

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Організація та методика обліку і аудиту товарів на прикладі
ПП «Рекрафт», м. Хмельницький
ДРОО.016028.01.01.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАм–20-1 _____ А. П. Блащук
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник
канд. екон. наук, доцент _____ Л. А. Богатчик
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:
Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування
канд. екон. наук, доцент _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2021 р.

Хмельницький, 2021

ЗМІСТ

С.

Вступ	5
1 Теоретичні основи організації та методики обліку і аудиту товарів на підприємстві	8
1.1 Сутність товарів як економічної категорії та об'єкту обліку і аудиту	8
1.2 Нормативно-правове регулювання організації та методики обліку і аудиту товарів	15
1.3 Організаційно-методичні особливості обліку товарів на підприємстві	21
2 Організація та методика обліку і аудиту товарів на прикладі ПП «Рекрафт» .	28
2.1 Характеристика діяльності ПП «Рекрафт»	28
2.2 Організація та методика обліку товарів на підприємстві	33
2.3 Аудит товарів у ПП «Рекрафт»	39
3 Напрями покращення організації та методики обліку і аудиту товарів у ПП «Рекрафт»	47
3.1 Пропозиції щодо розвитку дистанційних форм торгівлі та порядку їх відображення в обліку торговельного підприємства	47
3.2 Рекомендації щодо удосконалення обліку повернення товарів у ПП «Рекрафт»	52
3.3 Розробка шляхів оптимізації розрахунків за товари та управління дебіторською заборгованістю на підприємстві	56
Висновки	64
Перелік джерел посилання	68
Додаток А Фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2020 рік	74
Додаток Б Оборотно-сальдова відомість ПП «Рекрафт» за 2020 рік	76

ВСТУП

Інтеграційні виклики сьогодення обумовлюють необхідність перегляду діючих на вітчизняних підприємствах підходів до організації їх діяльності в частині збуту виготовленої продукції, придбаних товарів, наданих послуг. Обумовлена проблема є особливо актуальною для суб'єктів господарювання, які працюють у сфері торгівлі, адже саме ця категорія підприємств найбільше залежить від кон'юнктури ринку. До першочергових завдань, які стоять перед суб'єктами торгівельної діяльності з метою збереження наявних ринкових позицій, варто віднести використання якісних чинників підвищення власної конкурентоспроможності та побудову дієвої системи моніторингу потреб споживачів. Вирішення цих завдань потребує розробки нових стратегічних підходів до процесів управління товарами, які базуються на більш ґрунтовному вивченні споживчих смаків і переваг, та максимальному задоволенні потреб покупців.

Основою здійснення торгівельної діяльності є операції з руху товарів. На сучасному етапі розвитку суспільства поняття «товар» використовується для позначення продукту праці, який виготовлений задля обміну або продажу, причому не лише в матеріальній формі. Саме інструменти обміну і продажу є засобами задоволення потреб членів суспільства, а їх поява обумовлена виділенням за результатами суспільного поділу праці економічно відособлених виробників.

Динамічний розвиток інфраструктури товарного ринку сприяє підвищенню рівня конкуренції між товаровиробниками, та обумовлює необхідність розробки стратегічних планів побудови та розвитку системи управління бізнес-процесами суб'єкта господарювання. Діяльність підприємств торгівлі спрямована на задоволення потреб у товарах споживачів, забезпечення раціонального використання доступних для використання

матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів, вирішення питань матеріального й соціального забезпечення працівників у сфері торгівлі.

Актуальні питання організації та методики обліку і контролю товарів були порушені у працях вітчизняних й зарубіжних науковців, серед яких хочемо відмітити таких, як: Белозерцев В. С., Бровко О. Т., Білик В. М., Верига Ю. А., Вожга Н. В., Гарькавий М. Г., Гливенко В. В., Жиглей І. В., Закусілов О. А., Курта Н. В., Лемішовський В. І., Ленъ В. С., Ловінська Л. Г., Носач Н. М., Ольшанська М. В., Романів Р. В., Рудницький В. С., Сопко В. В., Хом'як Р. Л., Чернін О. Я., Шара Є. Ю. та ін. Віддаючи належне напрацюванням вітчизняних і зарубіжних вчених, відзначимо, що в умовах сьогодення окремі питання бухгалтерського обліку та аудиту товарів потребують подальших досліджень. Зокрема, актуальним для досліджуваного суб'єкта господарювання є вивчення особливостей розвитку дистанційних форм торгівлі та порядку їх відображення в обліку торговельного підприємства, розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку повернення товарів, а також визначення шляхів оптимізації розрахунків за товари та управління дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання.

Мета дипломної роботи полягає у вивченні теоретичних основ організації та методики обліку і аудиту товарів, дослідженні діючої системи організації та методики обліку і аудиту товарів у ПП «Рекрафт», та практичному обґрунтуванні напрямів її покращення на підприємстві.

Досягнення поставленої мети визначило важливість формування наступних завдань, які повинні бути вирішені у процесі написання дипломної роботи:

- дослідження сутності товарів як економічної категорії, об'єкту обліку і аудиту;
- вивчення особливостей нормативно-правового регулювання організації й методики обліку та аудиту товарів;
- аналіз організаційно-методичних особливостей обліку товарів на підприємстві;

- дослідження діючих підходів до організації та методики обліку товарів у ПП «Рекрафт»;
- вивчення складових аудиторської перевірки товарів на підприємстві;
- розробка пропозицій щодо розвитку дистанційних форм торгівлі та порядку їх відображення в обліку торгівельного підприємства;
- надання рекомендацій щодо удосконалення обліку повернення товарів у ПП «Рекрафт»;
- розробка шляхів оптимізації розрахунків за товари як складових системи управління дебіторською заборгованістю підприємства.

Предметом дослідження у дипломній роботі виступає сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів обліку і аудиту товарів на підприємстві.

Об'єктом дослідження стали оборотно-сальдові відомості та фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2020 рік.

Основний зміст роботи викладений на 73 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі містить 17 таблиць, 8 рисунків. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 49 найменувань та 2 додатків.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність товарів як економічної категорії та об'єкту обліку і аудиту

Сьогодні ефективна організація діяльності торговельного підприємства неможлива без налагодження раціональної системи управління процесами надходження та реалізації товарів. Підвищення рівня конкурентних вимог на ринку під дією інтеграційних чинників ставить перед продавцями не лише завдання проактивного вивчення потреб споживачів, але й вимагає пошуку більш прогресивних підходів до управління процесами збуту товарів.

Виходячи із мети діяльності торгівельних підприємств, в процесі свого функціонування вони намагаються максимально задовольнити потреби покупців у товарах, роботах, послугах, що потребує переулаштування, перш за все, внутрішньої роботи суб'єктів господарювання в напрямку забезпечення раціонального використання наявних матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів, впровадження сучасних досягнень науки і техніки, врахування світового досвіду стимулювання продаж, вирішення питань матеріального і соціального забезпечення працівників.

На сучасному етапі розвитку соціально-економічних відносин поняття «товар» розглядається як продукт праці, який був придбаний суб'єктом господарювання з метою подальшого обміну або продажу. Без сумніву, обмін і продаж є невід'ємними засобами задоволення різноманітних потреб суспільства, які з'явилися в епоху суспільного поділу праці.

Товар є основною категорією ринкової економіки, саме тому спостерігаємо підвищений інтерес серед науковців до вивчення теорії і практики організації його обліку на підприємстві, а також розробці методології управління товарообігом суб'єкта господарювання. Відсутність

чіткої категоріальної визначеності щодо тлумачення терміну «товар» та суміжних з ним понять засвідчили різноманітність підходів та визначили потребу додаткових досліджень при проведенні аналізу. Так, наприклад, Шендригоренко М. Т. пропонує розглядати категорію «товар» у широкому та вузькому розумінні [48], Чернін О. Я. дає визначення поняття «товар» в економічному та обліковому аспектах [44]. Найбільш вживані у вітчизняній науковій думці приклади економічного тлумачення досліджуваного поняття представлено у таблиці 1.1 (побудовано за [23] та [36]).

Таблиця 1.1 – Сутність товару як економічної категорії

Автор	Визначення терміну «товар»
Азріліян А.	«Матеріальний виріб, який пропонується ринку з метою придбання, використання або споживання» [15].
Базилевич В.	«Економічне благо, здатне задовольнити певну потребу людини та яке використовується для обміну» [16].
Бровко О.	«Товарна маса, що перебуває на ринку та переміщається в сфері обігу від виробника до споживача, при цьому не потребуючи подальшої переробки; призначена для наступного продажу за умов звичайної господарської діяльності і є важливим активом підприємства» [19].
Бутинець Ф.	«Річ, яка призначена для продажу або обміну на будь-які інші цінності; та утримується для подальшого продажу; матеріальна або нематеріальна власність, призначена для реалізації» [22].
Гончаров С., Кушнір Н.	«Те, що може задовольнити потребу, а тому пропонується ринку з привертанням уваги, придбання, використання або споживання. Включає в собі фізичні об'єкти, послуги, місце, організацію, ідеї та ін.» [24].
Загородній А.	«Будь-який продукт виробничо-економічної діяльності в матеріально-речовій формі, здатний задовольнити зростаючі потреби людини; об'єкт ринкових відносин між покупцем і продавцем» [27].
Лень В., Гливенко В.	«Матеріальна або нематеріальна власність, призначена для реалізації на ринку» [29].
Мочерний В.	«Вироблений для обміну продукт праці, який здатний задовольнити певну потребу людини» [37].
Свідерській Є.	«Складова товарообігу, яка реалізує функції руху сукупного суспільного продукту в товарній формі від виробників до споживача» [40].
Хом'як Р.	«Матеріальні цінності, які були придбані та зберігаються на підприємстві з метою подальшого продажу» [21].

Розглядаючи товар як облікову категорію, потрібно оперувати визначеннями, які наведені в чинних нормативно-правових документах. Так, відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, товарами є матеріальні та нематеріальні активи, в тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), також сюди відносять цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, за винятком операцій із їх випуску та погашення [2]. Митним кодексом України визначено, що до складу товарів відносять будь-які рухомі речі, у тому числі й такі, на які цим нормативним документом поширено режим нерухомої речі (за винятком транспортних засобів комерційного призначення), валютні та культурні цінності, а також електроенергія, яка переміщується лініями електропередачі [1]. У П(С)БО 9 «Запаси», товарами є матеріальні цінності, які були придбані та утримуються суб'єктом господарювання з метою подальшого продажу [10].

Аналіз підходів вітчизняних науковців до трактування терміну «товар», а також визначень в нормативних документах, показує, що за своїм змістом товар є складним економічним поняттям, яке акумулює в собі набір відмінних властивостей, основною з яких є спроможність даної категорії задовольняти потреби споживачів. Саме в цьому, вважаємо, й полягає відмінна особливість товарів. Виходячи з обумовленого, підтримуємо думку Шендригоренка М.Т. щодо трьохрівневого дослідження товарів при побудові системи організації їх обліку та аудиту. Так, на першому рівні реалізується ідея задуму товару. В даному випадку мова йде не стільки про реальний предмет або послугу, а лише про моніторинг потреб, які майбутній товар має задовольнити. На другому рівні здійснюється безпосередньо виробництво товару, що обумовлює необхідність організації системи обліку та аудиту понесених на кожному з технологічних переділів витрат. Виготовленому товару присвоюється набір необхідних властивостей, обирається форма зовнішнього оформлення тощо.

Реалізація третього рівня передбачає розробку маркетингових механізмів продажу виготовлених товарів, які передбачають врахування в набір ряду супутніх послуг (так зване після сервісне обслуговування товару) [48].

При дослідженні сутності товарів як економічної категорії та об'єкту обліку Чернін О.Я. пропонує виокремити ряд сутнісних ознак поняття «товари», що дозволить забезпечити формування комплексного розуміння змісту цього терміну (рисунок 1.1) [45].

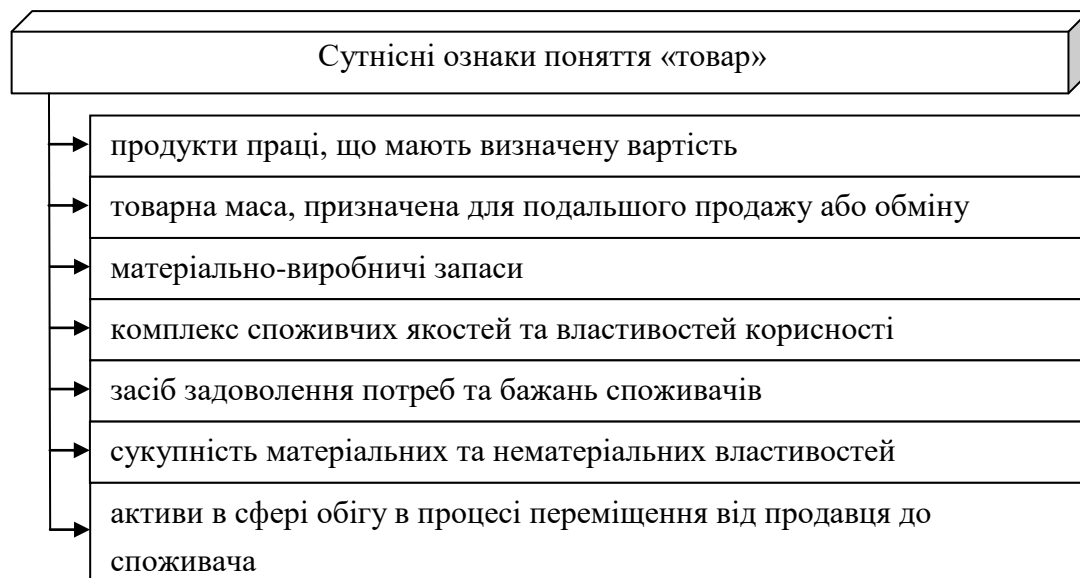


Рисунок 1.1 – Сутнісні ознаки поняття «товар»

Для характеристики товарів використовують такі показники, як ціна, якість, позиція на ринку, витрати на виробництво тощо, або враховуючи його функціонально-корисні властивості, трактування товару можна розглядати як із загальних, так і конкретних позицій. Із загальних позицій розглядають безпосередньо саму ідею створення товару під потреби споживачів. Із конкретних позицій враховують такі ознаки товарів, як: сумісність із товарами-компонентами, відповідність ціни та якості, швидкість придбання, простота обслуговування, наявність після сервісного обслуговування та ін.

Проведений аналіз економічного змісту поняття «товар» показує, що при його вивченні вітчизняними науковцями зазвичай одночасно використовують такі поняття, як «реалізація» («продаж») або «обмін», які трактування яких наведено у таблиці 1.2. За даними таблиці можна побачити, що трактування процесів обміну активу на подібний чи неподібний актив є ширшим у порівнянні з операціями реалізації (продажу) товарів, тому, наприклад, Ольшанська М.В. та Фаль Ю.Я. [36] пропонують для охоплення всіх випадків відчуження товару використовувати термін «обмін».

