

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Чесноткокалення документування обліку та аудиту товарних запасів на ТОВ "Атлант"

Виконав: студент 2 курсу, групи Р0719-00К
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік аналіз контролю в управлінні підприємствам
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

Старченко О.В.
(ініціали та прізвище)

Керівник Людмила Миколаївна Ю.В.
(посадка, ім'я, прізвище, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент Назаренко О.А.
(посадка, ім'я, прізвище, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні

(код та назва)

інтернетовою

Спеціалізація _____

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ ММ
Завідувач кафедри Мельниченко Т.О.

«28» 05 2020 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Парнюк Олександр Владиславович
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) З'ясування окремих документів обліку та аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“»

керівник роботи Подошмаєва Катерина Вікторівна
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «29» листопада 2020 року № 1582-С, 594-С

2. Строк подання студентом роботи 15.12.2020

3. Вихідні дані до роботи З'ясування окремих документів, метричних даних, періодичні висновки, звіти щодо діяльності підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Теоретико-методологічні аспекти документального обліку та аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 2. Документальне обліку товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 3. Проконтролювати процес урахування окремих документів з обліку та аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 4. Висновки

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) 1. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 2. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 3. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 4. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 5. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 6. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 7. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 8. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 9. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 10. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 11. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 12. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 13. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 14. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 15. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 16. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 17. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 18. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 19. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“» 20. З'ясування окремих документів та звітів товариства з обмеженою відповідальністю «ТОВ „Арізон“»

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Оттожкешанська Т.В.		
2	Оттожкешанська Т.В.		
3	Оттожкешанська Т.В.		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	травень 2020	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	травень 2020	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2020	викон.
4	Робота над 2 розділом	вересень 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	вересень 2020	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	викон.
9	Нормоконтроль	грудень 2020	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2020	викон.
11	Захист роботи	грудень 2020	

Студент

(підпис)

Старчук О.В.

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

(підпис)

Оттожкешанська Т.В.

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

(підпис)

Федорко В.К.

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Парнюк О.В. Удосконалення документування обліку та аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Розглянуто облікову категорію «товарні запаси» та досліджено методологічні основи документування, обліку та аудиту товарних запасів. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «Апельмон» та досліджено документування обліку товарних запасів на ТОВ «Апельмон», виконано фінансовий аналіз ТОВ «Апельмон». Проведено аудит товарних запасів ТОВ «Апельмон» та розроблено пропозиції щодо удосконалення документування обліку та аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон».

Ключові слова: ТОВАРНІ ЗАПАСИ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТУВАННЯ, АУДИТ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ, НАКЛАДНА

ABSTRACT

Parniuk O. Improvement of documenting the accounting and audit of commodity stock at Apelmon LLC.

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Educational and Scientific Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The accounting category «commodity stock» is considered and the methodological bases of documentation, accounting and audit of commodity stock are investigated. The general characteristics of Apelmon LLC are considered and the documentation of commodity stock accounting at Apelmon LLC is studied, the financial analysis of Apelmon LLC is performed. An audit of

commodity stock of Apelmon LLC was conducted and proposals were developed to commodity stock the documentation of accounting and audit of inventories at Apelmon LLC.

Keywords: COMMODITY STOCK, BALANCE SHEET, ASSETS, DOCUMENTATION, AUDIT, AUDITOR'S WORKING DOCUMENTS, AUDIT PROGRAM, INVOICE

АННОТАЦИЯ

Парнюк О.В. Совершенствование документирования учета и аудита товарных запасов на ООО «Апельмон».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены учетную категорию «товарные запасы» и исследованы методологические основы документирования, учета и аудита товарных запасов. Рассмотрены общая характеристика ООО «Апельмон» и исследованы документирования учета товарных запасов на ООО «Апельмон», выполнен финансовый анализ ООО «Апельмон». Проведен аудит товарных запасов ООО «Апельмон» и разработаны предложения по совершенствованию документирования учета и аудита товарных запасов на ООО «Апельмон».

Ключевые слова: ТОВАРНЫЕ ЗАПАСЫ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ, АУДИТ, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА, НАКЛАДНАЯ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку товарних запасів	12
1.2 Методика документування обліку товарних запасів на підприємстві	20
1.3 Методика аудиту товарних запасів на підприємстві	36
2 ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ НА ТОВ «АПЕЛЬМОН».....	49
2.1 Загальна характеристика ТОВ «Апельмон»	49
2.2 Документування обліку товарних запасів та аналіз на ТОВ «Апельмон».....	51
2.3 Фінансовий аналіз ТОВ «Апельмон».....	64
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «АПЕЛЬМОН».....	77
3.1 Аудит товарних запасів на ТОВ «Апельмон».....	77
3.2 Удосконалення документування обліку товарних запасів на ТОВ «Апельмон».....	92
3.3 Удосконалення аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон».....	98
ВИСНОВКИ.....	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	110
ДОДАТОК А. Фінансова звітність ТОВ «Апельмон» за 2018 – 2019 роки...	124

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Торговельна сфера є однією зі складових сфер економіки. Підвищення ефективності торговельної сфери стає складовою розвитку економіки України в сучасних умовах. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає удосконалення обліку товарних запасів, метою якого є методологічне, облікове, інформаційне забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень для планування, контролю та стратегічного розвитку суб'єкта господарювання.

На сучасному етапі розвитку обліку товарних запасів торговельні підприємства самотужки намагаються вирішити питання документального забезпечення операцій з товарними запасами внаслідок відсутності їх методичного забезпечення з урахуванням сучасних вимог до оптимальності, ефективності, впровадження МСФЗ. Від правильності ведення обліку товарів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих товарів.

Ефективність прийнятих управлінських рішень залежить від забезпечення управлінського персоналу необхідною, своєчасною та достовірною інформацією, основним джерелом якої є облікова інформація. Саме проведення аудиту товарів дозволяє управлінському персоналу довіряти інформації бухгалтерського обліку. Ступінь довіри управлінського персоналу значно підвищується після проведення аудиту товарів, тому своєї актуальності набувають питання щодо підвищення якості аудиту товарів. Також аудит товарів є необхідним у зв'язку з потребою отримати власниками, кредиторами й інвесторами, як вітчизняними так і закордонними, оперативної та достовірної інформації щодо стану, руху товарів.

Питання обліку та аудиту товарних запасів висвітлюються в наукових дослідженнях, статтях, підручниках вченими, практикуючими бухгалтерами,

такими як: С.Ф. Головим, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, В.В. Новодворською, М.В. Кужельним, Н.В. Хоменко, А.П. Макаренко, Т.О. Меліховою, Ю.В. Подмешальською та ін. Аналіз публікацій свідчить, що автори розглядають питання обліку товарних запасів відповідно до законодавчо-нормативних документів обліку України, рекомендацій МСФЗ, пропонують свої вирішення проблемних питань щодо організації обліку та його інформаційного забезпечення. Сучасні дослідження полягають у вирішенні теоретичних та практичних аспектів обліку товарних запасів, оскільки саме товарні запаси торговельних підприємств складають значну частину активів суб'єктів господарювання. Але слід мати на увазі, що кожна сфера торговельної діяльності потребує індивідуального підходу до організації обліку та його документального забезпечення й ці питання актуальні на теперішній час.

Аналіз останніх публікацій та досліджень показує, що публікацій за темою аудиту товарів значно менше, ніж за іншими об'єктами аудиту. Аналізуючи науковий внесок вчених, фахівців, практиків в сфері аудиту, необхідно зазначити, що ними не розглядається науково-методичний підхід до організації та методики аудиту товарів на підприємствах роздрібною торгівлі в сучасних умовах розвитку підприємницької діяльності, який вимагає забезпечення управлінського персоналу своєчасною, достовірною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Це означає, що аудиторську перевірку необхідно планувати відповідно до корисності інформації перш за все для управлінського персоналу.

Мета роботи – дослідити документування обліку та аудиту товарних запасів та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ТОВ «Апельмон». Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність товарних запасів;
- дослідити методологічні засади документування обліку та аудиту товарних запасів;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «Апельмон»;

- вивчити документування обліку товарних запасів на ТОВ «Апельмон»;
- виконати фінансовий аналіз діяльності ТОВ «Апельмон»;
- провести аудит доходів товарних запасів на ТОВ «Апельмон»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення документування обліку та аудиту товарних запасів ТОВ «Апельмон».

Об'єктом дослідження є процес документування обліку та аудиту товарних запасів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи документування обліку та аудиту товарних запасів на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення документування обліку та аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності ТОВ «Апельмон».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

– удосконаленні документування обліку товарів шляхом впровадження: форми накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів, форми книги складського обліку, як одного із важливих аспектів організації складського обліку, що забезпечить підвищення інформативності даних обліку для прийняття ефективних управлінських рішень;

– удосконаленні аудиту товарних запасів шляхом розробки та впровадження: форми стратегічного плану, форми додатку до стратегічного плану в якому, визначаються результати виконання завдань стратегічного плану, анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу аудитору підвищити якість перевірки.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням документування обліку та аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон». Впровадження пропозицій у діяльність ТОВ «Апельмон» щодо удосконалення документування обліку та аудиту товарних запасів дозволять підвищити ефективність документування обліку та аудиту товарних запасів, контролю та використання облікової інформації для управління підприємством (довідка про впровадження № 88 від 28.11.2020 р.).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на Міжнародній науково-практичній конференції ІННІ ЗНУ «Біоекономіка як ключовий фактор розвитку виробництва та екологізації промислового регіону» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 26-27 листопада 2020 р.).

Публікації. За результатами дослідження опублікована наукова стаття: Парнюк О.В. Подмешальська Ю.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. Агросвіт. 2020. № 22. С. 97 – 104.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 125 сторінках

комп'ютерного тексту, в тому числі 10 рисунків, 50 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 57 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку товарних запасів

Відповідно до Національного положення (стандарту) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [14].

Активи в свою чергу поділяються на оборотні та необоротні, при такому поділі визначальною ознакою є термін корисного використання об'єкта. Запорука ефективного процесу ідентифікації активів – правильне розуміння сутності об'єкта та його класифікаційних особливостей, а також самої процедури ідентифікації. Здатність ідентифікувати актив є критерієм його визнання та зарахування на баланс з метою подальшого обліку.

