату може впливати людський фактор

4. В ході дослідження торговельної галузі України було виявлено суттєві недоліки при проведенні внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах. Більшість підприємств із засобів внутрішнього контролю використовують лише метод щомісячної інвентаризації. Варто зазначити, що ефективності внутрішнього контролю тільки в проведенні інвентаризації недостатньо. Інвентаризація не охоплює всі можливі функції та завдання, що виконуються внутрішнім аудитом.

ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення основ обліку і аудиту торговельної діяльності. У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного та практичного спрямування, зокрема:

1. Згідно з ДСТУ, роздрібна торгівля - це форма діяльності в торгівлі, що включає купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надання торгових послуг. Оптова торгівля – це характер робіт в торгівлі, що включають купівлю-продаж товарів на підставі договорів поставки партіями з метою перепродажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для промислового споживання та надання супутніх послуг разом з цим. Варто зазначити, що оптова та роздрібна торгівля - це два механізми розподілу товарного обігу, які складають більшу частину ланцюга товарообороту в цілому.

2. Аналіз законодавства України показує, що здійснення оптової чи роздрібною торгівлі можливе лише за умови виконання суб'єктом господарювання певних умов, встановлених нормативно-правовими актами. Такі умови можна поділити на загальні та спеціальні. Загальні умови є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську та комерційну діяльність, а особливі умови поширюються лише на певний спектр видів економічної та комерційної діяльності.

3. У сфері роздрібною торгівлі продаж окремих видів товарів може здійснюватися лише за спеціальним дозволом - ліцензією. До таких товарів належать: алкогольні напої, тютюнові вироби, ліки, зброя та боєприпаси, зокрема небезпечні хімічні речовини, наркотики, психотропні речовини, вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, вибухові речовини тощо.

4. Для продажу товарів готівкою або кредитною карткою підприємство повинно придбати торговий патент. Однією з важливих особливостей торговельної діяльності є необхідність здійснювати всі платежі клієнтам готівкою чи безготівковим способом (за допомогою платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), через зареєстровані належним чином реєстратори розрахункових операцій (РРО).

5. На підприємстві товар обліковують за продажними цінами на субрахунку 282, де відображають продажну вартість товарів, яка складається з первісної вартості товарів і суми торговельної націнки. Зокрема, для обліку торговельної націнки підприємства роздрібною торгівлі використовують субрахунок 285 «Торгова націнка». На цьому субрахунку відображають різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів, збільшення суми торговельних націнок відображають за кредитом субрахунку 285.

6. У фінансовій звітності слід відображати згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28, тобто купівельну вартість товарів без суми торговельних націнок. Дохід від реалізації товарів показуємо за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», а за дебетом субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (Дт 902 Кт 282) - списання фактичної собівартості реалізованих товарів (виходячи із ціни їх придбання).

7. У сучасній роздрібній торгівлі супермаркети й інші магазини роздрібною торгівлі зі значним вибором товарів, таких як ТОВ «ЕД-МАР» все частіше звертаються до такого методу залучення покупців, як надання всіляких торгових знижок. Застосування даного методу часто дає можливість отримувати додатковий прибуток за рахунок збільшення товарообігу.

8. Для обґрунтування надання покупцям знижок на підприємстві повинен бути виданий наказ, що регламентує порядок і умови надання знижок. Інформування покупців про надані знижки може відбуватися як безпосередньо в пунктах продажу через продавців або вивіски всередині приміщення, так і за допомогою спеціальних щитів або засобів масової інформації.

9. Організація облікового процесу на торговельному підприємстві розпочинається в момент надходження товарів на підприємство для подальшої реалізації. Факт отримання товару, його кількість, якість фіксується в первинних документах. Такі первинні документи створюються для детального аналітичного обліку товарів за видами товарів або назвами підприємств, постачальників. Таким документом виступає книга обліку товарів на складі (коморі). Саме

аналітичний облік товарів на торговельних підприємствах можливо здійснювати: за видами товарів, за місцем їх зберігання та за партіями.

10. Аналітичний облік доходів та витрат торговельних підприємств здійснюється за видами або групами товарів, місцями зберігання. Аналітичний облік доходів може здійснюватися в розрізі доходів від різних шляхів продажу товарів. Так відповідно і статті витрат будуть в розрізі аналітики саме за якими видами товарів, місцями виникнення та відповідальними особами були здійснені витрати.