Таблиця 1.2 – Підходи вітчизняних науковців до трактування понять «реалізація» («продаж») та «обмін»

Автор, джерело	Трактування терміну	
	«реалізація» («продаж»)	«обмін»
Азріліян А. М. [15]	Продаж будь-чого, з точки зору бухгалтерського обліку будь-яке перетворення майна у гроші.	Акт отримання від будь-кого бажаного об'єкта з пропозицією чогось взамін.
Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. [24]	Продаж вироблених або закуплених товарів, що супроводжується отриманням грошового виторгу. Виконання задуму, отримання результату.	Одна зі стадій відтворювального циклу, дуже поширена економічна операція, яка полягає в тому, що одна особа (фізична чи юридична) передає іншій річ, товар, отримуючи за це гроші або інший товар.
Король Г. О., Потрус Н. П., Безгодкова А. О. [43]	Господарча операція, яка передбачає передачу права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму грошових коштів або боргових зобов'язань.	Господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

Існування різноманітних ознак, які використовуються для класифікації товарів, призводить до виникнення суперечностей при трактуванні розуміння ролі реалізаційного циклу в процесі виконання збутових функцій суб'єктами господарювання. Запропонована Білик В.М. та Закусіловим О.А. класифікація товарів, на нашу думку, є найбільш повною та відображає сучасні дослідницькі тенденції за даним напрямом (таблиця 1.3) [18].

Таблиця 1.3 – Підходи до класифікації товарів як економічної категорії

Класифікаційна ознака	Види товарів
За призначенням	Поточні; сезонного зберігання; довгострокового зберігання; цільового призначення
За обсягом	Максимальні; середні; мінімальні; понаднормативні; нормативні
За місцем формування	Роздрібної торгівлі; оптової торгівлі; у дорозі
За товарними групами	Вхідні (початкові); вихідні (кінцеві)
За попитом	Ліквідні (відповідають параметрам попиту); неліквідні
За показниками	Натуральні; вартісні; у днях обігу

Методологічні підходи до класифікації товарів для цілей бухгалтерського обліку визначені в П(С)БО 9 «Запаси». Проте, недостатність нормативного регулювання в частині встановлення класифікаційних ознак товарів стали причиною появи в науковій літературі ряду пропозицій щодо їх змістовного наповнення. Наприклад, цікавим для цілей дослідження вважаємо підхід щодо класифікації товарів для потреб обліку, запропонований Максименко І. Я., Вайло Т. В. та наведений у таблиці 1.4 [32]. На нашу думку, наведені класифікаційні ознаки товарів можуть бути використані при побудові системи аналітичного обліку товарів, а також стати основною для налагодження дієвого контролю за станом використання товарів на торговельних підприємствах.

Таблиця 1.4 – Підходи до класифікації товарів для потреб обліку

Класифікаційна ознака	Види товарів
За місцем формування	Роздрібної торгівлі; оптової торгівлі; у дорозі
За джерелами виникнення	Власні; позикові
За ступенем лімітування	Нормовані; ненормовані
За строками	Товари на початок періоду; товари на кінець періоду
За одиницями виміру	Абсолютні; відносні
За призначенням	Поточного зберігання; сезонного призначення; дострокового завезення; цільові товарні запаси
За видами	Продовольчі; непродовольчі

На організацію обліку та аудиту операцій з товарами на підприємстві здійснюють вплив як зовнішні, так і внутрішні фактори. До зовнішніх факторів можна віднести ті, що перебувають поза межами впливу суб'єкта господарювання, відповідно, для підприємства важливим розробка комплексу адаптивних заходів щодо їх нівелювання чи зменшення дії. До цих факторів належать: інтеграційні процеси; стан і тенденції економічного та політичного розвитку регіону (країни); інфляційні процеси; політика державного регулювання соціальних товарів; кон'юнктура споживчого ринку та ін.

Внутрішні фактори, які безпосередньо впливають на порядок організації

бухгалтерського обліку руху товарів, формуються на підприємстві, відповідно, перебувають у сфері впливу його менеджерів. Це такі фактори, як: вид та спосіб торгівлі; товарний асортимент; маркетингова політика; рівень кваліфікації працівників; спосіб обробки інформації; обрана система оподаткування; договірна політика; цінова політика.

Вважаємо, ступінь деталізації аналітичних розрізів обліку за всіма напрямками руху товарів повинен здійснюватись з урахуванням наявних у суб'єкта господарювання каналів збуту, способу торгівлі, товарного асортименту. Наприклад, обсяги господарської діяльності впливають на чисельність працівників, як задіяні у сфері торгівлі, кількість торговельних підрозділів на підприємстві. Організаційна структура визначає форми взаємозв'язків облікових працівників з персоналом з інших структурних підрозділів суб'єкта господарювання, зокрема, впливає на порядок ведення складського обліку, а також визначає розподіл обов'язків між працівниками різних відділів.

Автоматизація облікових робіт на підприємстві підвищує рівень інформаційного забезпечення суб'єкта господарювання та впливає на побудову системи його документообігу операцій з товарами, зокрема, в частині формування способу обробки облікової інформації при надходженні та реалізації товарів, а також оперативності складання внутрішніх звітів по товарних операціях.

Вважаємо, принципи та норми, встановлені чинним законодавством, також прямо впливають на порядок організації бухгалтерського обліку операцій з товарами, оскільки окремі елементи облікової політики щодо товарів закріплюються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Податковому кодексі України та інших нормативно-правових актах.

1.2 Нормативно-правове регулювання організації та методики обліку і аудиту товарів

До складу нормативно-правових документів, які визначають порядок організації торговельної діяльності і проведення операцій з товарами, належать нормативні документи різних рівнів, які здійснюють опосередкований вплив на процес руху товарів та порядок його відображення на рахунках обліку.

Важливий вплив на проведення торгівельної діяльності та визначення особливостей руху товарів на підприємстві мають Господарський, Цивільний, Податковий та Митний кодекси України. Зокрема, дія Господарського кодексу України спрямована на визначення основних засад господарювання підприємництва в Україні, нормативний документ регулює господарські відносини, які виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання. Цивільний кодекс України регулює порядок здійснення договірних відносин між підприємствами, зокрема, зокрема, глава 54 присвячена відносинам купівлі-продажу, а параграф 2 глави визначає послідовність організації суб'єктами господарювання розбірної торгівлі.

Податковий кодекс України визначає порядок регулювання відносин, які виникають в сфері нарахування та сплати податків і зборів суб'єктами господарювання, в т.ч. підприємствами оптової й роздрібною торгівлі при придбанні і реалізації товарів. Митний кодекс України також безпосередньо впливає на рух операцій з товарами та порядок їх відображення в обліку, адже в цьому нормативному документі визначено перелік товарів, які можуть бути експортовані та імпортовані, встановлено послідовність проходження товарами митного контролю та алгоритм сплати мита й митний зборів.

Окрім розглянутих нормативних документів вищого рівня, робота у сфері організації торговельної діяльності регулюється низкою законодавчих норм нижчого рівня, серед яких для цілей дослідження варто відмітити:

Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів, а також Правила роботи дрібнороздрібною торговельною мережі. В наведених нормативних документах визначаються вимоги до організації діяльності торговельних підприємств у сфері оптової і роздрібною торгівлі, а також закладів ресторанного господарства.

Під час здійснення торговельної діяльності особливу увагу необхідно звернути на групу нормативних документів, які пов'язані з процесом ціноутворення та організації розрахункового обслуговування покупців. До цієї групи пропонуємо віднести Закон України «Про ціни і ціноутворення», який визначає основні засади здійснення цінової політики та регулює відносини, які виникають у процесі формування, встановлення і застосування цін, а також здійснення державного контролю та спостереження в сфері ціноутворення.

Також варто звернути увагу і на Закон України «Про захист прав споживачів», адже саме цей нормативний документ регулює відносини між споживачами та виробниками і продавцями товарів, визначає права споживачів, а також формує механізм їх захисту, а також встановлює основи реалізації державної політики в сфері захисту прав споживачів. Потрібно звернути увагу на те, що у ст. 8 Закону України «Про захист прав споживачів» визначені права споживача в разі придбання ним товару неналежної якості, ст. 7 – розкриває зміст та особливості застосування такого інструменту, як гарантійні зобов'язання, ст. 9 – визначає права споживачів при придбанні товару належної якості. Без сумніву, норми цього закону зобов'язують продавців до належної організації на своєму підприємстві системи обліку постачання товарів, яка повинна бути налаштована на своєчасне реагування на зміни вимог споживачів.

До окремої групи варто віднести нормативні документи, які регулюють особливості організації обліку торгівлі окремими видами товарів, зокрема, сюди варто включити Правила роздрібною торгівлі продовольчими товарами, Правила роздрібною торгівлі алкогольними напоями, Правила комісійної

торгівлі непродовольчими товарами, Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями, Правила продажу товарів поштою та ін.

В цілому, проведені дослідження показали, що в Україні існує розгалужений багаторівневий перелік нормативних документів, які регулюють порядок організації торговельної діяльності та проведення операцій з товарами. Перелік основних нормативних документів, що визначають особливості ведення бухгалтерського обліку товарів та формування елементів їх облікової політики, наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення руху товарів

Нормативний документ, джерело	Вплив на операції з товарами
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]	Визначає складові державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, загальні підходи до складання фінансової звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [10]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про товари як складові запасів, зокрема, регламентує порядок надходження, визнання та оцінки товарів, порядок формування їх первісної вартості, методи списання при реалізації, визначає порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [8]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації товарів та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про собівартість реалізованих товарів та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [11]	Окреслює загальні операції, пов'язані із визнанням, оцінкою та обліковим відображенням операцій із товарами

Кінець таблиці 1.5

1	2
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [14]	Визначає порядок проведення інвентаризації товарів у випадку їх недовантаження
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [12]	Визначають склад поточних витрат торговельної діяльності, особливості та порядок їх планування на підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [10] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [11], товарами є матеріальні цінності, які були придбані або отримані підприємством та утримуються ним з метою подальшого продажу. Недоліком такого тлумачення визначення товарів вважаємо те, що в сучасних умовах господарювання товарами можуть бути не лише цінності, представлені в матеріальній формі, але й в нематеріальній, наприклад, авторські та суміжні з ними права, комп'ютерні програми тощо.

Взаємозв'язок визначень поняття «товар» як частини запасів у матеріальній формі відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та Плану рахунків бухгалтерського обліку представлено на рисунку 1.2.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси», надходження товарів на підприємство може відбуватися такими шляхами, як: власне виготовлення, придбання, безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, отримання в результаті обміну на подібні чи неподібні активи [10]. Цей перелік способів надходження, на нашу думку, повинен бути доповнений, враховуючи специфіку діяльності торговельних підприємств та операцій з товарами, такими видами, як: фірмова торгівля, надходження товарів за договором комісії чи консигнації.

Крім операцій щодо надходження товарів, важливою складовою системи нормативного регулювання залишається питання оцінки товарів. Нормами П(С)БО 9 «Запаси» передбачені методи оцінки товарів залежно від способів їх надходження, проте, на нашу думку, для запропонованих способів надходження товарів не передбачено чіткого методу їх оцінки, що на практиці інколи створює суперечності при відображенні в обліку таких операцій.



Рисунок 1.2 – Взаємозв'язок визначення поняття «товари» відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та Плану рахунків бухгалтерського обліку

При здійсненні операцій з розміщення товарів у суб'єкта господарювання виникають витрати, пов'язані з їх зберіганням в складських приміщеннях. Порядок формування таких витрат, крім П(С)БО 16 «Витрати», також регулюється Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [12]. Основним недоліком наведених нормативних документів є те, що в них не враховано порядок формування витрат при одночасному здійсненні кількох видів торгівлі (наприклад, оптової і роздрібної), що визначатиме особливості виникнення витрат на кожному етапі руху товарів.

На міжнародному рівні методологічні особливості обліку товарів як складових запасів визначені в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [9]. Відповідно до норм МСБО 2, запаси поділяють на такі підкласи: товари для перепродажу, основні та допоміжні матеріали для

виробництва, незавершене виробництво та готова продукція.

Порядок визнання доходу від продажу товарів регламентується МСБО 18 «Дохід» та передбачає одночасне дотримання всіх нижче перерахованих умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики та винагороди, які пов'язані з правом власності на товар;

б) суб'єктом господарювання не залишає за собою права ні на подальшу участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ні щодо проведення ефективного контролю проданих товарів;

в) суму доходу від реалізації товарів можна достовірно оцінити;

г) з високою ймовірністю суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди від операції;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити [7].

В цілому, проведені дослідження показали, що вітчизняна практика володіє широким набором нормативних інструментів, які забезпечують повне відображення в обліку суб'єкта господарювання інформації про операції з товарами. Основними завданнями організації системи обліку реалізації товарів на підприємствах оптової й роздрібною торгівлі, які формуються під дією системи нормативного регулювання обліку товарів, є:

– правильне і своєчасне надходження товарно-матеріальних цінностей та оприбуткування їх матеріально-відповідальними особами;

– визначення важелів контролю за станом та збереженням товарів на підприємствах оптової й роздрібною торгівлі;

– чіткий контроль вибуття та реалізації товарів;

– розробка системи запобігання негативних результатів господарської діяльності підприємства оптової й роздрібною торгівлі;

– контроль наявності достовірної інформації в розрізі всіх етапів надходження товарів;

– перевірка правильності складання звітності щодо операцій з товарами.

1.3 Організаційно-методичні особливості обліку товарів на підприємстві

Достовірність відображення інформації про рух товарів на підприємстві залежить від ступеня деталізації та правильності обраних елементів облікової політики суб'єкта господарювання за цим напрямом. Перелік елементів облікової політики щодо операцій з товарами, варіативність яких передбачена нормативними обліковими документами обліку, показано у таблиці 1.6 (складено за [13]).

Таблиця 1.6 – Елементи облікової політики щодо товарів, варіативність яких передбачена нормативними обліковими документами

Елемент облікової політики	Варіативність обліку в частині операцій з товарами
1	2
Одиниця бухгалтерського обліку товарів	Найменування або однорідна група
Порядок визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	середньозважена собівартість – сумарна вартість залишку одиниці запасів на початок місяця та вартість запасів, що були оприбутковані протягом місяця, діляться на загальну кількість запасів станом на початок місяця та запасів, що були отримані протягом звітного місяця; оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття
Порядок відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат	якщо можливо достовірно визначити до яких одиниць запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати, то доцільно їх включати до первісної вартості цих одиниць запасів при оприбуткуванні; при неможливості визначити до яких одиниць запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати, оскільки вони пов'язані із надходженням кількох видів, груп, найменувань запасів, то їх сума може накопичуватись на окремому субрахунку за окремими групами запасів

Кінець таблиці 1.6

1	2
Метод оцінки запасів при їх вибутті	ідентифікованої собівартості одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації	Визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством

За результатами проведеного аналізу зробити висновок, що на законодавчому рівні виділений склад обов'язкових елементів облікової політики в частині обліку операцій з товарами, які забезпечують більший ступінь деталізації підготовленої інформації. Разом з тим, забезпечення цілісної системи способів ведення обліку товарів, а також формування достовірної інформації за показниками фінансовій звітності обумовлює необхідність обґрунтування елементів облікової політики в межах реалізації загальної стратегії розвитку підприємства.