Змістовним на нашу думку є пропозиція Подмешальської Ю.В., Зайберт Є.К. щодо визначення послідовності ідентифікації активів при надходженні на підприємство при веденні бухгалтерського обліку (рисунок 1.1), які вважають за необхідне сконцентрувати увагу на питаннях ідентифікації активів при надходженні на підприємство, як початкової ланки їх облікового процесу, адже від її якості залежать подальші результати облікового процесу загалом [42].

Запаси підприємства класифікуються як оборотні активи та відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» включають такі, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, послуг, а також управління підприємством [11].

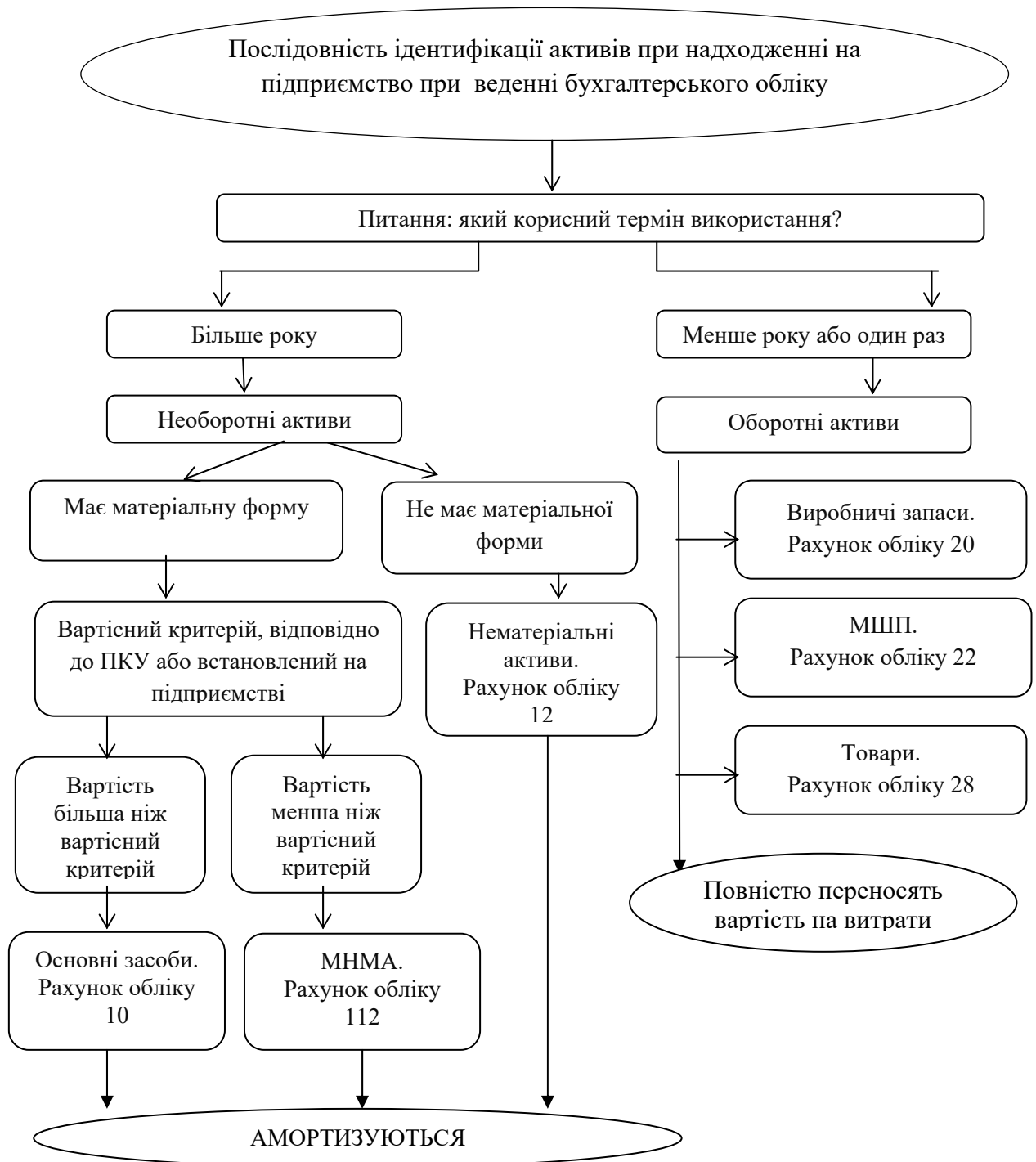


Рисунок 1.1 – Послідовність ідентифікації активів при надходженні на підприємство при веденні обліку [42]

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва

продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання [11].

Таким чином, бачимо, що відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», головною ознакою категорії «товари» є мета їх придбання. При розгляді категорії «товарні запаси» з метою ведення обліку – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу фізичним та юридичним особам з метою отримання прибутку.

Підприємство-покупець, як правило, не вносить суттєвих змін до фізичної форми товарів, які придбав. Але в деяких випадках, наприклад, коли підприємство-покупець займається перепродажем, може здійснюватись комплектація таких товарів, їх компонування в яку-небудь систему (об'єднання декількох станків у виробничу лінію). Товарні запаси складають

основну частину запасів у торговельно-закупівельних підприємств, у підприємств, що спеціалізуються на комплектації, тощо [54].

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення [1].

Аналізуючи сутність категорії «товари» згідно з ПКУ, ми прийшли до висновку, що ця категорія в контексті оподаткування є більш змістовною та значно ширшою.

Цікавим на наш погляд є наступне трактування сутності категорії «товари», а саме: це об'єкти, послуги, ідеї або все те, що призначене для обміну. Однак перш ніж включиться в процес обміну, він повинен викликати інтерес у потенційного покупця, тобто мати здатність задовольняти конкретні потреби.

Отже, у широкому значенні, під товарами, розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товарами можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результати послуг, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу вартість і може обмінюватися на інші товари (гроші) власником [39].

В таблиці 1.1 наведено сутність категорій «товарні запаси», «товари».

Таблиця 1.1 – Узагальнення підходів до термінів «товари», «товарні запаси» та «запаси»

№	Автори, джерело	Визначення сутності
1	2	3
1	М.Ф. Огіччук [39]	Товарні запаси – частина сукупних запасів, що перебуває на підприємствах-виробниках у вигляді готової продукції й у каналах сфери обігу
2	Великий економічний словник [23]	Товарний запас – являє собою масу товарів, призначену для наступного продажу та здійснення безперебійної торгівлі, що знаходиться в сфері обігу в процесі переміщення від виробництва до споживання.
3	Н.В. Хоменко [54]	Товар – це продукт праці, що призначений для продажу або обміну.
4	Ю.В. Тараненко [51]	Ототожнює товарні запаси з готовою продукцією у постачальників (збутова), на складах і базах (складська).

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
5	В.В. Сопко [44]	Товари – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) і зберігаються підприємством з метою наступного продажу
6	А.М. Стелмащук [45]	Товар – це продукт праці, що задовольняє якусь потребу людей і виготовлений для обміну, призначений для продажу
7	Ф.Ф. Бутинець [18]	Товари – це активи, які утримуються підприємством для продажу і передбачають у подальшому отримання прибутку
8	Н. О. Власова [19]	Товар – це продукт праці або певне благо, що здатні задовольняти певні потреби людини і призначені для обміну (купівлі та продажу).
9	В.С. Лень [27]	Товар – це продукт праці, виготовлений з метою обміну або продажу, а не для особистого споживання.

Таким чином, товарний запас являє собою масу товарів, призначену для подальшого продажу, що знаходяться в сфері обігу в процесі переміщення від виробництва до споживача.

У процесі переміщення товарні запаси сфери обігу набувають різних форм: запаси готової продукції на складах підприємства; товари в дорозі (від виробника до оптової ланки, від оптової до роздрібною ланки); товарні запаси на складах оптової торгівлі та інших збутових посередників; товари в дорозі від оптової до роздрібною ланок торгівлі; запаси підприємств роздрібною торгівлі (на складах та в торговельному залі) [54].

Для характеристики стану процесів утворення та розробки стратегії управління товарними запасами торговельних підприємств їх класифікують за різними ознаками, зображено на рисунку 1.2. На підставі цієї класифікації товарних запасів, можна зробити висновок, що товарні запаси в процесі обліку потрібно розглядати всебічно, з урахуванням усіх можливих варіантів їх формування та використання.

Ціна на товар – це грошовий вираз вартості товару. Різниця між продажними і закупівельними цінами становить торговельну націнку. Вона включає в себе ПДВ і торговельну надбавку, яка призначена для покриття витрат обігу і забезпечення прибутку торговельних підприємств.