11. Здійснення інвентаризації починається зі створення інвентаризаційної комісії членами якої є матеріально-відповідальні особи. В основному проведення інвентаризації займає немало часу, оскільки торговельні підприємства часто займають великі площі реалізації товарі (магазини, крамниці, супермаркети, гіпермаркети), тому на ефективність кінцевого результату може впливати людський фактор

12. В ході дослідження торговельної галузі України було виявлено суттєві недоліки при проведенні внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах. Більшість підприємств із засобів внутрішнього контролю використовують лише метод щомісячної інвентаризації. Варто зазначити, що ефективності внутрішнього контролю тільки в проведенні інвентаризації недостатньо. Інвентаризація не охоплює всі можливі функції та завдання, що виконуються внутрішнім аудитом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Чабанюк, О. М., Юганович, Н. О. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлі. Науковий вісник НЛТУ України, 2013, 23.3: 297-301.
2. Кащена, Н. Б., Носач, Н. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі. Економіка та суспільство, 2016, 17.
3. Паламаренко Ю.О. Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет-торгівлі. Облік і фінанси, 2012, 1: 63-66.
4. Колумбет О. Особливості обліку руху товарів на підприємствах оптової торгівлі. Молодий вчений, 2018, 1 (53): 905-908.
5. Semenets A.O., et al. Моніторинг імовірності банкрутства в системі внутрішнього аудиту підприємств торгівлі. Financial and credit activity problems of theory and practice, 2019, 2.29: 305-314.
6. Стахов О. Аудит руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі. Молодий вчений, 2018, 4 (56): 147-152.
7. Москаль Н. В. Аудит діяльності підприємств торгівлі за умов загрози її припинення та банкрутства. Львів: Нац. спілка споживчих товариств Укр. Львівська комерційна акад, 2013.
8. Про затвердження Правил роздрібною торгівлі непродовольчими товарами : Наказ; Мінекономіки (з 2005 р.) від 19.04.2007 № 104 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1257-07> (дата звернення: 28.11.2022)
9. Мазаракі А. Інститутотворча функція сучасної мережевої роздрібною торгівлі. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету, 2016, 4: 5–21–5–21.
10. Добуш З.О. Орлик І.О. Стратегічні пріоритети розвитку роздрібною торгівлі. Ефективність державного управління, 2014, 38: 511-518.
11. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Перелік, Правила від 15.06.2006 № 833 //

База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/833-2006-%D0%BF> (дата звернення: 28.11.2022)

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 28.11.2022)

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 28.11.2022)

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 20.10.1999 № 246 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99> (дата звернення: 28.11.2022)

15. Цивільний кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15> (дата звернення: 28.11.2022)

16. Інкотермс 2010 : Правила; Міжнародна Торгова Палата від 01.01.2011 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/988_014 (дата звернення: 28.11.2022)

17. Про затвердження Правил роздрібної торгівлі продовольчими товарами : Наказ; Мінекономіки, європ.інтеграції від 11.07.2003 № 185 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0628-03> (дата звернення: 28.11.2022)

18. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР : Постанова Верховної Ради України від 12.09.1991 № 1545-XII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1545-12> (дата звернення: 28.11.2022)

19. Про ціни і ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 № 5007-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/5007-17> (дата звернення: 28.11.2022)

20. Господарський кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/436-15> (дата звернення: 28.11.2022)

21. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 31.12.1999 № 318 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 28.11.2022)

22. Чечуй, А. В. Бухгалтерський облік знижок та база оподаткування реалізованих товарів з врахуванням знижки в діяльності підприємств роздрібної торгівлі. Фінанси, аудит та соціальна економіка: теоретичні підходи та практичні, 2019, 129.

23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 29.11.1999 № 290 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99> (дата звернення: 28.11.2022)

24. Максименко І. Я. Вайло Т.В. Особливості обліково-аналітичного відображення товарних запасів у системі управління торговельним підприємством. Інвестиції: практика та досвід, 2016, 16: 22-25.

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : Наказ; Мінфін України від 27.04.2000 № 92 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00> (дата звернення: 28.11.2022)

26. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ; Мінфін України від 02.09.2014 № 879 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14> (дата звернення: 28.11.2022)