Безумовно, раціональна організація обліку руху товарів як провідна складова інформаційної системи управління суб'єктом господарювання дозволяє впорядкувати обліковий процес та підвищити ефективність руху інформаційних потоків. Пропонуємо елементи облікової політики щодо операцій з товарами розглядати крізь призму управлінського обліку на підприємстві. Дійсно, розробка елементів облікової політики суб'єкта торгівельної діяльності з урахуванням напрямів управлінського обліку операцій з товарами забезпечить врахування цільових запитів користувачів облікової інформації при побудові інформаційних потоків системи обліку.

Виходячи з визначених потреб організації обліку операцій з товарами, підтримуємо пропозиції Носач Н.М. [33] щодо формування облікової політики для доходів та витрат від товарних операцій в розрізі організаційного, методичного (фінансовий та управлінський аспекти) та технічного забезпечення з урахуванням специфіки діяльності торговельного підприємства (рисунок 1.3).

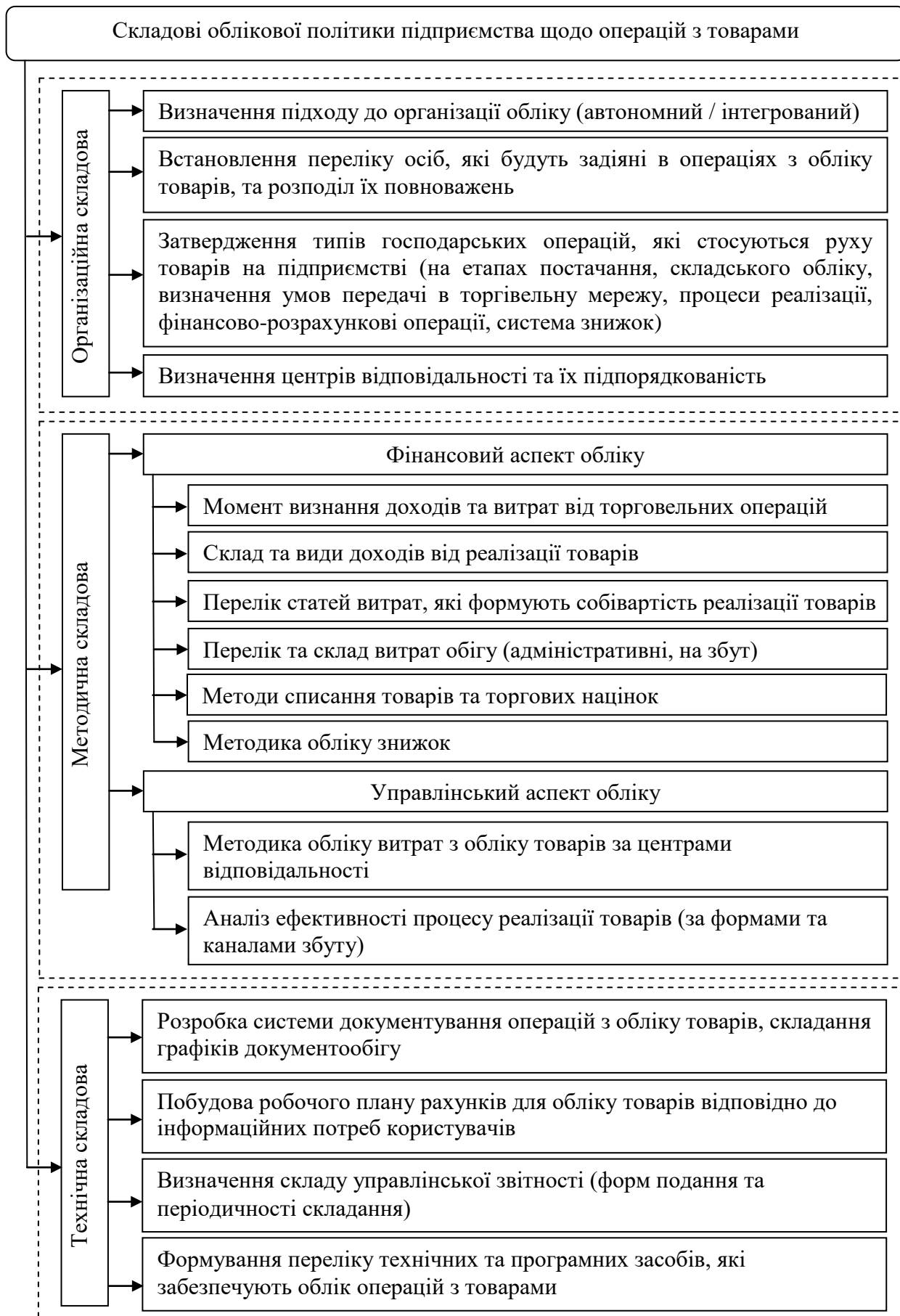


Рисунок 1.3 – Складові облікової політики підприємства щодо операцій з товарами

Організаційна складова облікової політики підприємства в частині формування операцій з товарами передбачає такі елементи, як: визначення підходу до організації обліку (автономний / інтегрований); встановлення переліку осіб, які будуть задіяні в операціях з обліку товарів, та розподіл їх повноважень; затвердження типів господарських операцій, які стосуються руху товарів на підприємстві (на етапах постачання, складського обліку, визначення умов передачі в торгівельну мережу, процеси реалізації, фінансово-розрахункові операції, система знижок). В організаційній складовій облікової політики щодо операцій з товарами на підприємствах торгівлі додатково слід передбачити:

- розробка та затвердження номенклатури центрів відповідальності, центрів витрат;

- врегулювання способів взаємодії бухгалтерії та центрів відповідальності в частині формування облікової інформації про товари.

У методичній складовій облікової політики щодо операцій з товарами пропонуємо виділяти фінансовий та управлінський аспекти, що дозволить забезпечити не лише вибір способів оцінювання та прийомів відображення господарських операцій для належної організації фінансового обліку, але й дозволить визначити найбільш прийнятний варіант ведення управлінського обліку. В контексті фінансового аспекту обліку операцій з товарами рекомендуємо враховувати такі елементи, як: момент визнання доходів та витрат від торговельних операцій; склад та види доходів від реалізації товарів; перелік статей витрат, які формують собівартість реалізації товарів; перелік та склад витрат обігу (адміністративні, на збут); методи списання товарів та торгових націнок; методика обліку знижок.

Що стосується управлінського обліку операцій з товарами товарів, то для вирішення його пріоритетних завдань (планування та контроль за доходами і витратами структурних підрозділів й торговельного підприємства загалом, визначення оптимального співвідношення доходів та витрат тощо) й отримання релевантної інформації про доходи та витрати за процесами

придбання та реалізації пропонуємо прописувати в обліковій політиці методичні аспекти обліку товарів за центрами відповідальності, а також способи аналізу ефективності процесу реалізації товарів (за формами та каналами збуту).

Технічна складова облікової політики в частині операцій з товарами передбачає реалізацію таких елементів, як: розробка системи документування операцій з обліку товарів, складання графіків документообігу; побудова робочого плану рахунків для обліку товарів відповідно до інформаційних потреб користувачів; визначення складу управлінської звітності (форм подання та періодичності складання); формування переліку технічних та програмних засобів, які забезпечують облік операцій з товарами.

Вважаємо, визначені елементи організаційного, методичного та технічного забезпечення облікової політики щодо операцій з товарами є найбільш прийнятними для підприємств торгівлі в сучасних умовах господарювання, а їх закріплення в розпорядчому документі про облікову політику сприятиме підвищенню ефективності ведення не лише фінансового, але й управлінського обліку, забезпечить впорядкування та послідовність дій обліковців. Крім того, важливо при формуванні облікової політики враховувати галузеву специфіку функціонування підприємств торгівлі. До елементів, які у даному випадку повинні обов'язково бути відображені, належать:

- порядок відображення в обліку наданих знижок при реалізації товарів;
- методика обліку наявності та руху тари, особливостей облікового відображення операцій з її повернення;
- вибір рівня деталізації аналітичного обліку витрат обігу з урахуванням способів реалізації товарів.

Більш детальніше перелік інформації, яка, на нашу думку, повинна бути відображена в розпорядчому документі про облікову політику у розрізі елементів облікової політики, що зумовлені галузевою специфікою функціонування суб'єкта торгівельної діяльності, наведений у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Характеристика елементів облікової політики, що зумовлені галузевою специфікою функціонування підприємств торгівлі

Елементи облікової політики	Інформація, яку потрібно передбачити в наказі про облікову політику
Облікове відображення наданих знижок при реалізації товарів	Рахунки для обліку знижок, що застосовуються на підприємстві; умови надання знижок; структура аналітичного обліку рахунків для обліку знижок.
Коригування вартості товарів (уцінка та дооцінка товарів)	Закріплення в розпорядчому документі умов проведення уцінки та дооцінки товарів; визначення порядку формування комісії з переоцінки товарів, періодичності та термінів її проведення
Облік наявності й руху тари на підприємстві	Вибір субрахунків для обліку тари, що буде повернута на підприємство; розробка структури аналітичного обліку самостійної та супутньої тари; вибір методу оцінки оборотної тари; визначення порядку включення вартості тари до собівартості товарів
Номенклатура центрів відповідальності за операціями з товарами	Формування центрів відповідальності надає можливість систематизації і групування даних про доходи та витрати, пов'язані з рухом
Внутрішні первинні документи з обліку товарів	Розробка та затвердження форм внутрішніх первинних документів з обліку товарів
Аналітичний облік витрат обігу	Організація детального аналітичного обліку витрат обігу
Показники форм внутрішньої звітності за торгівельними операціями	Встановлення термінів подання, інформаційних джерел для заповнення та показників форм внутрішньої звітності в розрізі центрів відповідальності

Врахування наведених у таблиці 1.7 елементів при формуванні облікової політики суб'єкта господарювання, вважаємо, сприятиме вирішенню проблемних питань організації обліку товарів саме для торгівельних підприємств та забезпечить формування якісного інформаційного базису на всіх рівнях управління.

Враховуючи ключові напрями проведеного дослідження, для покращення організації обліку товарів на підприємствах торгівлі пропонуємо:

– по-перше, при організації обліку операцій з товарами виділити два напрями: організацію фінансового та управлінського обліків. Ця пропозиція обумовлена тим, що в широкому розумінні система бухгалтерського обліку

служить двом головним цілям: по-перше, формуванню інформації щодо активів та пасивів суб'єкта господарювання, визначення результатів його господарської діяльності з метою формування звітності; по-друге, забезпеченню менеджерів рівних рівнів оперативною інформацією для своєчасного прийняття управлінських рішень, а досягнення цих цілей неможливе виключно інструментарієм фінансового обліку;

– при побудові системи управлінського обліку товарів враховувати необхідність дотримання таких принципів організації їх обліку, як: системність; комплексність та релевантність; єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління торговельною діяльністю; проведення розрахунків за товари крізь призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід, отриманих від здійснення товарних операцій; відповідальності за створену інформацію; стратегічної орієнтації.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРІВ НА ПРИКЛАДІ ПП «РЕКРАФТ»

2.1 Характеристика діяльності ПП «Рекрафт»

ПП «Рекрафт» створене у лютому 2020 року. Основним видом діяльності підприємства є оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів. Іншими видами діяльності, які передбачені установчими документами суб'єкта господарювання, є:

- виробництво та відновлення протектора гумових шин і покришок;
- технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів.

Для забезпечення своєї діяльності у ПП «Рекрафт» створений статутний капітал в розмірі 5000,0 грн. Суб'єкт господарювання має самостійний баланс, поточний рахунок в банку, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням. ПП «Рекрафт» самостійно проводить господарську, комерційну та інші види діяльності, веде облік, складає та подає звітність тощо. Підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, відповідно, є платником ПДВ.

Основні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2020 році наведені у таблиці 2.1 (за даними додатку А). Протягом досліджуваного періоду суб'єкт господарювання отримав дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у розмірі 1292,2 тис. грн.; собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) становила 1115,5 тис. грн.; відповідно, величина витрат на 1 грн. реалізованої продукції склала 0,86 грн.

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2020 році

Показники	Одиниця виміру	2020 рік
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	тис. грн.	1292,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	тис. грн.	1115,5
Величина витрат на 1 грн. реалізованої продукції	грн.	0,86
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	тис. грн.	18,2
Фонд оплати праці працюючих	тис. грн.	95,16
Чисельність працюючих	чол.	1
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого	грн.	7930,0
Первісна вартість основних засобів	тис. грн.	21,0
Фондовіддача	грн./грн.	61,53
Фондоозброєність	тис. грн. / чол.	21,0

Діяльність ПП «Рекрафт» за результатами роботи у 2020 році була прибутковою – сума отриманого прибутку становила 18,2 тис. грн. На підприємстві зареєстрований 1 працівник, його середньомісячна заробітна плата становила 7930,0 грн. Первісна вартість основних засобів суб'єкта господарювання склала 21,0 тис. грн.; показник фондовіддачі – склав 61,53; фондоозброєності – 21,0 тис. грн. / чол.

Далі проаналізуємо склад та структуру кожного з розділів балансу ПП «Рекрафт» у 2020 році. Оцінка складу і структури активів суб'єкта господарювання наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад і структура активів ПП «Рекрафт» у 2020 році

Вид активу	Тис. грн.	Пит. вага, %
<i>Необоротні активи</i>	0,0	0,0
Основні засоби	0,0	0,0
<i>Оборотні активи</i>	172,0	100,0
Запаси	99,2	57,67
Поточна дебіторська заборгованість	19,6	11,40
Гроші та їх еквіваленти	42,8	24,88
Інші оборотні активи	10,4	6,05
Баланс	172,0	100,0

Загальна величина активів підприємства станом на 31.12.2020 року становила 172,0 тис. грн., і була представлена необоротною та оборотною частинами. За даними додатку Б можна побачити, що необоротні активи ПП «Рекрафт» формувались з інших необоротних матеріальних активів з первісною вартістю 21,0 тис. грн., проте за рахунок повної зношеності їх залишкова вартість склала 0,0 тис. грн. Оборотні активи суб'єкта господарювання були сформовані із запасів, поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів та інших оборотних активів. У структурі оборотних активів підприємства основну питому вагу займали запаси – 57,67%, значною була частка грошових коштів та їх еквівалентів – 24,88%.