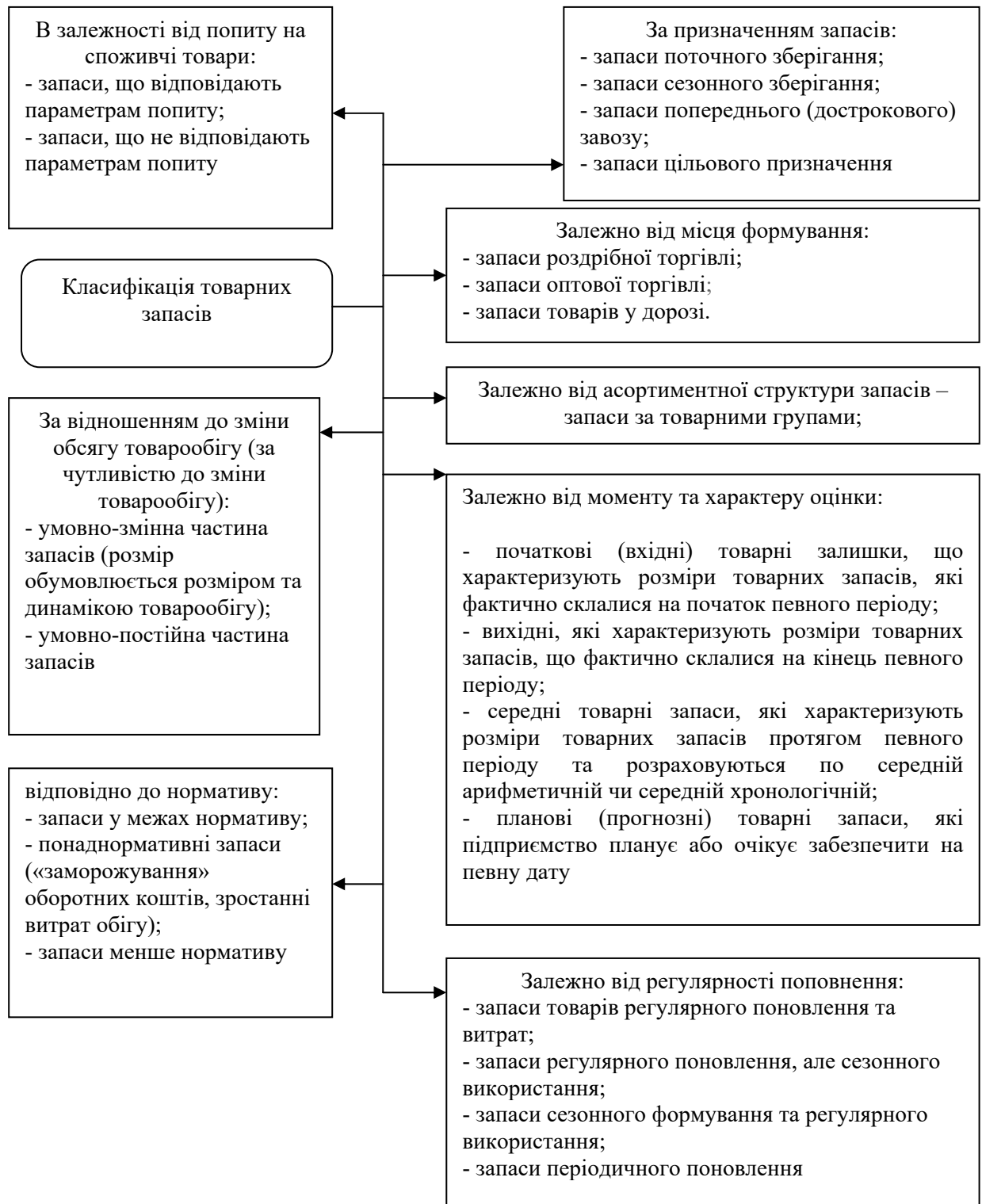


Рисунок 1.2 – Класифікація товарних запасів

При веденні обліку товарних запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України, їх характеристика наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Нормативні документи, які регулюють порядок ведення обліку товарних запасів

№	Назва нормативного документу	Ким і коли затверджений	Коротка характеристика змісту нормативного документу
1	2	3	4
1	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [11]	Наказ Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.1999	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси та їх розкриття у фінансовій звітності.
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9]	Наказ Міністерства фінансів України від 31 травня 1999 р. № 664	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності.
3	План рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування [15]	Наказ Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.1999	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів.
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12]	№ 3332-VI від 12.05.2015, ВВР, 1999, № 45	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
5	Податковий кодекс України [1]	№ 2755-IV від 02.12.2010 р.	Визначає порядок оподаткування прибутку підприємств
6	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [3]	Наказ МФУ №879 від 02.09.2014 р.	Визначає права, обов'язки і завдання, які покладаються на членів інвентаризаційної комісії та загальні принципи інвентаризації
7	Положення про форму та зміст розрахункових документів [4]	Наказ МФУ від 21.01.2018 р. № 13	Контролює наявність та використання книг обліку розрахункових операцій, розрахункових книжок, дотримання порядку застосування реєстраторів розрахункових операцій.
8	Порядок визначення розмірів розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [5]	Постанова КМУ №116 від 22.01.1996 р., із змінами, внесеними згідно із Постановами КМУ №1253 від 07.12.2011 р.	Визначає розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів
9	Методичні рекомендації про застосування регістрів обліку [8]	Наказ Міністерства фінансів №356 від 29.12.2000 р.	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів обліку з обліку виробничих запасів.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
10	Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів [13]	Наказ Міністерства статистики України від 28.12.1996 р. № 389	Порядок обліку товарообороту та товарних запасів і складання статистичної звітності

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Торговельна діяльність може здійснюватись громадянами та юридичними особами всіх форм власності у сферах роздрібної та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері.

Продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно договору купівлі-продажу, поставки та інших цивільно-правових договорів, якими передбачено передачу прав власності від строків її надання.

До основної операційної діяльності підприємства торгівлі відносяться операції купівлі-продажу товарів, оскільки вони є головною метою його створення і забезпечують основну частку доходу [19].

1.2 Методика документування обліку товарних запасів на підприємстві

Документування є елементом методу бухгалтерського обліку, що підтверджує здійснення господарської операції, це спосіб первинного спостереження за господарською діяльністю та/або окремою господарською операцією що передбачає фіксацію їх властивостей на відповідному носії: паперовому – первинний документ; електронному – електронний документ. В свою чергу, даний елемент методу має забезпечити врахування усіх зазначених властивостей об'єкту бухгалтерського обліку [57].

Початковим кроком здійснення бухгалтерських записів є реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних документів.

Первинні документи є перманентною складовою не тільки в системі обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання, при прийнятті управлінських рішень, проведенні податкових та аудиторських перевірок тощо. Інформація про підприємство для усіх цілей формується на основі даних, які містяться в первинних документах, і в результаті процесів збору, групування та обробки вона задовольняє потреби користувачів бухгалтерського обліку

Для забезпечення якісного обліку товарних запасів важливим значенням є його документальне забезпечення. З реформуванням обліку, впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності, використанням ІТ-технологій виникають особливі вимоги до оформлення, змісту документів, якими оформлюються факти та операції з товарними запасами. Для того щоб документальне оформлення операцій з товарними запасами на підприємстві було корисним, інформативним та змістовним, необхідно якісно виконати постановку обліку. Як відомо, постановка та ведення обліку розпочинається з Наказу про облікову політику, в якому й відображаються методологічні принципи обліку об'єктів обліку. І хоча, на теперішній час існує багато рекомендацій щодо складання Наказу про облікову політику, але, як показує практика, бухгалтер все одно стикається з труднощами при його складанні, не винятки й торговельні підприємства.

В таблиці 1.3 нами узагальнено основні елементи облікової політики щодо товарних запасів, які необхідно обов'язково відображати в Наказі про облікову політику.

Таблиця 1.3 – Елементи облікової політики в частині обліку товарів для торговельних підприємств

Елементи облікової політики	Пояснення
1	2
Робочий план рахунків	Включає повний перелік синтетичних та аналітичних рахунків обліку товарних запасів відповідно до Інструкції № 291, а також відкритих до них субрахунків, відповідно до вимог управлінського обліку, адаптації до міжнародних стандартів.

Продовження таблиці 1.3

1	2
Форма бухгалтерського обліку	Визначають реєстри обліку, методику відображення господарських операцій, їх реєстрацію, узагальнення. Суб'єкти господарювання обирають форму обліку відповідно до фінансової та технічної забезпеченості з урахуванням її ефективності для конкретного торговельного підприємства.
Документальне забезпечення бухгалтерського, управлінського обліку	Визначаються форми первинних документів типової форми, самостійно розроблених відповідно до чинного законодавства для забезпечення управлінського персоналу правдивою та достовірною інформацією для управління, аналізу, контролю за товарними запасами
Порядок документообігу	Складання графіків документообігу з визначенням термінів обробки первинних документів, відповідальних за складання первинних документів.
Оцінка товарних запасів	Визначається відповідно до методологічних принципів П(С)БО 9 «Запаси»: - первісна оцінка при надходженні – визначається перелік витрат, який включається для визначення первісної вартості; - оцінка вибуття товарних запасів – обирається один з методів оцінки вибуття запасів; - оцінка товарних запасів на дату балансу.
Порядок визначення торговельної націнки	Визначається методика розрахунку, документальне забезпечення, організація обліку.
Порядок обліку транспортних витрат	Визначається методика обліку транспортно-заготівельних витрат, рахунки обліку.
Порядок обліку тари	Визначається технологія обліку тари.
Порядок переоцінки товарних запасів	Визначаються умови проведення переоцінки, методика розрахунку уцінки, обрання методу списання уцінки товарних запасів, дооцінки, документальне забезпечення, порядок відображення в синтетичному та аналітичному обліку.
Порядок проведення інвентаризації	Визначається склад інвентаризаційної комісії, терміни проведення, документальне забезпечення проведення інвентаризації та її результатів, відображення в обліку.
Порядок відшкодування завданих збитків та нестач	Визначається методика розрахунку, документальне забезпечення, відображення в обліку

Слід зазначити, що якщо в бухгалтерії працівники розуміють значення та необхідність документування, то менеджерський персонал не завжди володіє переліком необхідних документів для оформлення операцій з товарними запасами. І це означає, що організація документообігу на торговельних підприємствах або зовсім відсутня, або використовується тільки обліковим персоналом. Така ситуація виникає внаслідок того, що документування є трудомістким процесом, а методичне забезпечення організації документування товарних запасів на торговельних підприємствах відсутнє, що призводить до неможливості організації контролю, аналізу, планування, прийняття стратегічних рішень щодо управління запасами.

Процес організації документування товарних запасів передбачає використання типових форм та розробку власних форм документів, перелік осіб, відповідальних за їх створення, обробку, графік документообігу. Процес документування операцій з товарними запасами пропонуємо розглядати у такій послідовності, як наведено на рисунку 1.3.

Документування операцій з товарними запасами слід формувати за певними ознаками, наприклад, можна класифікувати документи відповідно до етапів, пов'язаних з рухом та обліком товарних запасів, а саме: надходження товарних запасів на склад; надходження товарних запасів у торговельну мережу; внутрішнє переміщення товарних запасів; реалізація товарних запасів; переоцінка товарних запасів; інвентаризація товарних запасів; визначення залишків товарних запасів на кінець звітного періоду; надання інформації про товарні запаси управлінському персоналу.

На нашу думку, відповідно до кожної групи необхідно визначити перелік документів типової форми або власно розроблений. Відповідно до кожного етапу, пов'язаного з рухом та обліком товарних запасів, необхідно визначити перелік документального забезпечення господарських операцій. Правильно сформована система документування операцій з руху товарних запасів створює базу даних інформаційного забезпечення управління товарними запасами та інформаційну систему торговельного підприємства.