Дані додатку Б показують, що запаси ПП «Рекрафт» були сформовані виключно із товарів на складі, а в структурі поточної дебіторської заборгованості переважає частка заборгованості за розрахунками з покупцями і замовниками.

Оцінка складу і структури пасивів суб'єкта господарювання наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Склад і структура пасивів ПП «Рекрафт» у 2020 році

Вид пасиву	Тис. грн.	Пит. вага, %
<i>Власний капітал</i>	23,2	13,49
Капітал	5,0	2,90
Нерозподілений прибуток	18,2	10,59
<i>Поточні зобов'язання</i>	148,8	86,51
Короткострокові кредити банків	90,0	52,33
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками:		
– за товари, роботи, послуги	34,1	19,83
– з бюджетом	6,2	3,60
– зі страхування	0,5	0,29
– з оплати праці	2,0	1,16
Інші поточні зобов'язання	16,0	9,3
Баланс	172,0	100,0

Пасиви ПП «Рекрафт» станом на кінець 2020 року формувались з власного капіталу та поточних зобов'язань. У структурі пасивів суб'єкта господарювання основну питому вагу займали поточні зобов'язання – 86,51%, що є застережливим для аналітика, адже свідчить про високу залежність підприємства від зовнішніх короткострокових джерел фінансування. Власний капітал ПП «Рекрафт» був сформований з статутного капіталу та нерозподіленого прибутку. Поточні зобов'язання суб'єкта господарювання формувались з короткострокових кредитів банку та кредиторської заборгованості за розрахунками. Структура поточних зобов'язань підприємства представлена на рисунку 2.1.

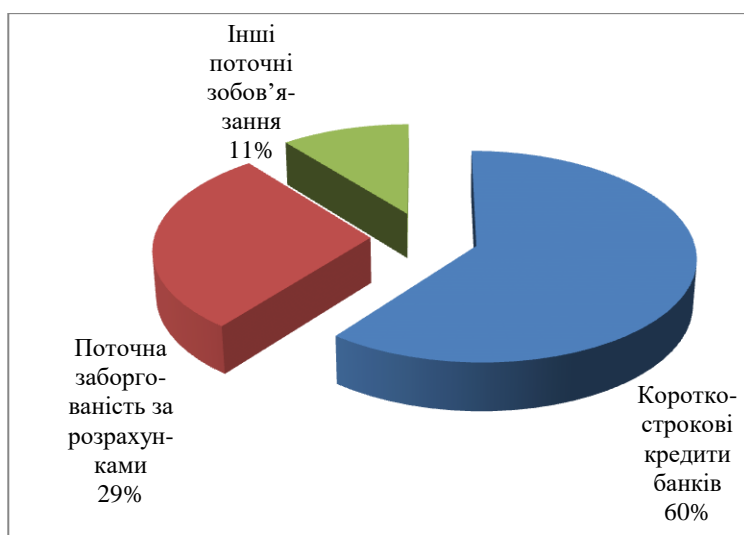


Рисунок 2.1 – Структура поточних зобов'язань ПП «Рекрафт» у 2020 році

Як бачимо, найбільшу питому вагу у складі поточних зобов'язань суб'єкт господарювання займали короткострокові кредити банків, значною була частка поточної кредиторської заборгованості за розрахунками.

Важливим етапом дослідження є аналіз структури доходів та витрат ПП «Рекрафт». За даними додатку Б, у 2020 році підприємство отримувало доходи виключно від операційної діяльності, а саме – доходи від реалізації товарів. Склад і структура витрат суб'єкта господарювання представлені у таблиці 2.4.

Як бачимо, витрати ПП «Рекрафт» формувались з витрат від операційної та фінансової діяльності. Основну питому вагу у складі витрат підприємства

займала собівартість реалізованих товарів – 87,84%; питома вага інших складових була відносно меншою, і становила від 0,14% (відсотки за кредит) до 10,49% (адміністративні витрати).

Таблиця 2.4 – Склад і структура витрат ПП «Рекрафт» у 2020 році

Вид витрат	Тис. грн.	Пит. вага, %
Собівартість реалізованих товарів	1115,49	87,84
Адміністративні витрати	133,20	10,49
Витрати на збут	19,51	1,54
Відсотки за кредит	1,76	0,14
Разом	1269,96	100,0

В цілому, проведені дослідження діяльності суб'єкта господарювання дозволяють зробити наступні висновки:

– основні техніко-економічні показники свідчать про прибутковість діяльності суб'єкта господарювання у 2020 році, високі показники фондоддачі та фондоозброєності;

– у структурі активів ПП «Рекрафт» основну питому вагу займали оборотні активи; у складі пасивів – поточні зобов'язання, що свідчить про високу залежність підприємства від зовнішніх короткострокових джерел фінансування;

– аналіз складу та структури доходів і витрат підприємства показав, що доходи формувались виключно з доходів від реалізації товарів; витрати суб'єкта господарювання включали витрати операційної діяльності та фінансові витрати.

2.2 Організація та методика обліку товарів на підприємстві

Основні завдання бухгалтерського обліку на підприємствах оптової торгівлі, до яких належить і ПП «Рекрафт», полягають в організації дієвої системи контролю за виконанням перед постачальниками договірних зобов'язань з продажу товарів, а також за станом товарних запасів. Зазвичай відносини між продавцем та покупцем оформляються у вигляді договору купівлі-продажу, структура та вимоги до складання якого розглянуті у п. 1.2 дипломної роботи. Залежно від умов постачання, які зазначені в договорі, приймання товару може здійснюватись:

- на складі підприємства-покупця за умови, якщо доставка товару здійснюється підприємством-продавцем;
- на складі підприємства-продавця, коли доставка товару здійснюється підприємством-покупцем;
- у місці розвантаження транспортних засобів або на складі перевізника за умови, якщо доставка здійснюється підприємствами залізничного, повітряного, автомобільного, водного та іншими видами транспорту.

Загальна схема документального оформлення надходження товарів у ПП «Рекрафт» представлена на рисунку 2.2 [47].



Рисунок 2.2 – Схема документального оформлення надходження товарів у ПП «Рекрафт»

Приймання товарів на складі здійснюється матеріально відповідальною особою на підставі таких первинних документів:

- накладна (або рахунок-фактура) – містить повний перелік товарів, їх кількість, ціну та вартість;
- податкова накладна в електронному вигляді – підтверджує право податкового кредиту з ПДВ у покупця;
- документи, які засвідчують якість товарів – це можуть бути сертифікати, якісні посвідчення, специфікації, лабораторні довідки.

За умови, якщо доставка товарів у ПП «Рекрафт» здійснюється автотранспортом, постачальник надає товарно-транспортну накладну. В цьому первинному документі заповнюються такі обов'язкові реквізити, як: підстава на відпуск товарів, номер автомобіля, прізвище та ініціали водія, номер дорожнього листа, ким та кому відпущено товар, найменування товару, його кількість, ціна та вартість. За умови, коли в розділі «Відомості про вантаж» недостатньо стрічок для того, щоб перерахувати всі назви і характеристики товарів, які перевозяться, до товарно-транспортної накладної додатково складається сертифікат або інша форма первинного обліку, яка призначена для оформлення передачі товарно-матеріальних цінностей.

Якщо доставка товарів здійснюється залізничним, водним чи повітряним транспортом, первинним документом, який підтверджує проведення цієї господарської операції, є вантажна квитанція.

У випадку, коли виявляються розбіжності при надходженні товарів з вини постачальника, на підприємстві спеціально створеною комісією складається Акт про встановлення розбіжностей у трьох примірниках, один з яких є підставою для пред'явлення претензії постачальнику. За умови, якщо розбіжності в надходженні товарів виникли з вини транспортної організації, спеціально створена комісія підприємства-покупця складає Комерційний акт також у трьох примірниках, один з яких є підставою для пред'явлення претензії саме транспортній організації. Варто звернути увагу, що на фактичну наявність товарів, зазначену в акті при виявленні невідповідностей,

матеріально відповідальною особою торговельного підприємства складається прибуткова накладна.

За умови, якщо представник торговельного підприємства одержує товари безпосередньо на складі постачальника, йому видається довіреність, яка підписана керівником та бухгалтером і завірена печаткою. Цей документ містить паспортні дані про особу, яка буде отримувати товари, а також дату виписки, строк дії, номер накладної, перелік товарів та їх кількість. Видані довіреності реєструються в Журналі виданих довіреностей.

Оплата придбаних товарів у ПП «Рекрафт» проводиться з використанням безготівкової форми розрахунків шляхом оформлення платіжного доручення на підставі виставленого рахунку.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид) [10]. Зазначеним нормативним документом також визначено порядок формування первісної вартості товарів залежно від способів їх надходження на підприємство. У ПП «Рекрафт» товари надходять виключно шляхом придбання за грошові кошти, і їх первісна вартість складається з таких фактичних витрат:

- сум, які будуть сплачені відповідно до договору постачальнику (за виключенням непрямих податків);
- сум ввізного мита (при придбанні товарів за кордоном);
- сум непрямих податків, які виникають при придбанні товарів, але не відшкодовуються підприємству (наприклад, постачальник не є платником ПДВ);
- транспортно-заготівельних витрат;
- інших витрат, які пов'язані з придбанням товарів, а також доведенням їх до стану, в якому вони стають придатним для використання.

Для синтетичного обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою подальшого продажу, використовують рахунок 28 «Товари». За даними додатку Б, у ПП «Рекрафт» використовується лише один субрахунок до рахунку – 281 «Товари на складі», на якому ведеться облік руху та наявності

товарних запасів, які знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

Як було відмічено вище, надходження товарів у ПП «Рекрафт» здійснюється виключно від постачальників з використанням двох форм розрахунків – попередньої та наступної оплати. Приклад відображення в обліку надходження товарів на підприємстві наведений у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження товарів у ПП «Рекрафт»

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Форма розрахунків – попередня оплата			
Перераховано аванс постачальнику	30000,0	371	311
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	5000,0	641	6442
Зареєстровано податкову накладну	5000,0	6442	6441
Отримано товар від постачальників	25000,0	281	631
Відображено суму ПДВ	5000,0	6441	631
Проведено взаємозалік заборгованостей	30000,0	631	371
За умови виявлення нестачі			
Отримано товар від постачальника	24000,0	281	631
Відображено суму ПДВ	4800,0	6441	631
Проведено взаємозалік заборгованостей	28800,0	631	371
Відображено суму нестачі товарів, направлено претензію постачальнику	1200,0	374	371
Варіанти погашення претензії:			
– варіант 1: доотримано товар від постачальника	1000,0	281	374
	200,0	6441	374
– варіант 2: повернуто надлишок грошових коштів на рахунок покупця	1200,0	311	374
	200,0	[641	6441]
Форма розрахунків – наступна оплата			
Отримано товар від постачальника	16000,0	281	631
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	3200,0	6442	631
Зареєстровано податкову накладну	3200,0	641	6442
Перераховано суму заборгованості постачальнику	19200,0	631	311

При придбанні товарів в суб'єкта господарювання виникають транспортно-заготівельні витрати, до яких відносять витрати на заготівлю,

оплата вантажно-розвантажувальних робіт, транспортування товарів безпосередньо до місця їх використання та ін. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», підприємства можуть використовувати один з двох способів обліку транспортно-заготівельних витрат:

1) спосіб прямого розподілу, відповідно до якого транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості товарів в момент їх оприбуткування (тобто для обліку транспортно-заготівельних витрат не використовується окремий субрахунок);

2) спосіб непрямого розподілу, за якого інформація про транспортно-заготівельні витрати накопичується на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом у кінці місяця [10].

ПП «Рекрафт» для обліку транспортно-заготівельних витрат використовує лише перший спосіб, відповідно до якого всі транспортно-заготівельні витрати відображає по дебету субрахунку 281 «Товари на складі».

У більшості випадків суб'єкт господарювання реалізує товари на підставі договорів купівлі-продажу. Проте за умови здійснення разової поставки або коли вартість відпущених товарів є порівняно незначною, договір в письмовій формі може не складатися. У цьому випадку відпуск товарів здійснюється з використанням належно оформлених накладних або рахунків-фактур.

Якщо оптове підприємство проводить доставку товарів покупцям власним або орендованим автотранспортом, в системі первинного обліку суб'єкта господарювання оформлюється товарно-транспортна накладна. При потребі ПП «Рекрафт» надає покупцям документи, що засвідчують якість придбаних товарів – сертифікати, якісні посвідчення, специфікації, лабораторні довідки тощо.

Оскільки оптові підприємства облік товарів ведуть в купівельних цінах, ПП «Рекрафт» для відображення порядку реалізації по кредиту субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» показує фактичну вартість реалізованих товарів, а по дебету субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» – собівартість

реалізованих товарів. Подібно до операцій з придбання, при реалізації товарів використовуються дві форми розрахунків – попередня та наступна оплата. Приклад відображення в обліку порядку реалізації товарів покупцям показано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів покупцям у ПП «Рекрафт»

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Форма розрахунків – наступна оплата			
Відображено дохід від реалізації товарів	54000,0	361	702
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	9000,0	702	6432
Зареєстровано податкову накладну	9000,0	6432	641
Відображено собівартість реалізованих товарів	28000,0	902	281
Списано доходи та витрати підприємства на фінансовий результат	45000,0 28000,0	702 791	791 902
Визначено фінансовий результат господарської операції	17000,0	791	441
Форма розрахунків – попередня оплата			
Отримано аванс від покупців	15000,0	311	681
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	3000,0	6432	641
Зареєстровано податкову накладну	3000,0	6431	6432
Відображено собівартість реалізованих товарів	7500,0	902	281
Відображено дохід від реалізації товарів	15000,0	361	702
Відображено суму ПДВ	3000,0	702	6431
Проведено взаємозалік заборгованостей	15000,0	681	361
Списано доходи та витрати підприємства на фінансовий результат	12000,0 7500,0	702 791	791 902
Визначено фінансовий результат господарської операції	4500,0	791	441

Згідно чинної облікової політики, один раз на місяць у ПП «Рекрафт» проводять інвентаризацію товарів на складі, за результатами якої можуть бути виявлені надлишки або нестачі товарів. Для відображення надлишків товарів суб'єкт господарювання використовує субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів», у випадку виявлення нестач – субрахунок 947

«Нестачі і втрати від псування цінностей».

В цілому, проведені дослідження показали, що облік операцій з товарами у ПП «Рекрафт» ведеться з урахуванням норм чинного облікового законодавства. Разом з тим, функціонування суб'єктів оптової торгівлі в умовах економії, нестійкого навколишнього середовища, залежність від тенденцій попиту на регіональному та національному ринках, потребує від суб'єкта господарювання розробки заходів щодо оптимізації витрат та визначення більш дієвих механізмів управління товарними потоками підприємства. Вважаємо, що сьогодні реалізація цих завдань можлива лише за умови формування у ПП «Рекрафт» якісного, оперативного та обґрунтованого інформаційного забезпечення, яке можливе лише завдяки створенню дієвої системи внутрішнього контролю операцій з товарами.

2.3 Аудит товарів у ПП «Рекрафт»

Система внутрішнього аудиту наявності та руху товарів, а також законності здійснення товарних операцій відіграє важливу роль в досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей суб'єкта господарювання, які спрямовані на підвищення його платоспроможності та покращення рівня управління. Мета проведення аудиту товарів підприємства оптової торгівлі полягає у висловленні аудитором думки про:

- достовірність інформації щодо обсягів надходжень та реалізації товарів в обліку;
- правильність відображення даних про наявність та рух товарів у первинних документах, регістрах аналітичного й синтетичного обліку, звітності суб'єкта господарювання;
- дотримання обліковцем на підприємстві чинних нормативних документів з обліку товарів;

- правильність відображення на рахунках обліку інформації про залишки товарів;

- достовірність відображення в обліку витрат на придбання, зберігання та реалізацію товарів [26].

Виходячи з поставленої мети, головні завдання, які потрібно вирішити при перевірці операцій з надходження та руху товарів, полягають у:

- визначенні економічної доцільності та законності проведення операцій з придбання товарів на підприємстві;

- встановленні правильності формування первісної вартості придбаних товарів,

- доведенні ефективності організації системи складського обліку товарів, а також перевірка умов їх зберігання;

- визначенні достовірності організації обліку руху товарних запасів;

- встановленні законності проведених операцій з надходження та реалізації товарів на підприємстві;

- оцінці дієвості системи внутрішнього контролю наявності та руху товарних запасів;

- визначенні правильності формування та взаємозв'язку синтетичного і аналітичного обліку операцій з товарами;

- оцінці повноти відображення господарських операцій з товарами в обліку та звітності.

Планування аудиторської перевірки є однією із складових загальної стратегії аудиторської перевірки. Міжнародні стандарти аудиту, використання яких сьогодні є обов'язковим в Україні, передбачають складання загального плану аудиторської перевірки у якості першочергового етапу аудиту. Цим внутрішнім документом аудитор чітко регламентує послідовність проведення визначених етапів аудиту та їх взаємозв'язок зі встановленими термінами перевірки, які мають бути зазначені в договорі на проведення аудиту (коли мова йде про зовнішній аудит) чи наказі керівника (мається на увазі організація внутрішнього аудиту).

Джерела інформації аудиту операцій з товарами структуровані на рисунку 2.3.

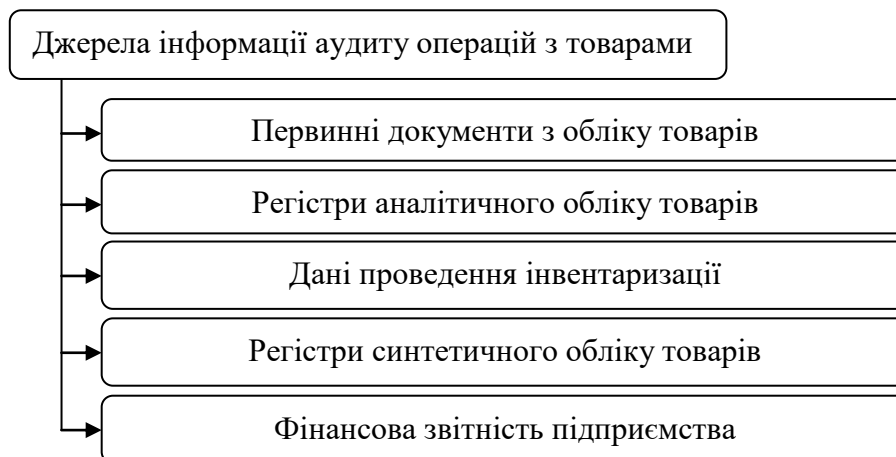


Рисунок 2.3 – Джерела інформації аудиту операцій з товарами

Погоджуємось з Подмешальською Ю. В., Свеженцовою А. С. [38], що у вітчизняній практиці найбільш поширеною є наступна структура загального плану аудиторської перевірки:

- підготовчий (для зовнішнього аудиту) або організаційний етап (властивий внутрішньому аудиту). Відмітимо, що мета й завдання першого етапу для різних видів аудиту суттєво між собою відрізняються. Наприклад, при плануванні внутрішнього аудиту відсутні такі організаційні складові, як: потреба укладання договору, попереднє знайомство з бізнесом клієнта тощо. Водночас невід’ємними складовими внутрішньої перевірки на цьому етапі є оцінка системи внутрішнього контролю обліку в цілому, а також оцінка системи внутрішнього контролю обліку безпосередньо предмету аудиту;

- етап фактичної перевірки – передбачає вивчення результатів попередньо проведених інвентаризацій, або безпосередній нагляд за проведенням інвентаризації на етапі внутрішнього контролю;

- основний етап – передбачає виконання всіх передбачених програмою аудиторських процедур;

- заключний етап (властивий зовнішньому аудиту) або узагальнення результатів аудиту (характерний внутрішньому аудиту). В даному випадку відрізняються між собою зміст, мета та завдання перевірки.

Структуру плану аудиторської перевірки при проведенні аудиту операцій з товарами для внутрішнього аудитора наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Структура плану внутрішнього аудиту операцій з товарами для підприємства оптової торгівлі

Етапи аудиту	Мета перевірки	Завдання аудиту	Термін виконання	Виконавець
Організаційний	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити відповідальних за проведення аудиту; розробити стратегію перевірки; провести оцінку системи внутрішнього контролю операцій з обліку товарів; скласти Програму внутрішнього аудиту товарів		
Фактичної перевірки	Визначити достовірність даних обліку та фактичної наявності товарів на складі	Провести аналіз результатів попередніх інвентаризацій або здійснювати безпосередній контроль за проведенням інвентаризації		
Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми внутрішнього аудиту товарів	Виконати якісно аудиторські процедури, результати оформити у робочих документах аудитора		
Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Визначити результати аудиторської перевірки та оформити їх належним чином	Аналіз виявлених порушень, надання рекомендацій з їх усунення, складання Звіту за результатами перевірки		

Як бачимо, план визначає мету та завдання кожного з етапів аудиторської перевірки операцій з товарами, і від правильної його побудови залежить якість надання аудиторських послуг.

Підвищення якості реалізованих на кожному етапі перевірки аудиторських процедур можливе за умови оцінки дієвості системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів на підприємстві. Зазвичай на практиці ця процедура реалізується через такий інструмент, як тести внутрішнього контролю. Їх складають таким чином, щоб аудитор за результатами тестування отримав можливість виявити всі слабкі місця обліку, довести високий професіоналізм бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб, засвідчить досконалий рівень організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. З іншої сторони, варто відмітити, що ефективність використання тестів для оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку залежить також від того, наскільки аудитор володіє інформацією про методологію бухгалтерського обліку на підприємстві, тому складений тест свідчить і про якість наданих послуг аудитора.

Після проведення оцінки системи бухгалтерського обліку товарів важливим завданням аудитора є визначення стратегії аудиторської перевірки товарів та встановлення переліку аудиторських процедур, що знаходять відображення в програмі аудиторської перевірки. У вітчизняній практиці виділяють кілька підходів до визначення порядку проведення аудиторської перевірки. Наприклад, один з них пропонує розпочинати перевірку саме з підтвердження залишків товарів на рахунках обліку, та порівняти їх з даними фінансової звітності на початок та кінець звітного періоду; за даними сальдово-оборотної відомості теж важливо перевірити послідовність формування інформації про рух товарів, а також оцінити достовірність відображення інформації в регістрах обліку. Інший варіант організації системи перевірки передбачає послідовність аудиту достовірності відображення інформації проводити у зворотному напрямку, а саме від перевірки інформації за даними первинного обліку до вивчення алгоритму її відображення в фінансовій звітності.

Запропонований нами для ПП «Рекрафт» у таблиці 2.8 варіант програми аудиторської перевірки враховує особливості функціонування підприємств оптової торгівлі.

Таблиця 2.8 – Програма внутрішнього аудиту товарів підприємства

Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Код робочих документів	Відповідальні	Дата проведення
1	2	3	4	5	6
Перевірка порядку формування первісної оцінки придбаних товарів	ТТН, рахунки-фактури, інші супровідні документи	Документальна, арифметична			
Перевірка достовірності відображення інформації щодо руху товарів у товарних звітах	Прибуткові, видаткові первинні документи	Документальна, арифметична			
Перевірка достовірності та тотожності даних аналітичного обліку товарів з даними товарних звітів	Прибуткові, видаткові первинні документи	Документальна, арифметична			
Перевірка тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку товарів	Журнали, відомості, первинні документи, матеріальний звіт	Документальна, арифметична, зустрічна			
Перевірка порядку встановлення торгової націнки	Наказ про облікову політику, журнали, відомості	Документальна, арифметична, зустрічна			
Перевірка достовірності та повноти відображення доходів і витрат від реалізації товарів	Договори, платіжні документи, відомість обліку реалізованих товарів	Нормативно-правова, документальна, арифметична, зустрічна			
Перевірка правильності розрахунку розподілу ТЗВ	ТТН, первинні документи, рахунки обліку	Документальна, арифметична, аналітична			

Кінець таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6
Перевірка порядку відображення в обліку достовірності та повноти інформації розрахунків з покупцями товарів	Договори поставки, рахунки-фактури, Головна книга	Нормативно-правова, документальна, арифметична, зустрічна			
Перевірка правильності надання знижок покупцям та їх відображення в обліку	Наказ про облікову політику, рахунки-фактури, платіжні документи, довідки	Документальна, арифметична			
Перевірка правильності визначення фінансового результату	Головна книга	Документальна, арифметична			
Перевірка узгодженості інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність	Документальна, арифметична, зустрічна			
Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Робочі документи, підсумкові документи				

Важливим питанням сьогодення залишається підвищення рівня автоматизації задач при проведенні аудиторської перевірки. Для товарних операцій реалізація принципу дії автоматизації полягає у створенні та введенні до інформаційної бази даних про наявність товарів, сформованих на підставі номенклатурної картки. Потенційні користувачі інформації, маючи доступ до бази, зможуть проаналізувати наявність та рух товарів в короткий проміжок часу. Застосування такого підходу при організації обліку та аудиту товарів дозволяє оперативно отримати всі необхідні дані за будь-які проміжки часу, що значно підвищує рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства оптової торгівлі.

Тому для ефективного проведення аудиту товарів у ПП «Рекрафт» пропонуємо створити методику автоматизованої їх інвентаризації за допомогою програмного забезпечення 1С Бухгалтерія: «Управління торгівлею», алгоритм якої показано на рисунку 2.4.

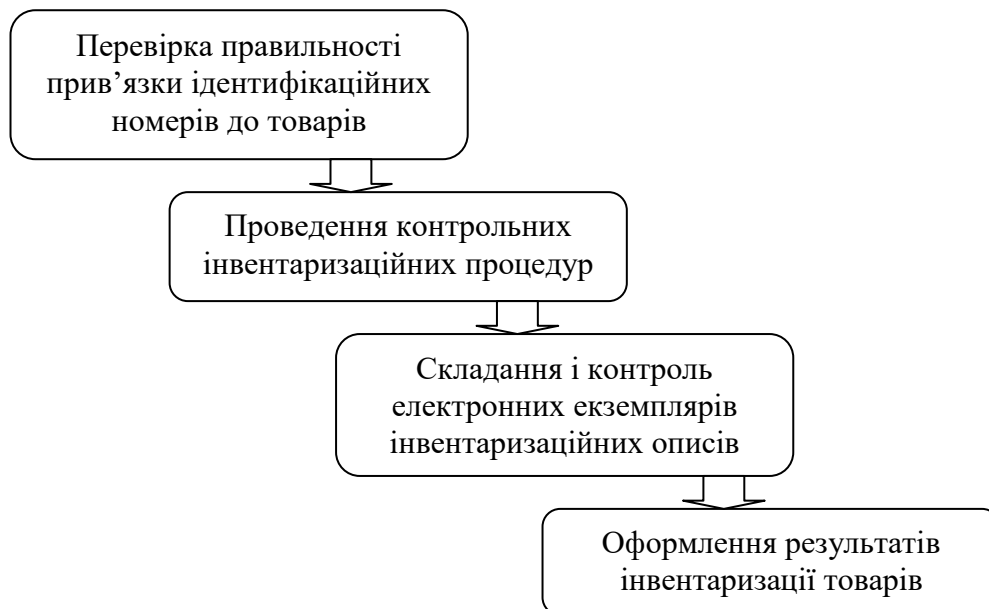


Рисунок 2.4 – Методика організації процесу автоматизації процесу інвентаризації товарів на підприємстві

Вважаємо, що застосування інформаційно-комп'ютерних технологій дозволить зменшити трудомісткість та підвищити ефективність проведення інвентаризації. В цілому, на нашу думку, запровадження на практиці запропонованих плану та програми аудиторської перевірки операцій з товарами дозволить аудиторіві провести якісну перевірку руху товарів на підприємстві. Крім того, за результатами аудиту керівництву підприємства будуть надані практичні рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання в цілому.

3 НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРІВ У ПП «РЕКРАФТ»

3.1 Пропозиції щодо розвитку дистанційних форм торгівлі та порядку їх відображення в обліку торговельного підприємства

Стрімкий розвиток інформаційних технологій обумовив виникнення у торговельних підприємств нових форм взаємовідносин з покупцями та призвів до поширення такого виду діяльності, як електронна торгівля. Впровадження цього виду діяльності дозволяє із залученням додаткових мінімальних ресурсів розширити існуючі канали збуту товарів, покращити рівень обслуговування покупців, віднайти нові джерела зростання прибутковості суб'єкта господарювання. Питання розвитку дистанційних форм торгівлі, зокрема, електронної комерції, є особливо актуальним для ПП «Рекрафт», що обумовлено високою конкуренцією на регіональному ринку деталей та приладь для автотранспортних засобів, а тому важливістю пошуку нових шляхів зменшення собівартості реалізованих товарів.

Електронна комерція є одним з видів дистанційної торгівлі товарами, яка передбачає використання в технологіях збуту комп'ютерної та телекомунікаційної техніки. На рисунку 3.1 представлені можливі варіанти реалізації товарів торговельних підприємств, які займаються електронною комерцією [17].