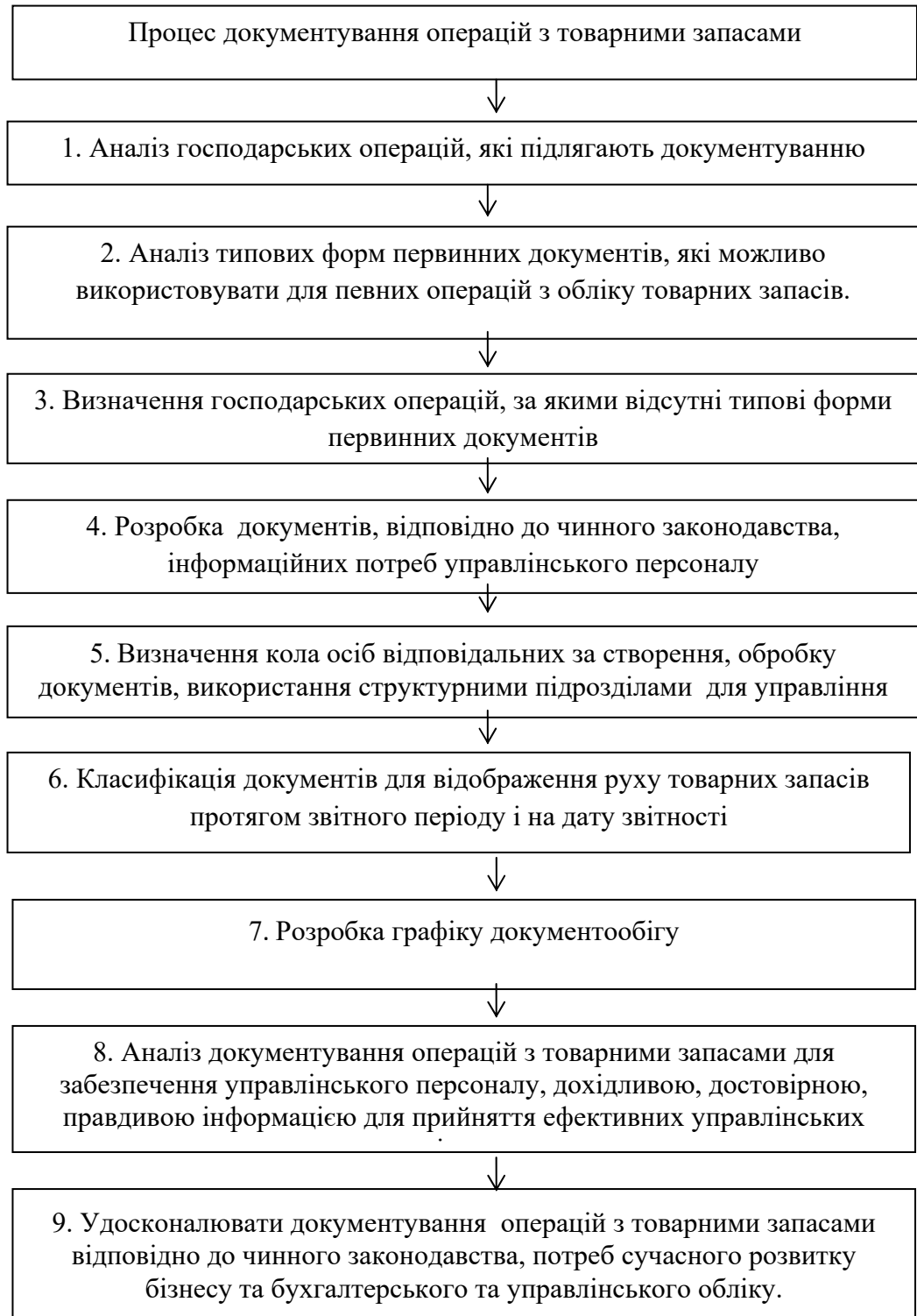


Рисунок 1.3 – Складові процесу документування операцій з товарними запасами

Джерело: розроблено авторами

В таблиці 1.4 наведено первинні документи з обліку запасів [18]. На нашу думку, не всі ці документи враховують специфіку саме товарних запасів, тому використання деяких з них торговельними підприємствами може бути обмеженим або навіть не доцільним.

Таблиця 1.4 – Первинні документи з обліку запасів

Типова форма	Назва документу	Примітки
1	2	3
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отримання вантажів та оприбуткування їх на склад підприємства.
М-2	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні товарних цінностей.
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні.
М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника.
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника. Використовується для обліку матеріальних цінностей і направлення листа – претензії постачальнику.
М-11	Накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для обліку руху запасів в середині підприємства.
М-12	Картка № – складського обліку	Використовується для обліку запасів на складі.
М-13	Реєстр приймання передачі документів	Використовується для обліку супровідних документів на оприбутковані товарні цінності.
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського і бухгалтерського обліку
М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії, відображає рух запасів на складі за певний період.
М-21	Інвентаризаційний опис	Використовується для співставлення наявних запасів із даними бухгалтерського обліку.

Перелік документів для оформлення руху товарів на етапі надходження, складського обліку та внутрішнього переміщення нами систематизовано в залежності від напрямку їх використання в таблиці 1.5.

Таким чином, набір документів за технологічними ознаками обліку товарів, надає змогу суб'єкту господарювання мати повний перелік документального забезпечення щодо надходження, руху, оцінки товарів, який можна взяти за основу, а також допоможе у визначенні документів, які можна використовувати без змін, та ті, які необхідно змінити чи розробити.

Таблиця 1.5 – Перелік документів для оформлення руху товарів на етапі надходження, складського обліку та внутрішнього переміщення

Надходження товарів	Складський облік і внутрішнє переміщення товарів
Первинний облік	
- рахунок-фактура	- картка складського обліку
- прибуткова накладна	- книга складського обліку
- прибутковий ордер	- матеріальний ярлик
- товарно-транспортна накладна	- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення)
- митні декларації	- накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей
- сертифікат відповідності (якості)	- реєстр приймання – здачі документів
- акт приймання товарів за кількістю	
- акт приймання товарів за якістю	- відомість обліку залишків товарів на складі
- журнал обліку надходження товарів	- товарний звіт
- платіжні документи	- матеріальний звіт
- журнали	- журнали
- відомості	- відомості
- оборотна відомість	- оборотна відомість
- фінансова звітність	- фінансова звітність

Пакет документального забезпечення обліку товарних запасів повинен переглядатися відповідно до змін законодавчо-нормативних актів, облікової політики, вимог сучасного розвитку бухгалтерського обліку, впровадження новітніх технологій, міжнародних стандартів.

Документальному оформленню товарних операцій передують укладання договорів. Договір поставки (купівлі-продажу) є основним правовим документом, який визначає права й обов'язки постачальників та покупців. Серед основних його реквізитів є найменування сторін, найменування та

кількість товарів, сума, строки постачання, умови прийому, порядок розрахунку, відповідальність сторін за порушення договірних обов'язків тощо.

При прийманні товарів на склад матеріально-відповідальною особою повинна виписуватись прибуткова накладна. В накладній вказується дата та номер документу, найменування відправника та покупця. Крім того, в прибутковій накладній вказується найменування та короткий опис товару, його кількість, ціна, вартість тощо. Прибуткова накладна підписується матеріально-відповідальною особою, яка отримала товар, та затверджується печаткою підприємства-покупця. Прибуткова накладна складається в одному екземплярі та залишається на підприємстві.

Приймання, відпуск і зберігання матеріальних цінностей, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально-відповідальні особи. З ними потрібно укласти за встановленою формою договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Для отримання товарів на складі постачальника матеріально-відповідальній особі видається довіреність.

При надходженні товарів без товаросупровідних документів (невідфактуровані надходження) їх повинна прийняти спеціальна комісія (в присутності матеріально-відповідальної особи, представника постачальника та компетентної незацікавленої особи) і скласти акт про приймання товарів, які надійшли без товаросупровідних документів.

Отримані товари оприбутковуються в день закінчення їх приймання по фактичній кількості та вартості. Оприбуткування товарів здійснюється на основі актів про приймання. Оформленні документи по прийманню товарів являються основою для здійснення розрахунків з постачальниками, а їх дані не можуть бути переглянуті після приймання товарів.

В бухгалтерському обліку порядок приймання товарів за кількістю та якістю тісно пов'язаний із моментом настання матеріальної відповідальності. Матеріальна відповідальність настає з моменту приймання товарів за кількістю матеріально-відповідальною особою. Якщо вона збігається за

часом з прийманням за якістю, то матеріальна відповідальність настає в повному обсязі в момент, коли матеріально-відповідальна особа ставить підпис і штамп (печатку) в супровідних документах.

При прийманні товарів на підприємство оптової торгівлі може бути виявлена невідповідність між фактичними даним з інформацією первинних документів. У разі, якщо під час приймання товарів виявлені нестачі або надлишки складається акт про встановлені розбіжності в кількості та якості під час приймання товарно-матеріальних цінностей. Цей документ є універсальним.

Він застосовується за наявності розбіжностей в кількості і (або) якості отриманих товарів незалежно від того, за чиєї вини виникла невідповідність (постачальника чи транспортної організації), і від виду транспортного перевезення вантажу. В акті перераховують лише ті позиції товарно-матеріальних цінностей, за якими встановлені розбіжності. Акт складається в трьох примірниках [37].

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником господарства і головним бухгалтером.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем у трьох примірниках:

- перший примірник передають підприємству, яке одержує ТМЦ і є підставою для їх оприбуткування;
- другий примірник залишають на складі постачальника і є підставою для списання ТМЦ;
- третій примірник – передають пропускному пункту для контролю за вивезенням ТМЦ за межі підприємства, а потім передають у бухгалтерію підприємства-постачальника [36].

Товарно-транспортна накладна – єдиний для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи, та є одним із документів, який можна використовувати для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного й бухгалтерського обліку, що може бути складений у паперовій і/або електронній формі та має містити обов'язкові реквізити, передбачені цими Правилами.

Якщо ж ТТН не оформлюють (наприклад, під час доставки товару на умовах EXW), то для перевезення й оприбуткування товару потрібно скласти видаткову накладну.

У ситуації, коли товари надходять на склад, матеріально відповідальна особа може також виписати прибутковий ордер форми № М-4, або Акт приймання [38].

Первісна вартість товарних запасів визначається в залежності від способу їх надходження на підприємство (таблиця 1.6) [11].