Відмітимо, що чинним вітчизняним законодавством не передбачено окремого нормативного документа, який би регламентував процедуру реалізації товарів підприємств, які займаються електронною комерцією, тому тут відсутні відмінності порівняно із звичайним видом торгівлі. Проте у випадку прийняття рішення про зайняття торгівлею з використання Інтернет-технологій варто звернути увагу, що такий вид дистанційної торгівлі не

дозволений суб'єктам господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, а також за умови, якщо вони не є платниками ПДВ. Для ПП «Рекрафт» зазначені обмеження не важливі, оскільки підприємство перебуває на загальній системі оподаткування та є платником ПДВ.

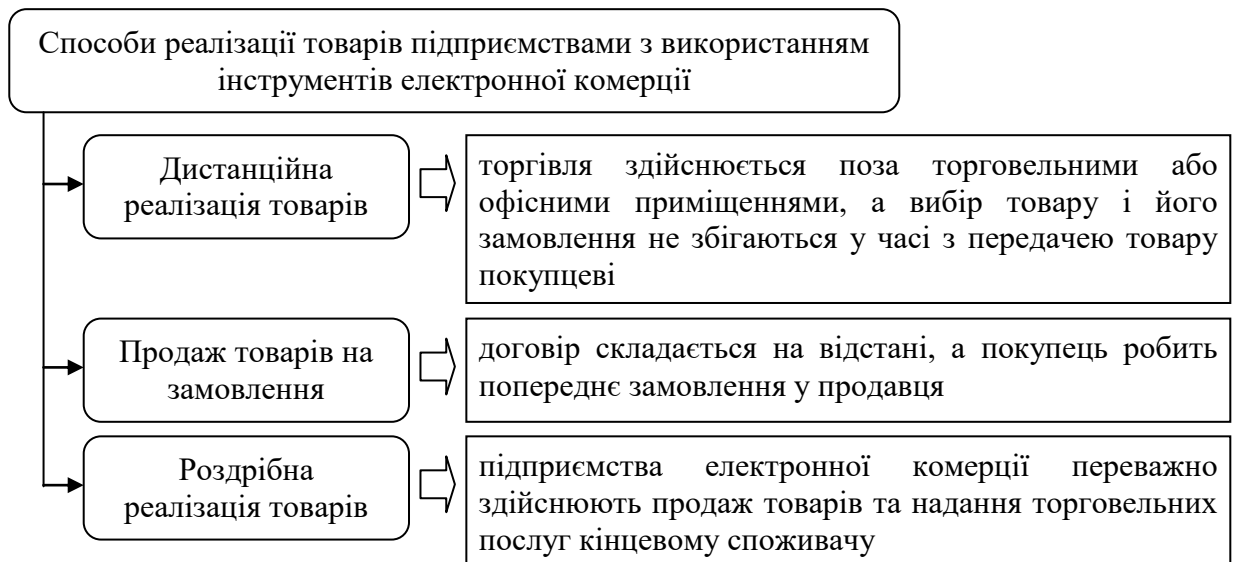


Рисунок 3.1 – Способи реалізації товарів підприємствами з використанням інструментів електронної комерції

Організація системи бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів через мережу Internet включає побудову обліку в розрізі двох видів витрат:

- облік витрат на забезпечення електронної комерції (передбачає створення платформи для спілкування з клієнтами);
- облік реалізації товарів через Internet-мережу (включає вибір способів розрахунків з потенційними клієнтами, а також визначення порядку формування собівартості реалізованих товарів та доходу від здійснення комерційної операції).

За умови прийняття рішення про реалізацію товарів засобами електронної комерції у суб'єкта господарювання виникнуть витрати, пов'язані зі створенням Web-сторінки (оскільки її немає у ПП «Рекрафт»). З оглядом на довгострокову перспективу, пропонуємо ці витрати в обліку підприємства відобразити у складі капітальних витрат, і відповідно створений сайт визнати як нематеріальний актив.

При запровадженні даного виду дистанційної торгівлі бухгалтеру потрібно також звернути увагу на те, що зазвичай згідно умов договору після створення сайту авторське право на нього переходить до суб'єкта господарювання, тому витрати на виготовлення нематеріального активу підлягають амортизації (проте не більше 20 років). Крім витрат на створення Web-сторінки, підприємства електронної комерції несуть додатково такі витрати, як плата за хостинг (оренда дискового простору), доменне ім'я. Порядок відображення в обліку витрат на створення та функціонування сайту підприємства, показано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на створення та функціонування Web-сторінки підприємства

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображено вартість послуг комп'ютерної фірми зі створення сайт	7000,0	154	685
Відображено право на податковий кредит з ПДВ	1400,0	641	685
Понесено витрати на реєстрацію доменного імені та хостинг	850,0	154	685
Відображено право на податковий кредит з ПДВ	170,0	641	685
Оплачено вартість послуг комп'ютерної фірми	8400,0	685	311
Оплачено вартість реєстрації доменного імені та хостинг	1020,0	685	311
Введено сайт в експлуатацію	7850,0	125	154

Оцінка товарів за умови їх продажу з використанням інструментів електронної комерції проводиться з використаннями тих же методів, що й для звичайної торгівлі, а саме: собівартості перших за часом надходжень запасів; ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ціни продажу [10]. Проте вітчизняна практика торгівлі через Internet показує, що торговельні підприємства дуже рідко для оцінки вибуття товарів використовують метод ціни продажу, і це пов'язане, перш за все, з тим, що такі суб'єкти господарювання здійснюють продаж

товарів за наперед оформленими замовленнями. Тому доречніше проводити оцінку таких товарів з використанням методу ідентифікованої собівартості.

Щодо стосується умов визнання доходів від реалізації товарів за умов їх продажу через мережу Internet, то тут слід оперувати нормами п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» [8], відповідно до якого дохід (виручка) від реалізації товарів визнається за наявності таких умов:

- покупцеві передані всі ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на товар;
- надалі підприємство не планує здійснювати управління та проводити контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу від реалізації товарів може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що за результатами операцій з реалізації товарів відбудеться збільшення економічних вигід суб'єкта господарювання, а витрати, які при цьому виникають, можуть бути достовірно визначені.

Залежно від того, яким способом буде здійснюватись доставка товару покупцеві за умови Internet – торгівлі, будуть відрізнятися між собою моменти визнання доходів. Так, наприклад, якщо умовами передбачено самостійне вивезення товару з виставкового залу, то дохід від електронної торгівлі виникатиме в момент передачі товару покупцю; у випадку доставки товарів власною кур'єрською службою чи поштою – дохід від реалізації товарів визнаватиметься після отримання документів, які підтверджують факт передачі товарів покупцеві. Що стосується порядку визнання доходу від реалізації товарів, коли доставка здійснюється власними кур'єрами, то в цьому випадку дохід визнається лише після отримання від нього документального підтвердження передачі товарів покупцеві.

Для обліку товарів, які реалізуються через мережу Internet, варто відкрити окремі аналітичні субрахунки, наприклад, субрахунок 2812 «Товари у виставковому залі», 2813 «Товари, передані кур'єрам» та ін. Аналітичний облік по цих рахунках варто вести в розрізі номенклатурних позицій товарів.

Порядок відображення в обліку операцій з Internet-продажу товарів

покупцю через власного кур'єра з використанням форм готівкового та безготівкового розрахунків показано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.1 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій з Internet-продажу товарів покупцю через власного кур'єра

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Варіант 1 – розрахунок з кур'єром проводиться готівкою після передачі товару покупцеві			
Передано товар кур'єру зі складу	840,0	2813	2811
Отримано кошти кур'єром за реалізований товар	1344,0	301	702
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	224,0	702	641
Списано собівартість реалізованого товару	840,0	902	2813
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів та дохід від реалізації товарів	1120,0	702	791
	840,0	791	902
Визначено фінансовий результат операції	280,0	791	441
Варіант 2 – безготівкова форма розрахунку з покупцем			
Отримано аванс від покупця	1500,0	311	681
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	250,0	643	641
Передано товар кур'єру зі складу	900,0	2813	2811
Передано товар покупцеві	1500,0	361	702
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	250,0	702	643
Відображено собівартість реалізованих товарів	900,0	902	2813
Проведено взаємозалік заборгованостей	1500,0	681	361
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів та дохід від реалізації товарів	1250,0	702	791
	900,0	791	902
Визначено фінансовий результат операції	350,0	791	441

Що стосується оподаткування операцій товарів, які реалізуються через мережу Internet, то жодних особливостей порівняно із звичайною торгівлею тут немає. Тобто, вплив таких операцій в системі бухгалтерського та податкового обліків є однаковим. Крім того, відповідно до п. 185.1 і п. 187.1 Податкового кодексу України під час реалізації товарів на дату «першої події» підприємство визнає податкові зобов'язання з ПДВ.

В цілому, проведені дослідження показали, що в умовах посилення конкуренції та пошуку нових ринків збуту підприємства активно

використовують нові форми співпраці з покупцями. Вважаємо, що використання дистанційних форм торгівлі дозволить ПП «Рекрафт» не лише в умовах зростаючої конкуренції зберегти власні позиції на регіональному ринку запасних частин для автомобільного транспорту, але й через Internet – ресурси віднайти нові способи задоволення потреб споживачів своєї продукції.

3.2 Рекомендації щодо удосконалення обліку повернення товарів у ПП «Рекрафт»

У практичній діяльності будь-якого підприємства трапляються випадки, коли покупець звертається з вимогою щодо повернення чи заміни придбаного товару. Вивчення правових аспектів цієї операції та дослідження порядку її відображення на рахунках обліку є важливим і для ПП «Рекрафт».

Правові засади регулювання взаємовідносин з приводу реалізації товарів покупцю та можливих ситуацій, які при цьому можуть виникати, регулює Цивільний кодекс України. Так, відповідно до ч. 1 ст. 675 нормативного документу, переданий продавцю товар повинен на момент виконання угоди відповідати вимогам про якість, якщо договором купівлі-продажу не визначено інший момент визначення відповідності товару встановленим вимогам [5]. Це означає, що не завжди одразу можна встановити якість товару, і саме договір є основоположним документом, який покликаний врегулювати правові аспекти можливого пред'явлення претензій.

Якщо умовами договору передбачено, що продавець надає гарантію на придбаний товар, то покупець має право звернутися з претензіями в межах гарантійного строку за умови виявлення істотних недоліків у роботі об'єкта продажу. Варто відмітити, що гарантійний строк може встановлюватися як законом, так і бути обумовленим в договорі. Трапляються випадки, коли гарантійний строк не був встановлений, тоді відповідно до п. 2 ст. 680

Цивільного кодексу України покупець має право пред'явити вимогу продавцю протягом розумного строку, але не більше двох років із дня передачі товару.

Ч. 2 ст. 678 Цивільного кодексу України встановлено, що у разі виявлення істотного порушення вимог до якості товару (наприклад, за умови виявлення недоліків, які не можна усунути, або їх усунення пов'язане з виникненням непропорційних витрат чи потребує значних затрат часу) покупець має право на свій розсуд:

- або відмовитися від договору і вимагати від продавця повернення сплачених за товар грошей;
- або вимагати рівноцінної заміни товару [5].

Також у випадку, якщо постачальник здійснив поставку товару не в повному комплекті і за вимогою чи в розумний строк не провів доукомплектування поставленого товару, то за покупцем залишається право вимагати розірвання договору і, як наслідок, вимагати повернення сплачених ним коштів (визначено ст. 684 Цивільного кодексу України).

Відповідно до ч. 1 ст. 688 нормативного документу покупець підтверджує свої наміри шляхом письмового повідомлення продавця про порушення ним умов договору купівлі-продажу щодо кількості, якості, комплектності, цілісності упаковки [5].

Таким чином, у випадку прагнення покупця повернути придбаний товар він направляє продавцю повідомлення з відповідною аргументацією. Таке повідомлення оформляється у вигляді листа чи претензії в довільній формі, або зазначається договір між сторонами.

Ініціатором складання вимоги про повернення товару може стати і продавець за умови, якщо:

- покупець порушив строки оплати товару, які були передбачені договором;
- не настали обставини, при яких право власності на об'єкт продажу переходить до покупця (ст. 697 Цивільного кодексу України) [5].

Якщо покупцем є фізична особа, порядок повернення ним товару

встановлено ст. 707-711 Цивільного кодексу України, а також Законом України «Про захист прав споживачів», в яких акцент зроблено на суттєвості виявленого недоліку. П. 12 ст. 1 Закону України «Про захист прав споживачів», під істотним розуміють такий недолік, виявлення якого:

- по-перше, унеможливить або зробить неприпустимим використання придбаного товару відповідно до його цільового призначення;
- по-друге, пов'язане з доведенням вини продавця товару;
- по-третє, навіть після виправлення недоліків вони знову проявляються з незалежних від покупця причин, що свідчить або про неможливість виправлення якості товару, або про зміну його корисних властивостей та невідповідність їх умовам договору [4].

Відповідно до ч. 1 ст. 8 Закону України «Про захист прав споживачів», якщо споживач придбав непродуктові товари та виявив протягом строку гарантійного обслуговування недоліки, про які не було повідомлено продавцем, він має право вимагати, щоб продавець:

- пропорційно зменшив ціну реалізованого з дефектом товару;
- безоплатно усунув недоліки товару у визначений покупцем строк;
- в повному обсязі відшкодував витрати на усунення недоліків товару.

За умови, якщо в придбаному товарі виявлено істотний недолік або ж було встановлено, що цей товар є фальсифікованим, покупець має право наполягти або на розірванні договору і, як наслідок, поверненні сплачених за товар грошових сум; або на заміні товару на аналогічний товар з тих, які є в наявності у продавця [4].

З облікової точки зору заміна одного товару на інший аналогічної якості розглядається як операція з обміну подібними товарами, тому не потребує проведення коригування доходів в обліковій системі продавця. В цілому, у випадку заміни неякісного товару на якісний, в обліку застосовуються такі правила до товарообмінних операцій:

- 1) якщо здійснюється обмін на подібні об'єкти, до уваги береться менша з вартостей: або балансова вартість реалізованих товарів, або їх справедлива

вартість;

2) якщо проводиться обмін на неподібні товари, для цілей обліку використовується справедлива вартість об'єкта.

Певні особливості існують щодо системи документального оформлення повернення товарів, які були продані з використанням реєстратора розрахункових операцій. По-перше, в цьому випадку бухгалтер повинен оформити фіскальний касовий чек видачі покупцеві коштів (ф. ФКЧ-2). По-друге, якщо сума виданих при поверненні товару коштів перевищує 100 грн., потрібно обов'язково скласти акт про видачу коштів.

Приклад відображення в обліку операцій з повернення товарів у продавця та покупця наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Порядок відображення в обліку операцій з повернення товарів у продавця та покупця

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Облік у продавця		
Проводимо коригування доходу від реалізації поверненого товару	704	361
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	[704	641]
Проводимо коригування собівартості повернених після реалізації товарів	[902	281]
Перераховано грошові кошти покупцеві за повернений товар	361	311
Проводимо коригування списання собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат	[791	902]
Списуємо на фінансовий результат вирахування з доходу	791	704
Облік у покупця		
Повернено товар продавцеві	281	631
Відображено коригування податкового кредиту з ПДВ	[641	631]
Отримано грошові кошти від продавця за повернений товар	631	311

Що стосується особливостей податковому обліку операцій з повернення товарів, то відповідно до п. 140.2 ст. 140 Податкового кодексу України у випадку, коли за результатами продажу товарів проводяться зміни суми компенсації їх вартості, у тому числі сюди належить і проведений перерахунок

у випадку повернення реалізованих товарів, і продавець і покупець здійснюють перерахунок доходів або витрат у тому періоді, коли відбулась така зміна суми компенсації. Згідно з п. 138.4 ст. 138 Податкового кодексу України витрати, які стосуються собівартості реалізованих товарів, визнаються витратами у тому звітному періоді, коли було визнано доходи від їх реалізації [2]. Це означає, якщо за умови, якщо після здійсненого продажу товарів відбувається їх повернення до продавця, то він зобов'язаний здійснити перерахунок доходів у звітному періоді (в сторону зменшення), а також одночасно зменшити витрати на суму собівартості цих товарів. Тобто у випадку повернення товару продавець повинен відкоригувати податкове зобов'язання, а покупець – суму податкового кредиту.

В цілому, проведені дослідження показали, що порядок відображення в обліку повернення товару потребує як від покупця, так і від продавця врахування багатьох факторів, комбінування яких визначає зміни у складі витрат та доходів суб'єктів господарювання. Тому у випадку необхідності здійснення таких операцій суб'єкт повинен в досконалому оволодіти правовим інструментарієм, та виробити найбільш ефективний алгоритм дій.

3.3 Розробка шляхів оптимізації розрахунків за товари та управління дебіторською заборгованістю на підприємстві

Аналіз структури оборотних активів ПП «Рекрафт», проведений у п. 2.1 дипломної роботи, показує, що дебіторська заборгованість за реалізовані товари займає лівову частку у складі ресурсів суб'єкта господарювання. Саме тому, вважаємо, актуальним для досліджуваного підприємства є пошук шляхів оптимізації розрахунків з дебіторами та визначення шляхів управління дебіторською заборгованістю.

Збільшення розміру дебіторської заборгованості на підприємстві ставить перед менеджерами завдання вибору оптимальних інструментів управління нею. Сьогодні побудова ефективного механізму управління дебіторською заборгованістю стає одним з ключових завдань, успішне вирішення якого перебуває у прямому взаємозв'язку з розробкою заходів щодо покращення рівня фінансової безпеки суб'єкта господарювання.

Головні завдання управління дебіторською заборгованістю вбачаємо у:

- систематизації та аналізі інформації про дебіторів підприємства;
- дослідженні розміру та структури дебіторської заборгованості покупців за відвантажені товари;
- розробці заходів щодо пришвидшення оборотності дебіторської заборгованості;
- забезпеченні оптимального співвідношення між показниками платоспроможності та рентабельності через механізм підтримки відповідної структури оборотних активів;
- контролі заборгованості, строк сплати якої ще не настав;
- розробці варіантів рефінансування дебіторської заборгованості;
- розробці заходів щодо зростання обсягу продаж шляхом використання інструментів комерційного кредитування;
- надання рекомендацій щодо зменшення кількості неплатоспроможних дебіторів.

Використання інструментів рефінансування дебіторської заборгованості є одним із основних способів запобігання фінансовій неплатоспроможності суб'єктів господарювання. У вітчизняній практиці широке застосування знайшли такі форми рефінансування боргів, як факторинг та вексельна форма розрахунків.

Оскільки функціонування ПП «Рекрафт» в сучасних умовах ринкової економіки неможливе без використання механізму комерційного кредитування, виникає потреба в ефективному управлінні дебіторською заборгованістю. Вважаємо, суб'єкт господарювання може використовувати

кожну із запропонованих форм рефінансування боргів, тому розглянемо особливості їх застосування саме у сфері оптової торгівлі.

Суть факторингу полягає у тому, що банківська чи інша фінансова установа купує виставлені до оплати рахунки постачальника за відвантажені товари і, відповідно, отримує право вимоги виплати платежу з покупця. Безумовно, основна цінність факторингових операцій полягає в їх комплексності. Як справедливо відмічає Курта Н.В., «це не просто фінансування певних витрат, а саме сукупність рівноцінних для підприємства фінансово-посередницьких структур» [28]. Дійсно, використання інструменту факторингу дозволяє підприємству рефінансувати основну частину своєї дебіторської заборгованості, і як наслідок досягти скорочення тривалості обороту обігових коштів.

Алгоритм впровадження операцій факторингу реалізується в наступній послідовності:

- підписання договору на придбання товару;
- здійснення поставки товару;
- підписання договору факторингу;
- підготовка факторингових платежів;
- проведення оплати поставленого товару;
- отримання банком комісійної нагороди [41].

Використання інструменту факторингу буде корисним для підприємств, які:

- по-перше, здійснюють поставки товарів з відстрочкою платежу (тобто на умовах товарного кредиту);
- по-друге, планують збільшувати обсяги поставок або розширювати існуючі ринки збуту продукції, але обмежені величиною обігових коштів.

До переваг застосування факторингових операцій у ПП «Рекрафт» можна віднести:

- можливість збільшення кількості потенційних покупців;

- отримання додаткового доходу за рахунок можливості збільшити обсяг продажу товарів покупцям;
- можливість рефінансувати наявну на підприємстві дебіторську заборгованість в грошові кошти і таким чином збільшити грошові потоки;
- можливість покупцями здійснення закупівель більших партій товарів, що стимулюватиме ПП «Рекрафт» до розширення товарного асортименту;
- покращення ділового іміджу та платоспроможності суб'єкта господарювання через можливість проведення своєчасних розрахунків з власними кредиторами;
- зниження собівартості продукції за рахунок можливості закупляти більшу кількість товару у своїх постачальників за нижчими цінами.

Другою формою рефінансування дебіторської заборгованості, яка знайшла широке застосування на вітчизняних підприємствах, є вексельна форма розрахунків. Виданий покупцем вексель є письмовим борговим зобов'язанням, відповідно до якого покупець зобов'язується відповідно до визначених дат перерахувати вказану в документі суму грошових коштів. За допомогою векселя підприємство при придбанні товару може оформлювати комерційний кредит, тобто вексель за своїм економічним змістом є фінансовим інструментом в системі комерційного кредитування.

Особливістю комерційного кредитування є те, що воно здійснюється суб'єктами господарювання за власним бажанням і його реалізація проводиться без взаємозв'язку з банківською системою. Загалом комерційний кредит є товарною формою кредиту, сутність якої полягає в кредитній угоді, яка підписується між постачальником та покупцем, і реалізується у вигляді відстрочки оплати за продані товари. Виходячи з обумовленого, суб'єктами комерційного кредиту є:

- з однієї сторони, підприємство-постачальник – кредитор, оскільки воно надає відстрочку платежу за свій товар;
- з другої сторони, підприємство-покупець – позичальник, яке передає кредитору вексель у якості боргового свідчення, яке засвідчує сплату платежу в майбутньому.

Відмітимо, що в разі оформлення комерційного кредиту з використанням вексельної форми розрахунків жодні інші угоди про надання кредитних послуг не укладаються. Якщо комерційний кредит оформляється без використання векселів чи інших видів боргових зобов'язань, то видача та погашення кредиту здійснюється на умовах, які передбачені договором між кредитором та позичальником.

Без сумніву, кредитні відносини базуються на засадах особистої довіри між кредитором і позичальником, а також їх репутації на ринку. Визначальним фактором, який враховується при проведенні кредитної операції, є фінансовий стан покупців, адже розмір комерційного кредиту та ймовірність його повернення залежать від фінансових можливостей кредитора. Тому в будь-якому випадку відносини з приводу комерційного кредитування пов'язані з певним рівнем ризику для постачальника. Угода з комерційного кредитування завершується, коли покупець погашає заборгованість за даною позикою.

Щоб операції з рефінансування дебіторської заборгованості на підприємстві були більш ефективними, менеджеру при прийнятті рішення про застосування того чи іншого фінансового інструменту потрібно дотримуватись таких принципів:

- загальні витрати на рефінансування не повинні бути більшими, ніж очікується отримати прибуток від використання вивільнених коштів;
- витрати на рефінансування не повинні бути більшими, ніж аналогічні витрати на короткостроковий кредит для підтримки платоспроможності суб'єкта господарювання;
- витрати на рефінансування дебіторської заборгованості не повинні перевищувати рівень інфляційних втрат у випадку затримки платежів [35].

Вважаємо, до складу політики управління дебіторською заборгованістю повинні входити умови, правила та процедури, виконання яких дозволить забезпечити досягнення запланованого результату. Представлена на рисунку 3.2 схема є специфічною багатокomпонентною системою, яка складається з 10 взаємопов'язаних між собою блоків, які формуються під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників і володіють загальною цілісністю.

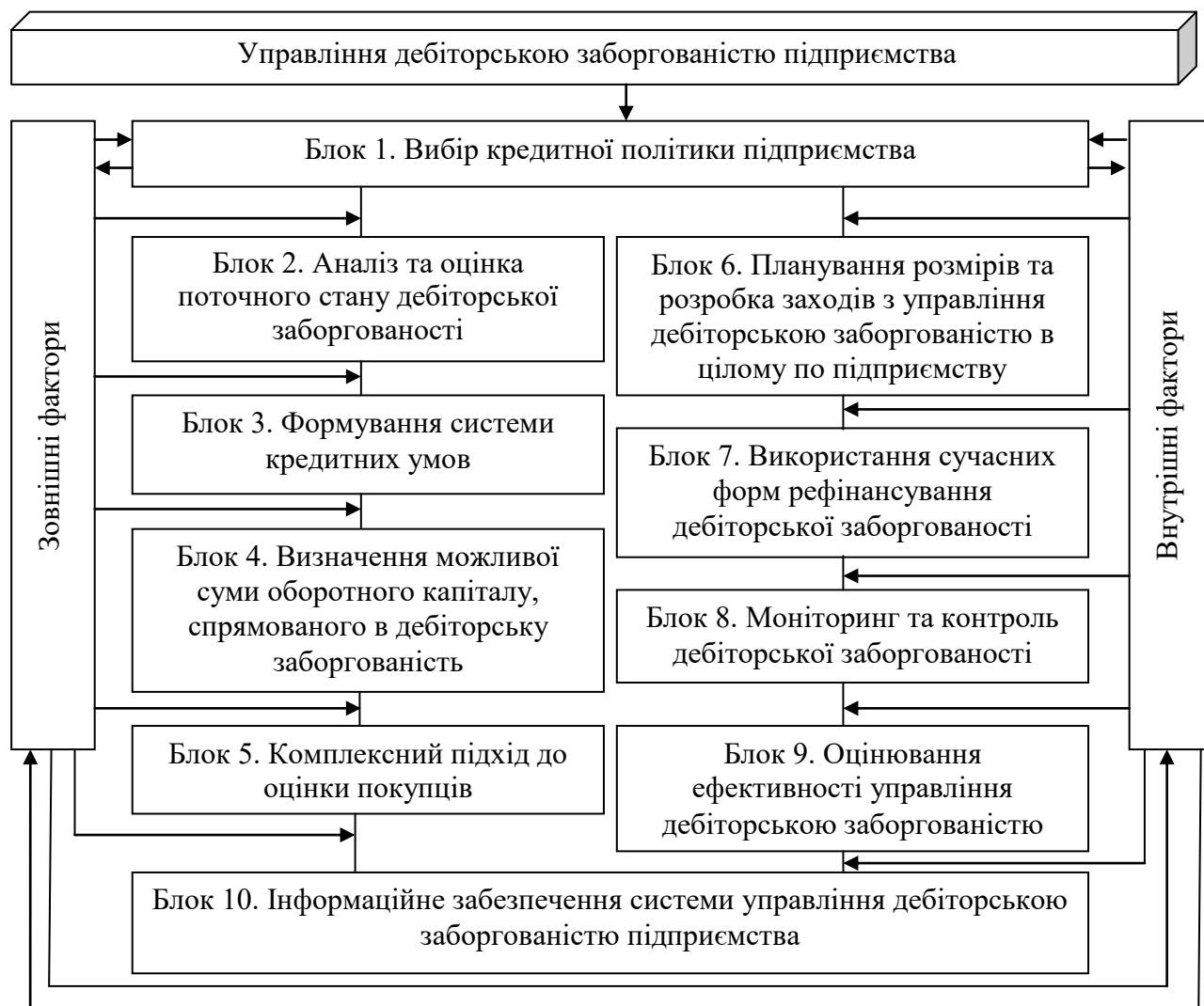


Рисунок 3.1 – Блок-схема системи управління дебіторською заборгованістю на підприємстві

Для управління дебіторською заборгованістю суб'єкт господарювання повинен сформувати таку кредитну політику, реалізація якої дає змогу максимально ефективно використати заходи з погашення дебіторської заборгованості у якості інструменту збільшення продаж, та спрямовані на зменшення ризику виникнення простроченої та / або безнадійної дебіторської заборгованості.

Перший блок (передбачає вибір кредитної політики підприємства) за своїм змістом передбачає обґрунтований вибір типу кредитної політики підприємства по відношенню до кожної з груп покупців. Наприклад, раціональність кредитної політики можна оцінити шляхом вивчення наслідків її реалізації на ключові показники діяльності суб'єкта господарювання.

Другий блок спрямований на аналіз і оцінку поточного стану дебіторської заборгованості, тут використовуються такі інструменти, як SWOT – аналіз; PEST – аналіз, визначення питомої ваги фінансових активів у складі дебіторської заборгованості та оборотних активів підприємства; дослідження структури дебіторської заборгованості за окремими видами та строками погашення.

Третій блок кредитної політики передбачає визначення показників кредитних умов, зокрема таких як: термін надання кредиту; штрафні санкції за прострочення виконання зобов'язань споживачами; відсоткові ставки за кредит; можливості цінових знижок при здійсненні більш швидких розрахунків за придбані товари.

Четвертим блоком системи управління дебіторською заборгованістю є визначення суми оборотного капіталу, яка може бути спрямована в дебіторську заборгованість. При розрахунку цієї суми обов'язково необхідно врахувати обсяги реалізації товарів, під які може бути видана кредиторська заборгованість; а також співвідношення собівартості реалізованих товарів та ціни на товари, що реалізуються в кредит.

П'ятим блоком є реалізація комплексного підходу до формування способів оцінки покупців, який передбачає: формування набору показників, за допомогою яких можна оцінити кредитоспроможність споживачів; побудова інформаційної бази з кредитоспроможності покупців; вибір методів оцінки кредитної спроможності споживачів; диференціація кредитних умов залежно від рівня кредитоспроможності покупців.