Таблиця 1.6 – Порядок формування первісної вартості товарних запасів при їх надходженні

Джерела надходження товарних запасів	Порядок формування первісної вартості товарних запасів
1	2

Придбання	<p>Собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат (п.9):</p> <ul style="list-style-type: none"> – сум, сплачених згідно з договором постачальнику (за винятком) непрямих податків; – сум ввізного мита; – сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; – транспортно-заготівельних витрат; – інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до споживання в запланованих цілях. <p>Не включається до складу первісної вартості запасів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наднормативні втрати та нестачі запасів; – проценти за користування позиками; – витрати на збут; – загальногосподарські та ніші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням та доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.
Внесених до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Одержаних безоплатно	Справедлива вартість запасів

Продовження таблиці 1.6

1	2
Придбаних в результаті обміну на подібні товари	Балансова вартість переданих запасів, якщо ж вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою вартістю і справедливою переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
Придбаних в результаті обміну на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну

Підприємству важливо правильно вибрати метод оцінки вибуття товарних запасів. Обраний метод необхідно обов'язково зафіксувати в Наказі про облікову політику.

П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що у разі відпуску запасів у продаж їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- нормативних затрат;
- ціни продажу (таблиця 1.7) [11].

Таблиця 1.7 – Методи оцінки запасів при їх вибутті

Методи	Характеристика
1	2
Ідентифікована собівартість	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу і вартість запасів, що залишилися
Середньозважена собівартість	Проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних протягом звітного місяця
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Продовження таблиці 1.7

1	2
Нормативні витрати	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат, ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися
Ціни продажу	Заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари

На підприємствах роздрібною торгівлі товари оцінюють за цінами продажу. Тому придбані товари дооцінюють до цін продажу по середньому проценту торговельної націнки. За рахунок націнки відшкодовують ПДВ і витрати торгового підприємства. Тобто торговельна націнка складається із націнки для відшкодування витрат і отримання прибутку, а також сум ПДВ,

що включені у продажну вартість товару. Тому торговельну націнку більш логічно називати торговельною надбавкою (націнка плюс ПДВ).

Торгову націнку встановлюють у відсотках до собівартості придбаних товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки вираховують діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів [54].

Обліковою одиницею товарів є конкретний вид (найменування) товарних запасів.

Рахунок 28 «Товари» призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Рахунок 28 (281-286) використовують здебільшого збутові, торгові та заготівельні підприємства (організації), а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб

і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або на рахунку 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 має такі субрахунки

- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;
- 284 «Тара під товарами»;
- 285 «Торгова націнка»;
- 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для

продажу».

На субрахунках 281 – 284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення (таблиця 1.8) [15].

Таблиця 1.8 – Характеристика субрахунків рахунку 28

Субрахунок	Характеристика
1	2
Субрахунок 281 «Товари на складі»	Ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.
Субрахунок 282 «Товари в торгівлі»	Ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).
Субрахунок 283 «Товари на комісії»	Ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.
Субрахунок 284 «Тара під товарами»	Ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари та цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».
Субрахунок 285 «Торгова націнка»	Підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та

	продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. До звітності включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.
Субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	Ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до ПСБО-27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

З 03.01.17 року, з введенням в дію змін до Закону № 996 [12], первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Отже, первинний документ вже не підтверджує здійснення господарської операції, а лише містить відомості про неї. На рисунку 1.4 нами запропоновано узагальнений формат обліку придбання товарних запасів з визначенням первинних документів, що містять інформацію про операції.

1. Укладання договору з постачальником товарів	
2. Оплата за товар на підставі рахунка-фактури вхідного	
Платіжне доручення вихідне	
Дебет 371	Кредит 311
3. Визнання права на податковий кредит	
Дебет 644	Кредит 641
4. Надходження товарів – визначення первісної вартості товарів	
Накладна, ТНН, акти, довідка бухгалтерії, документи складського обліку	
Дебет 281	Кредит 631
5. Відображення руху товарів в обліку – реалізація з передоплатою	
6. Отримання передоплати	
Платіжне доручення вхідне	
Дебет 311	Кредит 681
7. Визнання податкового зобов'язання	
Податкова накладна	
Дебет 643	Кредит 641

8. Відвантаження товару	
Видаткова накладна, зведені облікові документи, акти, довідки бухгалтерії	
Дебет 361	Кредит 702
Списання податкового зобов'язання	
Дебет 702	Кредит 643
Визнання собівартості реалізованого товару	
Дебет 902	Кредит 281
9. Залік заборгованостей	
Дебет 681	Кредит 361
10. Узагальнення за місяць інформації в облікових регістрах	
Журнал 5, Відомість 5.	
11. Узагальнення за звітний період в звітності	
Баланс, Звіт про фінансові результати	

Рисунок 1.4 – Узагальнений формат документального забезпечення бухгалтерського обліку товарних запасів

Джерело: розроблено авторами

Кореспонденція рахунків по обліку надходження і реалізації товарів на умовах наступної оплати наведена в таблиці 1.8 [24].

Таблиця 1.8 – Кореспонденція рахунків по обліку надходження та реалізації товарів на умовах наступної оплати

Зміст господарських операцій	Рахунки обліку	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприбутковано товар, що надійшов від постачальника: а) вартість товару	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
б) сума податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Списано товар на реалізацію за собівартістю	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
Нараховано заборгованість за відвантажений товар	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»

Оплачено постачальнику за товар	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Надійшли гроші від покупців	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Кореспонденція рахунків по обліку придбання та реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі наведена в таблиці 1.9 [24].

Таблиця 1.9 – Кореспонденція рахунків по обліку реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі

Зміст господарських операцій	Рахунки обліку	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Надійшли товари від постачальника	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Передано товари із складу в торгівлю	282 «Товари в торгівлі»	281 «Товари на складі»
Нараховано торгову націнку	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»

Продовження таблиці 1.9

1	2	3
Надійшла в касу виручка від реалізації	301 «Готівка в національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Списано торгіву націнку	285 «Торгова націнка»	282 «Товари в торгівлі»
Списано собівартість проданих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»
Виручку визнано доходом	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
Списано на фінансові результати собівартість реалізованих товарів	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» оцінка товарів на дату балансу здійснюється наступним чином, а саме:

- запаси відображаються в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;
- запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду;
- чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут [11].

1.3 Методика аудиту товарних запасів на підприємстві

Для визначення основних підходів до методики організації аудиторської перевірки товарів необхідно враховувати особливості методології бухгалтерського обліку товарів. Особливість визначається рядом факторів, основними з яких є:

- форми продажу(оптова, роздрібна);
- існування різних форм оцінки товарів при їх надходженні та реалізації;

- організація обліку витрат;
- наявність або відсутність обліку торгової націнки;
- визначення собівартості реалізованих товарів;
- методика визначення доходу від реалізації товарів;
- методика визначення фінансових результатів.

Стратегія аудиту повинна будуватися певним чином на організації аудиторської перевірки обліку придбання товарів, організації складського обліку товарів, обліку реалізації товарів, обліку визначення фінансового результату діяльності [43].

Для якісного проведення аудиту товарів на підприємствах торгівлі важливою умовою є визначення мети та завдань аудиторської перевірки.

Савченко В.Я. вважає, що метою аудиту товарних запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків товарних запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [48].

На думку Кулаковської Л.П. мета аудиту товарів полягає у встановленні правильності, своєчасності, законності відображення руху товарів в обліку відповідно до чинного законодавства та внутрішнього порядку організації бухгалтерського обліку, достовірності та неупередженості інформації в фінансовій звітності [25].

Ми погоджуємося з думкою вчених та вважаємо, що головною метою аудиту товарів є висловлення незалежної думки про відповідність облікової інформації про товари в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчо-нормативних документів.

На нашу думку, основними завданнями аудиту товарів є наступні:

- перевірка законності здійснення операцій по придбанню та реалізації товарів;
 - перевірка договірної дисципліни з постачальниками та покупцями;
- перевірка розрахункових операцій з постачальниками та покупцями;

- оцінка результатів попередніх проведених інвентаризацій товарів;
- перевірка достовірності інформації та правильності оформлення первинних документів;
- перевірка ефективності організації складського обліку товарів;
- перевірка повноти, своєчасності, достовірності відображення інформації за операціями з руху товарів в облікових регістрах, фінансовій звітності;
- перевірка синтетичного та аналітичного обліку товарів;
- перевірка узгодженості інформації первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності.

Виходячи з наведених завдань, аудитору необхідно перевірити правильність ведення та достовірність відображення інформації за операціями з руху товарів в облікових записах, первинних документах, зведених документах та у фінансовій звітності, для висловлення думки про достовірність інформації [53].

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням товарних запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор має вивчити всі документи, за допомогою яких можливо відтворити ланцюг господарських фактів від придбання товарів до їх реалізації. У таблиці 1.10 наведені основні джерела інформації для здійснення аудиту товарних запасів [56].

Таблиця 1.10 – Основні джерела інформації для здійснення аудиту товарних запасів

№	Джерела інформації
1	2
1.	Товарно-транспортні накладні, вимоги, накладні, лімітно-забірні карти
2.	Супроводжувальні та розрахунково-платіжні документи постачальників, доручення, журнали реєстрації доручень
3.	Митні декларації

Продовження таблиці 1.10

1	2
4.	Акти приймання матеріалів (якщо якість і кількість матеріалів, що надійшли на склад, не відповідає даним супроводжувальних документів або матеріали надійшли без документів);
5.	Документи, що обґрунтовують купівельну ціну та первісну вартість запасів
6.	Матеріали інвентаризації (накази про проведення інвентаризації, інвентаризаційні описи, акти результатів контрольних перевірок цінностей, письмові пояснення матеріально відповідальних осіб, протоколи засідань інвентаризаційних комісій)
7.	Розрахунки природних втрат, акти псування
8.	Картки складського обліку (за кожним номенклатурним номером);
9.	Матеріальні звіти
10.	Головна книги
11.	Баланси підприємства та форми звітності

Методика аудиту товарних запасів складається з двох складових:

- методика організації аудиторської перевірки;
- методика проведення аудиторської перевірки товарних запасів.

На нашу думку, основна мета організації аудиторської перевірки – це розробка загальної стратегії аудиту, визначення термінів перевірки, обсягів перевірки. Досягнення мети аудиторської перевірки відбувається шляхом планування аудиту, який є початковим етапом проведення аудиту. На початковому етапі організації аудиту розробляється загальний план аудиторської перевірки, який визначає методичні підходи організації аудиторської перевірки та програма аудиту, яка визначає методичні підходи до проведення аудиту.

Для розуміння сутності аудиторської перевірки товарних запасів пропонуємо розглядати процес аудиторської перевірки товарних запасів за допомогою загальної моделі аудиторської перевірки товарних запасів (рисунок 1.5).

Аудиторські процедури – це певний порядок дій аудитора для отримання необхідних доказів на конкретній ділянці аудиту. В таблиці 1.11

наведено процедури для одержання аудиторських доказів при аудиті товарних запасів [29].

Процес аудиторської перевірки			
Укладання договору на проведення аудиту			
Містить:			
<ul style="list-style-type: none"> - предмет договору (визначення мети і завдання аудиту) - вартість послуг; порядок розрахунків; - права, обов'язки, відповідальність сторін; - додаткові, особливі умови 			
Планування			
Стратегічне		Планування аудиторської перевірки	
Оцінка зовнішніх факторів	Оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Визначення	Розробка Програми аудиту, яка визначає аудиторські процедури для досягнення мети аудиту і виконання завдань аудиту
		Аудиторського ризику; суттєвості	
Етап фізичної перевірки			
Аудитор присутній при проведенні інвентаризації		Аудитор досліджує документи за результатами проведеної інвентаризації	
Основний етап			
Виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту	Оформлення робочих документів	Аналіз виявлених порушень і помилок	Складання підсумкових документів
Завершальний етап			
Складання аудиторського звіту	Узгодження аудиторського звіту з управлінським персоналом	Підписання аудиторського звіту	Підписання Акту виконаних робіт

Рисунок 1.5 – Загальна модель аудиторської перевірки товарних запасів

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 1.11 – Аудиторські процедури та докази при перевірці товарних запасів

№	Аудиторські процедури	Мета та завдання	Аудиторські докази
1	2	3	7
1	Перевірка правильності заповнення первинних документів при оприбуткуванні товарних запасів	Впевнитись у правильності оформлення первинних документів	Картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, договори постачання, податкові накладні
2	Перевірка відповідності синтетичного та аналітичного обліку	Впевнитись у правильності визначення залишків	Картки складського обліку, матеріальні звіти, прибуткові та видаткові ордери

	товарних запасів; перевірка номенклатури складських запасів	товарних запасів на початок звітного періоду	
--	---	--	--

Продовження таблиці 1.11

1	2	3	4
3	Перевірка повноти оприбуткування товарів і правильності їх оцінки	Впевнитись у правильності оцінки товарів при надходженні та оприбуткування за справедливою вартістю	Наказ про облікову політику, картки складського обліку, накладні,
4	Перевірка повноти і якості інвентаризації товарів	Впевнитись у правильності та достовірності даних при проведенні інвентаризації	Наказ про проведення інвентаризації, наказ про облікову політику, інвентаризаційні відомості
5	Перевірка методів оцінки товарів при їх вибутті	Впевнитись у правильності оцінки товарів при вибутті	Картки складського обліку, накладні, акти на списання, видаткові ордери
6	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку товарів	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку товарів	Робочий план рахунків, Головна книга, Наказ про облікову політику, Журнал № 5
7	Перевірка правильності відображення вартості товарів у фінансовій звітності	Впевнитись у правильності відображення вартості товарів у ФЗ	Фінансова звітність, відомості аналітичного обліку, дані синтетичного обліку
8	Перевірка правильності визначення залишків товарних запасів на кінець періоду	Впевнитись у правильності визначення залишків товарних запасів на кінець періоду	Фінансова звітність, відомості аналітичного обліку, дані синтетичного обліку

Під час аудиту процесу постачання початково доцільно встановити наявність взаємозв'язку між договірною, обліковою та податковою політикою підприємства з тієї причини, що саме договірна політика торговельного підприємства передбачає забезпечення оптимізації договірної діяльності, впливу її на систему бухгалтерського обліку та оподаткування.

Аудит процесу постачання товарів представлено на рисунку 1.6.

Аудит процесу зберігання товарів слід розпочинати з інвентаризації товарів, до якої входить перевірка повноти, своєчасності та правильності

оприбуткування товарів; перевірка повноти відображення переміщення та вибуття товарів; перевірка відповідності фактичних залишків товарів даним бухгалтерського обліку [56].

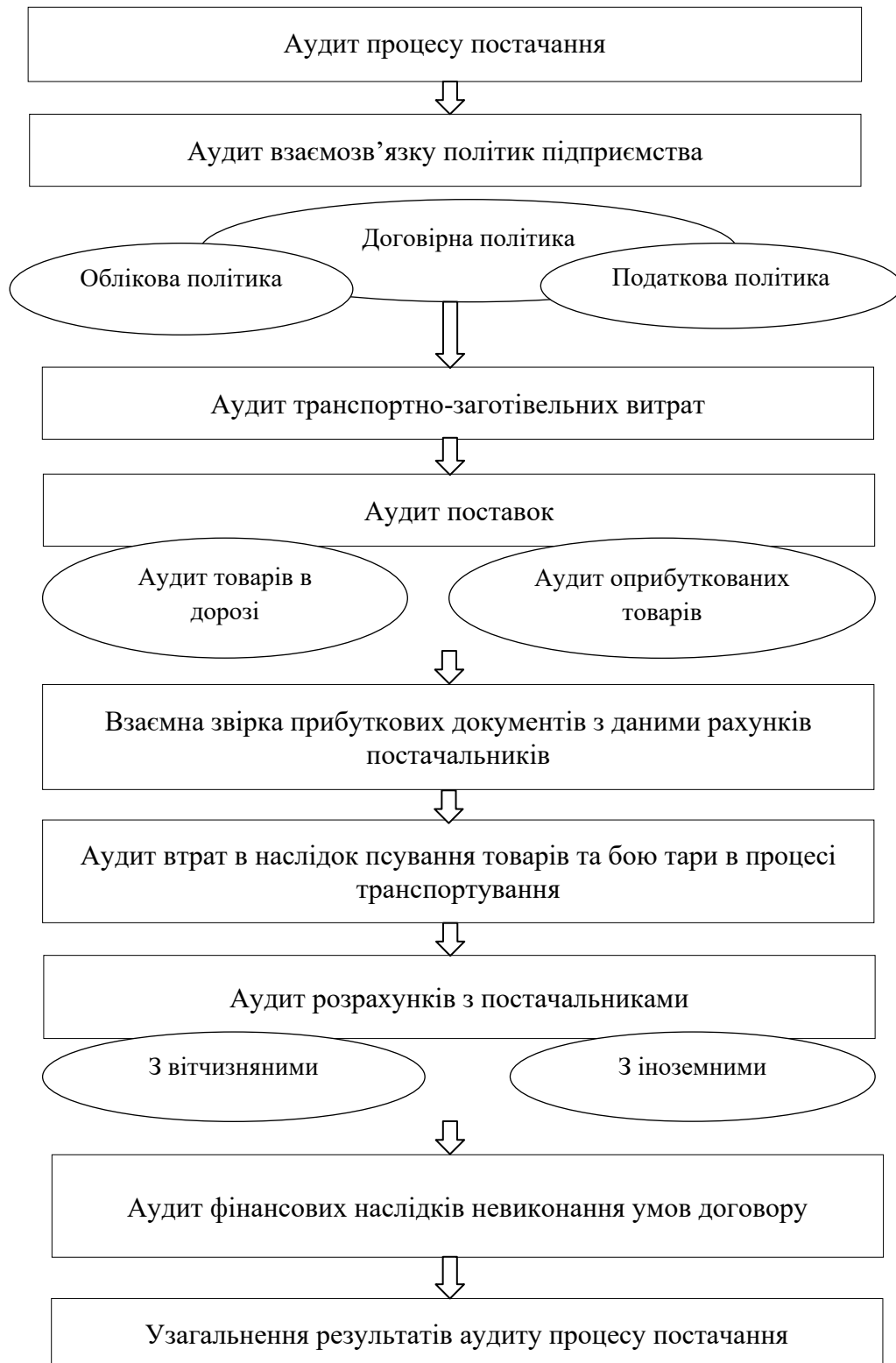


Рисунок 1.6 – Аудит процесу постачання товарів

Якщо під час документальної перевірки результатів проведеної клієнтом інвентаризації у аудитора не виникли сумніви, він має проаналізувати виявлені порушення, з'ясувати причини їх виникнення та розробити рекомендації і заходи по їх усуненню. В іншому випадку аудитор може запропонувати керівництву торговельного підприємства провести вибірккову інвентаризацію в його присутності [43].

На початку інвентаризації слід також перевірити стан складських приміщень, оснащення місць зберігання цінностей вагами, мірною тарою та іншими вимірювальними приладами. Аудитор повинен розглянути стан охорони підприємства і дотримання пропускнуго режиму.

Після закінчення інвентаризації аудитору слід перевірити якість її оформлення та правильність регулювання інвентаризаційних різниць. При цьому слід звернути увагу на те, щоб вартість надлишків і нестач у порівняльних відомостях була наведена відповідно до їх оцінки, показаної в облікових регістрах. Після цього приступити до перевірки правильності проведення залишків, лишків і нестач внаслідок пересортиці.

Наступним етапом аудиту процесу зберігання має стати перевірка формування собівартості придбаних товарів та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Під час аудиторської перевірки необхідно не тільки перевірити правильність їх розподілу, а й встановити доцільність застосування того чи іншого методу.

Особливу увагу аудитором має бути відведено і перевірці втрат у межах норм природнього убутку. Втрати товарів у межах норм природнього убутку обов'язково повинні мати відображення як у фінансовому, так і в податковому обліку. Понаднормові суми втрат товарів не повинні потрапляти до податкових витрат, оскільки їх вважають такими, що не використані в господарській діяльності.

На етапі аудиту процесу реалізації товарів аудитор має ознайомитись з ціновою політикою підприємства та на підставі даних аналітичного обліку субрахунків 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» та 285

«Торговельна націнка» впевнитись у правильності нарахування торгової націнки, яка визначається підприємством самостійно, виходячи з кон'юнктури ринку, умов платежу, середньої ринкової ціни, попиту та пропозиції на окремі товари [25].

Варто наголосити, що особливим етапом перевірки процесу реалізації є аудит уцінки товарів та торговельних знижок. Порядок уцінки та зниження ціни окремих груп товарів регламентовано Положенням про порядок зниження ціни і реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого споживання і продукції виробничо-технічного призначення. Відповідно до цього документа зниження ціни товарів дозволяється лише за рішенням керівника підприємства за наявності:

- товарів, що залежалися (не реалізовані більше ніж 3 місяці та не мали попиту);
- товарів, що частково втратили свою первісну якість [56].