Важливу роль при побудові системи управління дебіторською заборгованістю відіграють не лише планування та організація, але й контроль роботи з дебіторами (шостий блок). Зміст управління дебіторською заборгованістю полягає у формуванні кредитного рейтингу покупців; класифікації дебіторської заборгованості за видами та строками погашення; оцінці періоду обертання дебіторської заборгованості; вибір способів реструктуризації дебіторської заборгованості.

Сьомим блоком процесу управління є використання сучасних форм рефінансування дебіторської заборгованості, зокрема, тут можуть бути розглянуті такі інструменти реструктуризації, як: кліринг; факторинг; форфейтинг; видача векселя; аутсорсинг; надання замовникам знижок.

Восьмим блоком системи управління реалізується через систему контролю та моніторингу за обсягами та строками погашення дебіторської заборгованості; вона організується в межах реалізації загального фінансового контролю на підприємстві як самостійний блок управлінських реакцій.

Оцінювання дебіторської заборгованості (дев'ятий блок) дозволяє оцінити ефективність проведеної на підприємстві кредитної політики, виявити її недоліки і врахувати їх в процесі можливих коригувань.

На остатньому, десятому етапі проводиться оцінка інформаційного забезпечення обліку дебіторської заборгованості, і від її побудови залежить рівень упорядкування підготовленої інформації, прозорості та достовірності отриманих за результатом аналізу даних із розрахункових операцій.

В цілому, проведені дослідження показали, що запропонована схема управління дебіторською заборгованістю підприємства включає в собі сукупність взаємопов'язаних між собою підсистем, які здатні в комплексі підвищити фінансові можливості суб'єкта господарювання. На нашу думку, саме така структуризація дозволяє здійснювати системний та цілеспрямований пошук способів поєднання всіх компонентів управління, та дає змогу забезпечити зростання конкурентних можливостей підприємства.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі вивчено порядок організації та методики обліку і аудиту товарів за даними ПП «Рекрафт». За результатами отриманих досліджень було отримано такі проміжні висновки:

– встановлено, що на сучасному етапі розвитку соціально-економічних відносин поняття «товар» розглядається як продукт праці, у тому числі й в нематеріальній формі, який був придбаний суб'єктом господарювання з метою подальшого обміну або продажу. Аналіз підходів вітчизняних науковців до трактування терміну «товар», а також визначень в нормативних документах, показує, що за своїм змістом товар є складним економічним поняттям, яке акумулює в собі набір відмінних властивостей, основною з яких є спроможність даної категорії задовольняти потреби споживачів;

– доведено, що на організацію обліку та аудиту операцій з товарами на підприємстві здійснюють вплив як зовнішні, так і внутрішні фактори. До зовнішніх факторів можна віднести ті, що перебувають поза межами впливу суб'єкта господарювання, відповідно, для підприємства важливим розробка комплексу адаптивних заходів щодо їх нівелювання чи зменшення дії. Внутрішні фактори, які безпосередньо впливають на порядок організації бухгалтерського обліку руху товарів, формуються на підприємстві, відповідно, перебувають у сфері впливу його менеджерів;

– визначено, що в Україні існує розгалужений багаторівневий перелік нормативних документів, які регулюють порядок організації торгівельної діяльності та проведення операцій з товарами. Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, товарами є матеріальні цінності, які були придбані або отримані підприємством та утримуються ним з метою подальшого продажу. На міжнародному рівні методологічні особливості обліку товарів як складових запасів визначені в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Відповідно до норм МСБО 2, запаси поділяють на такі підкласи:

товари для перепродажу, основні та допоміжні матеріали для виробництва, незавершене виробництво та готова продукція;

– встановлено, що достовірність відображення інформації про рух товарів на підприємстві залежить від ступеня деталізації та правильності обраних елементів облікової політики суб'єкта господарювання за цим напрямом. Досліджено, що на законодавчому рівні виділений склад обов'язкових елементів облікової політики в частині обліку операцій з товарами, які забезпечують більший ступінь деталізації підготовленої інформації. Крім того, важливо при формуванні облікової політики враховувати галузеву специфіку функціонування підприємств торгівлі. До елементів, які у даному випадку повинні обов'язково бути відображені, належать, наприклад, порядок відображення в обліку наданих знижок при реалізації товарів, а також методика обліку наявності та руху тари;

– визначено, що основні завдання бухгалтерського обліку на підприємствах оптової торгівлі, до яких належить і ПП «Рекрафт», полягають в організації дієвої системи контролю за виконанням перед постачальниками договірних зобов'язань з продажу товарів, а також за станом товарних запасів. Приймання товарів на складі здійснюється матеріально відповідальною особою на підставі таких первинних документів, як накладна (або рахунок-фактура), податкова накладна в електронному вигляді, документи, які засвідчують якість товарів. За умови, якщо доставка товарів у ПП «Рекрафт» здійснюється автотранспортом, постачальник надає товарно-транспортну накладну. Оплата придбаних товарів проводиться з використанням безготівкової форми розрахунків шляхом оформлення платіжного доручення на підставі виставленого рахунку;

– досліджено, що для синтетичного обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою подальшого продажу, використовують рахунок 28 «Товари». У ПП «Рекрафт» використовується лише один субрахунок до рахунку – 281 «Товари на складі», на якому ведеться облік руху та наявності товарних запасів, які знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо;

– зроблено висновок, що у більшості випадків суб'єкт господарювання реалізує товари на підставі договорів купівлі-продажу. Проте за умови здійснення разової поставки або коли вартість відпущених товарів є порівняно незначною, договір в письмовій формі може не складатися. У цьому випадку відпуск товарів здійснюється з використанням належно оформлених накладних або рахунків-фактур;

– доведено, що система внутрішнього аудиту наявності та руху товарів, а також законності здійснення товарних операцій відіграє важливу роль в досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей суб'єкта господарювання, які спрямовані на підвищення його платоспроможності та покращення рівня управління. Мета проведення аудиту товарів підприємства оптової торгівлі полягає у висловленні аудитором думки, перш за все, про достовірність інформації щодо обсягів надходжень та реалізації товарів в обліку; а також щодо правильності відображення даних про наявність та рух товарів у первинних документах, регістрах аналітичного й синтетичного обліку, звітності суб'єкта господарювання.

За результатами проведених у дипломній роботі досліджень було визначено напрями покращення організації та методики обліку і аудиту товарів на підприємстві. Перша пропозиція стосувалась необхідності розвитку у ПП «Рекрафт» дистанційних форм торгівлі та вивченні порядку їх відображення в обліку торговельного підприємства.

Без сумніву, стрімкий розвиток інформаційних технологій обумовив виникнення у торговельних підприємств нових форм взаємовідносин з покупцями та призвів до поширення такого виду діяльності, як електронна торгівля. Впровадження цього виду діяльності дозволяє із залученням додаткових мінімальних ресурсів розширити існуючі канали збуту товарів, покращити рівень обслуговування покупців, віднайти нові джерела зростання прибутковості суб'єкта господарювання. Питання розвитку дистанційних форм торгівлі, зокрема, електронної комерції, є особливо актуальним для ПП «Рекрафт», що обумовлено високою конкуренцією на регіональному ринку деталей та приладь для автотранспортних засобів, а тому важливістю пошуку

нових шляхів зменшення собівартості реалізованих товарів. В цілому, організація системи бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів через мережу Internet включає побудову обліку в розрізі двох видів витрат: по-перше, виникають витрати на забезпечення електронної комерції (передбачає створення платформи для спілкування з клієнтами); по-друге, зберігається завдання відображення в обліку доходів та витрат від реалізації товарів.

У практичній діяльності будь-якого підприємства трапляються випадки, коли покупець звертається з вимогою щодо повернення чи заміни придбаного товару. Вивчення правових аспектів цієї операції та дослідження порядку її відображення на рахунках обліку є важливим і для ПП «Рекрафт», тому наступна рекомендація стосувалась саме удосконалення обліку повернення товарів. З облікової точки зору заміна одного товару на інший аналогічної якості розглядається як операція з обміну подібними товарами, тому не потребує проведення коригування доходів в обліковій системі продавця. Проте за умови, якщо повернення товарів супроводжується перерахуванням покупцеві грошових коштів, існує ряд особливостей облікового відображення таких операцій.

Дебіторська заборгованість за реалізовані товари займає левову частку у складі оборотних активів ПП «Рекрафт», тому, вважаємо, актуальним для досліджуваного підприємства є пошук шляхів оптимізації розрахунків з дебіторами та визначення шляхів управління дебіторською заборгованістю. Використання інструментів рефінансування дебіторської заборгованості є одним із основних способів запобігання фінансовій неплатоспроможності суб'єктів господарювання. У дипломній роботі проаналізовано можливості використання у ПП «Рекрафт» таких форм рефінансування боргів, як факторинг та вексельна форма розрахунків.

В цілому, вважаємо, отримані пропозиції та рекомендації будуть корисними та можуть бути використані для покращення організації та методики обліку і аудиту товарів у ПП «Рекрафт».

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Митний кодекс України : кодекс (№ 4495-VI) : [прийнято Верховною Радою України 13.03.2012] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44-45, № 46-47, № 48.

2 Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2021).

3 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою України 16.07.1999] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2021).

4 Про захист прав споживачів [Електронний ресурс] : закон (№ 1023-XII) : [прийнято Верховною Радою України 12.05.1991] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2021).

5 Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№435–IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.11.2021).

6 Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 16) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України 19.01.2000 № 318] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 18.11.2021).

7 Дохід [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (№ 18) : [прийнято 01.01.2012] / Офіційний сайт Верховної Ради

України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2021).

8 Дохід [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 15) : [прийнято Міністерством фінансів України 29.11.1999 № 290] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 18.11.2021).

9 Запаси [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (№ 2) : [прийнято 01.01.2012] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2021).

10 Запаси [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 9) : [прийнято Міністерством фінансів України 20.10.1999 № 246] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 18.11.2021).

11 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : методичні рекомендації (№ 2) : [затверджено Міністерством фінансів України 10.01.2007] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 20.11.2021).

12 Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Електронний ресурс] : методичні рекомендації (№ 45) : [затверджено Міністерством фінансів України 27.06.2013] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 22.11.2021).

13 Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : методичні рекомендації (№ 635) : [затверджено Міністерством фінансів України 27.06.2013] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua (дата звернення: 20.11.2021).

14 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань

[Електронний ресурс] : положення (№ 879) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 30.11.2021).

15 Азрилиян А. Н. Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – М. : Институт новой экономики. – Режим доступа: URL: <https://www.booksite.ru/localtxt/bol/sho/buh/gal/ter/ski/slo/var/index.htm> (дата обращения: 18.11.2021).

16 Базилевич В. Д. Політекономія : підручник. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.

17 Белозерцев В. С., Гарькавий М. Г. Облік та аналіз реалізації товарів на підприємстві електронної комерції // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 23. – С. 40-43.

18 Білик В. М., Закусілов О. А. До питання про вживання термінів «товарні ресурси» і «товарні запаси» // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.2. – С. 171–175.

19 Бровко О. Т. Економічна сутність товарних запасів та їх місце в системі управління товарними потоками підприємств торгівлі // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. – № 2. – С. 12 – 21.

20 Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

21 Бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Ажур, 2008. – 1112 с.

22 Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид. доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.

23 Вожга Н. В. Удосконалення обліку і контролю руху товарів і тари на підприємствах ресторанного господарства // Молодий вчений. – 2014. – № 6. – С. 91–94.

24 Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. С. М. Гончарова. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 264 с.

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

26 Жиглей І. В., Войтович І. М. Методичні особливості здійснення аудиту товарів на підприємствах роздрібної торгівлі // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2019. – Випуск 3 (44). – С. 18-22.

27 Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Вид-во Львівської Політехніки, 2011. – 844 с.

28 Курта Н. В. Сучасні проблеми обліку дебіторською заборгованістю // Держава та регіони. – 2009. – № 3. – С. 370-373.

29 Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навчальний посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.

30 Лень В.С. Управлінський облік : підручник. – Тернопіль : Богдан, 2015. – 328 с.

31 Лепьохін О. В. Факторингові операції як інструмент управління дебіторською заборгованістю підприємства з метою забезпечення своєї життєдіяльності // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011. – Випуск 2. – С. 120-127.

32 Максименко І. Я., Вайло Т. В. Особливості обліково-аналітичного відображення товарних запасів у системі управління торгівельним підприємством // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 16. – С. 22–25.

33 Носач Н. М. Організація обліку реалізації товарів на підприємствах торгівлі // Бізнес-навігатор. – 2018. – Вип. 6. – С. 217-222.

34 Облікова політика підприємства : навч. посібник / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. – К. :

Центр учб. літ., 2015. – 312 с.

35 Одноволик В. І. Контролінг – сучасна концепція забезпечення стабільного розвитку підприємства // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 6. – С.127-130.

36 Ольшанська М. В., Фаль Ю. Я. Удосконалення визначення поняття «товар» в обліковому аспекті для торгових підприємств // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2019. – № 1–2. – С. 32–39.

37 Основи економічної теорії : підручник / за ред. В. І. Мочерного. – К. : Знання, 2003. – 348 с.

38 Подмешальська Ю. В., Свеженцова А. С. Удосконалення методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі // Інвестиції: практика та досвід. – 2019. – № 4. – С. 72-79.

39 Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 192 с.

40 Свідерській Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навчальний посібник. – К. : КНЕУ, 2005. – 233 с.

41 Смачило В. В., Дубровська Є. В. Управління дебіторської заборгованістю // Фінансовий директор. – 2007. – №5. – С. 29-31.

42 Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

43 Глумачний словник бухгалтерських та суміжних термінів для студентів напряму 6.030509 – облік і аудит та спеціальності 8.03050901 – облік і аудит (071 – облік і оподаткування) / Укл.: Г. О. Король, Н. П. Потрус, А. О. Безгодкова. – Дніпропетровськ : НМєТАУ, 2016. – 112 с.

44 Чернін О. Я. Бухгалтерський облік і контроль товарів підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Житомир, 2017. – 23 с.

45 Чернін О. Я. Облікове відображення операцій з товарами на

підприємствах оптової торгівлі: напрями удосконалення // Наука. Економіка. Інновації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (15-16 січня 2017 року, м. Чернівці). – Київ : Лабораторія думки, 2017. – Т. 1. – С. 6-12.

46 Чорнобривець М.М. Управління дебіторською заборгованістю підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.13. – С. 241-247.

47 Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік I : навч. посібник ; Держ. фіскальна служба України ; Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

48 Шендригоренко М. Т. Товари як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту на підприємстві [Електронний ресурс] // Економіка та суспільство: електронне фахове видання. – 2017. – № 12. – С. 722–726. – Режим доступу: www.economyandsociety.in.ua

49 Шерстюк О. О., Бакурова О. А. Оцінювання системи внутрішнього контролю // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 413-420.