На підставі проміжних висновків має бути складений аудиторський висновок про повноту та достовірність відображення в фінансовій звітності руху товарів, в якому мають бути відображені виявлені порушення та подані практичні рекомендації щодо їх уникнення в подальшій практиці.

На підставі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиторської перевірки розробляються так звані типові порушення при веденні обліку товарних запасів, а отже визначаються об'єкти, яким повинна бути приділена особлива увага (таблиця 1.12) [25].

Таблиця 1.12 – Типові порушення при здійсненні операцій з товарними запасами

Можливі порушення	Характеристика порушень
1	2
Порушення організаційних питань з обліку товарних запасів	- не укладено договори про матеріальну відповідальність з комірником; - не ведеться аналітичний облік руху запасів в бухгалтерії
Нерегулярне проведення перевірки даних про рух товарних запасів в бухгалтерії і на складах підприємства, не проведення	- зниження рівня внутрішнього контролю за збереженням запасів

щорічної інвентаризації	
-------------------------	--

Продовження таблиці 1.12

1	2
Незаконне утворення лишків товарних запасів	<ul style="list-style-type: none"> - необґрунтоване складання комерційних та внутрішніх актів на нестачу, бій, псування запасів при прийманні транспортуванні і розвантаженні їх на складах, базах тощо; - завезення запасів від постачальників в більших кількостях, ніж це зазначено в супровідних документах, або завезення запасів без документального оформлення; - завищення маси тари при складанні актів на її зважування; - внесення до складу запасів сторонніх або однорідних речовин низької якості з метою збільшення їх кількості або маси;
Зберігання на складах великої кількості запасів, які не використовуються	- завантаження складів зайвими запасами, якщо вони швидко псуються або втрачають свої властивості, це призводить до збільшення витрат підприємства
Неповне відображення в обліку відвантажених товарних запасів	- створення не відображених в обліку товарних запасів з подальшим їх привласненням
Несвоєчасне відображення в обліку відвантажених та реалізованих товарних запасів	- порушення облікових принципів щодо відображення операцій в обліку в періоді, в якому вони виникла. Це призводить до перекручення облікових даних, невідповідності даних первинних документів даним облікових реєстрів.
Відсутність налагодженого аналітичного обліку товарних запасів за місцями їх зберігання та окремими видами	- зниження рівня внутрішнього контролю за збереженням товарних запасів

Отже, за результатами дослідження в першому розділі, встановлено що відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», головною ознакою категорії «товари» є мета їх придбання. При розгляді категорії «товарні запаси» з метою ведення обліку – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу фізичним та юридичним особам з метою отримання прибутку.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні

частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Аналізуючи сутність категорії «товари» згідно з ПКУ, ми прийшли до висновку, що ця категорія в контексті оподаткування є більш змістовною та значно ширшою.

Цікавим на наш погляд є наступне трактування сутності категорії «товари», а саме: це об'єкти, послуги, ідеї або все те, що призначене для обміну. Однак перш ніж включиться в процес обміну, він повинен викликати інтерес у потенційного покупця, тобто мати здатність задовольняти конкретні потреби.

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Торговельна діяльність може здійснюватись громадянами та юридичними особами всіх форм власності у сферах роздрібної та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері.

Продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно договору купівлі-продажу, поставки та інших цивільно-правових договорів, якими передбачено передачу прав власності від строків її надання.

До основної операційної діяльності підприємства торгівлі відносяться операції купівлі-продажу товарів, оскільки вони є головною метою його створення і забезпечують основну частку доходу.

Для забезпечення якісного обліку товарних запасів важливим значенням є його документальне забезпечення. З реформуванням обліку, впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності, використанням ІТ-технологій виникають особливі вимоги до оформлення, змісту документів, якими оформлюються факти та операції з товарними запасами. Для того щоб документальне оформлення операцій з товарними запасами на підприємстві було корисним, інформативним та змістовним, необхідно якісно виконати постановку обліку.

Пакет документального забезпечення обліку товарних запасів повинен переглядатися відповідно до змін законодавчо-нормативних актів, облікової політики, вимог сучасного розвитку бухгалтерського обліку, впровадження новітніх технологій, міжнародних стандартів.

Документальному оформленню товарних операцій передують укладання договорів. Договір поставки (купівлі-продажу) є основним правовим документом, який визначає права й обов'язки постачальників та покупців. Серед основних його реквізитів є найменування сторін, найменування та кількість товарів, сума, строки постачання, умови прийому, порядок розрахунку, відповідальність сторін за порушення договірних обов'язків тощо.

При прийманні товарів на склад матеріально-відповідальною особою повинна виписуватись прибуткова накладна. В накладній вказується дата та номер документу, найменування відправника та покупця. Крім того, в прибутковій накладній вказується найменування та короткий опис товару, його кількість, ціна, вартість тощо. Прибуткова накладна підписується матеріально-відповідальною особою, яка отримала товар, та затверджується печаткою підприємства-покупця. Прибуткова накладна складається в одному екземплярі та залишається на підприємстві.

Приймання, відпуск і зберігання матеріальних цінностей, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально-відповідальні особи. З ними потрібно укласти за встановленою формою договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Для отримання товарів на складі постачальника матеріально-відповідальній особі видається довіреність.

В бухгалтерському обліку порядок приймання товарів за кількістю та якістю тісно пов'язаний із моментом настання матеріальної відповідальності. Матеріальна відповідальність настає з моменту приймання товарів за кількістю матеріально-відповідальною особою. Якщо вона збігається за часом з прийманням за якістю, то матеріальна відповідальність настає в

повному обов'язі в момент, коли матеріально-відповідальна особа ставить підпис і штамп (печатку) в супровідних документах.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником господарства і головним бухгалтером.

Рахунок 28 «Товари» призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Рахунок 28 (281-286) використовують здебільшого збутові, торгові та заготівельні підприємства (організації), а також підприємства громадського харчування. На субрахунках 281 – 284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення

Головною метою аудиту товарів є висловлення незалежної думки про відповідність облікової інформації про товари в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчо-нормативних документів.

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням товарних запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Для розуміння сутності аудиторської перевірки товарних запасів пропонуємо розглядати процес аудиторської перевірки товарних запасів за допомогою загальної моделі аудиторської перевірки товарних запасів.

2 ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ НА ТОВ «АПЕЛЬМОН»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Апельмон»

ТОВ «Апельмон» – запорізька мережа зручно розташованих продуктових магазинів формату «біля дому», орієнтованих на швидке придбання якісних продуктів за доступними цінами.

Перший магазин було відкрито в 2004 році. За 14 років наші магазини стали невід'ємною частиною життя і вибором сотень тисяч запорожців. На сьогоднішній день мережа магазинів «Апельмон» налічує 44 магазини по всій області.

Відмінні риси магазинів «Апельмон»:

- оптимальний збалансований асортимент продуктів та непродовольчих товарів для дому – все, що потрібно на кожен день;
- завжди вигідні акційні пропозиції;
- близькість до місця проживання покупця;
- якість обслуговування;
- сучасний формат магазинів.

Метою діяльності ТОВ «Апельмон» є продаж продовольчих товарів та супутніх непродовольчих товарів роздрібним покупцям з метою отримання прибутку.

Предметом діяльності ТОВ «Апельмон» у сфері торгівлі на сьогодні виступають:

- організація роздрібної торгівлі різноманітними промисловими і продовольчими товарами, у тому числі алкогольними напоями і тютюновими виробами, харчовими додатками і напівфабрикатами, а також іншими продуктами харчування;
- торгово-закупочна діяльність, відкриття торгових магазинів.

Відповідно до організаційної структури ТОВ «Апельмон» виділяють три рівні управління магазином. Керуючий магазином «Апельмон» – це фахівець, який забезпечує безперебійність і високу ефективність всієї роботи магазину та керівництво співробітниками магазину.

Керуючий магазином являє собою досить досвідченого спеціаліста з комплексом знань, необхідних у торговельній діяльності. Йому в своїй роботі необхідно орієнтуватися на багато факторів і закономірностей: тенденції розвитку торгівлі, коливання в звичках і перевагах клієнтів, чинники привабливості магазину і т. д. Таким чином, це організатор, і психолог, і експерт в одній особі, тобто керуючий магазином – дуже багатофункціональний фахівець.

Важливим є те, що в статуті підприємства відмічено, що у випадку зміни кон'юнктури ринку, ростом потреби в нових товарах і послугах, підприємство вправі самостійно розширювати номенклатуру й асортимент послуг і товарів у рамках видів діяльності, дозволеної законодавством України, а також здійснювати види діяльності, які пов'язані з охороною навколишнього середовища.

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації у відповідних органах; у своїй діяльності воно керується законодавством України, нормами, правилами, що впливають з міжнародних договорів України, цим статутом, а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Апельмон» здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника. Облік ведеться централізовано. Головний бухгалтер забезпечує організацію бухгалтерського обліку і контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

2.2 Документування обліку товарних запасів та фінансовий аналіз ТОВ «Апельмон»

Облік товарів на ТОВ «Апельмон» ведеться відповідно до Закону України «Про фінансовий облік і фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Оскільки ТОВ «Апельмон» працює в сфері роздрібної торгівлі, тому й має галузеві особливості в обліку.

Основними об'єктами обліку на ТОВ «Апельмон» є наступні:

- товари;
- дебіторська заборгованість;
- кредиторська заборгованість;
- доходи від реалізації товарів;
- собівартість реалізованих товарів;
- грошові кошти.

Кожний етап товароруху, що пов'язаний з надходженням товарів на ТОВ «Апельмон», супроводжується оформленням первинних документів, які потім є підставою для здійснення бухгалтерських записів щодо відображення господарських операцій. Схема документального оформлення в умовах придбання товару з передоплатою на ТОВ «Апельмон» наведена на рисунку 2.1.

Товари на ТОВ «Апельмон» приймаються за кількістю місць і масою бруто і обов'язково за кількістю товарних одиниць в кожному тарному місці і за масою нетто. Одночасно здійснюється перевірка якості товарів. При виявленні розбіжностей між документами постачальника і фактичною наявністю товарів і тари під час приймання, складаються відповідні акти.

При одержанні товару на ТОВ «Апельмон» обов'язково перевіряють відповідність його фактичної кількості та якості до даних супровідних документів і умов договору. Приймання товарів на складі ТОВ «Апельмон» здійснюється матеріально відповідальною особою на підставі товаросупровідних документів.

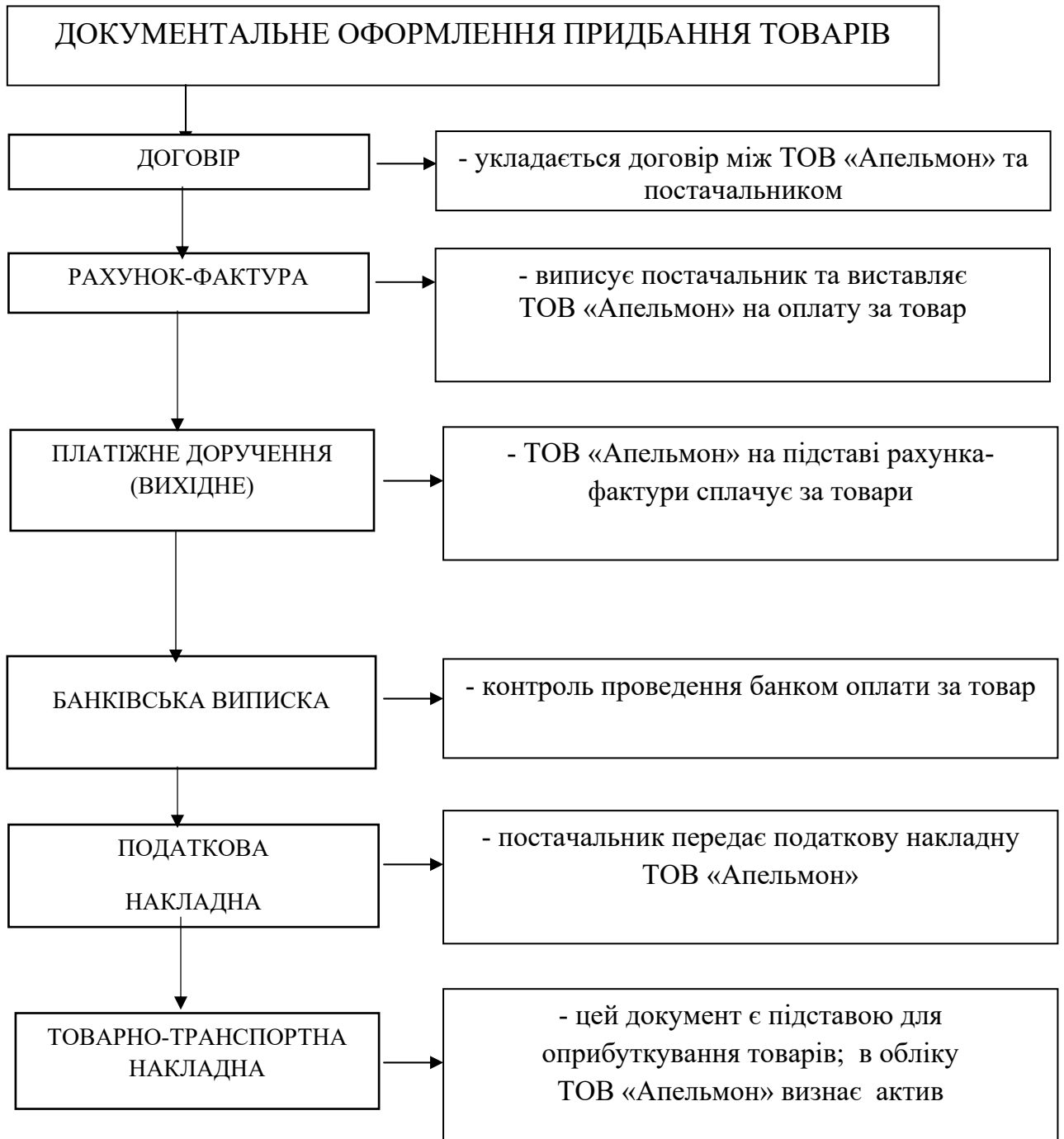


Рисунок 2.1 – Схема документування в умовах придбання товарів з передоплатою на ТОВ «Апельмон»

У випадку відсутності таких документів або деяких з них приймання товару не призупиняється, а складаються акти про фактичну наявність отриманого товару із зазначенням документів, яких не вистачає.

Товар, що надійшов на ТОВ «Апельмон» у справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі підприємства. Товар може

бути прийнято за якістю і на складі постачальника, якщо це передбачено умовами договору.

Зазвичай товар доставляють до ТОВ «Апельмон» автомобільним транспортом. У цьому разі оформляють товарно-транспортну накладну. Товарно-транспортна накладна, яка складена в передбачених законодавством випадках на ТОВ «Апельмон»:

- підтверджує факт надання послуг із перевезення товарів;
- є одним із додаткових документальних свідчень реальності здійснення господарської операції з постачання товарів.

Видаткова накладна за наявності товарно-транспортної накладної обов'язково потрібна лише в тому випадку, коли в товарно-транспортній накладній немає можливості перелічити всі найменування вантажу. Тоді до товарно-транспортної накладної замовник додає документ довільної форми з обов'язковим зазначенням відомостей про вантаж.

При цьому в товарно-транспортній накладній зазначають, що до неї додають як товарний розділ документ у паперовій або електронній формі, без якого товарно-транспортна накладна є недійсною і її не можна використовувати для розрахунків із замовником. Як таке доповнення можна використовувати й видаткову накладну.

При надходженні товарів на ТОВ «Апельмон» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» до неї включають:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

На ТОВ «Апельмон», для обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою роздрібного продажу, використовують субрахунок 282 «Товари в торгівлі». Надходження товару на ТОВ «Апельмон» й передання його в торговельний зал для наступної реалізації відображають бухгалтерськими проводками, які наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік надходження товарів у магазин ТОВ «Апельмон»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано товари на склад магазину	281.1	631.1	10000,00
2	Нараховано податковий кредит (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	644.1	631.1	2000,00
3	Підтверджено податковий кредит	641.2	644.1	2000,00
4	Відображено витрати на транспортування товару від постачальника	289	631.1	1000,00
5	Нараховано податковий кредит за послугами транспортування (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	644.1	631.1	200,00
6	Підтверджено податковий кредит за послугами транспортування	641.2	644.11	200,00
7	Проведено оплату постачальникові за товар і транспортній організації за транспортування товару	631.1	311	12000,00
8	Передано товар зі складу в торговельний зал магазину	282.1	281.1	10000,00
9	Нараховано торговельну націнку для формування продажної вартості товарів	282.1	285.1	2500,00

ТОВ «Апельмон» під час розрахунків із споживачами застосовує сучасну технологію автоматизованої ідентифікації товарів за їх штриховими

кодами, а значення цін товарів зберігається в пам'яті реєстратора розрахункових операцій (далі – РРО).

Елементи технології розрахунку з покупцем та порядок їх виконання на ТОВ «Апельмон» наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Технологія розрахунків з покупцями за товар в магазині ТОВ «Апельмон»

Елементи технології	Умови і порядок виконання
1	2
Підготовчі операції розрахунку	Касир допомагає покупцеві встановити інвентарний кошик з товарами на полицю касової kabini
Реєстрація товару	Лівою рукою касир виймає товари з кошика, правою реєструє їх на касовому апараті
Установлення суми покупки	Сума покупки встановлюється ЕККА автоматично на основі реєстрації кодів і кількості товарів та автоматичного виклику ціни товару з пам'яті ЕККА
Оголошення суми покупки	Сума покупки висвітлюється в індикаторах покупця і касира; касир зобов'язаний чітко назвати її
Отримання грошей	Касир чітко називає суму отриманих грошей, реєструє її в ЕККА, кладе гроші на виду в покупця; якщо гроші не приготовлені завчасно, касир може використати час на упакування покупки
Друк чека	Друк чека здійснюється на ЕККА автоматично після натискання клавіші "Оплата"
Видавання чека і здачі	Сума здачі визначається ЕККА автоматично і висвічується на індикаторі касира; касир голосно називає суму здачі і видає її покупцеві разом з касовим чеком (при цьому паперові банкноти і розмінні монети видаються одночасно)
Завершальні операції розрахунку	Після закінчення розрахунку касир кладе отримані від покупця гроші в касовий ящик, допомагає упакувати товари

Згідно з установленим графіком документообігу матеріально відповідальні особи ТОВ «Апельмон» повинні здавати до бухгалтерії товарні звіти, до яких додають усі прибуткові та видаткові документи. Його прибуткову частину заповнюють на підставі прибуткових документів, а

видаткову – на підставі Z-звітів, розрахункових квитанцій і поворотних накладних.

Товарний звіт на ТОВ «Апельмон» складають у двох примірниках: перший примірник із документами, що додають до нього, здають до бухгалтерії; другий залишається в матеріально відповідальній особі. Обидва примірники підписує матеріально відповідальна особа.

В бухгалтерії ТОВ «Апельмон» виконується опрацювання товарних звітів. В правій частині товарного звіту на підставі опрацьованих документів, що додаються до звіту, проставляються кореспондуючі рахунки з рахунками 282 «Товари» та 284 «Тара», а також суми відповідних господарських операцій. Згрупована інформація по кореспондуючих рахунках переноситься до облікових реєстрів по субрахунках 282 і 284. Облікові залишки по товарах і тарі в цих реєстрах повинні співпадати з залишками товарів і тари по відповідних товарних звітах.

Зважаючи на значну й змінну номенклатуру товарів ТОВ «Апельмон» здійснює оцінку товарів за цінами продажу, який дозволено до використання П(С)БО 9 «Запаси». Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні середнього проценту торговельної націнки товарів.

Сума торговельної націнки на ТОВ «Апельмон» формується зворотним розрахунком – спочатку встановлюють продажну вартість товару, а потім визначають суму торговельної націнки.

Розглянемо на прикладі розрахунок торговельної націнки на ТОВ «Апельмон». Станом на 1 листопада 2020 року залишки товарів для реалізації становлять: продажна вартість товарів – 75 000 грн, у т.ч. сума торговельної націнки – 15 000 грн.

У листопаді були оприбутковані товари за продажною вартістю на суму 145 000 грн, у т.ч. торговельна націнка – 45 000 грн. Продажна вартість товарів, реалізованих за листопад 2020 року, становить 102 000 грн. Розрахунок торговельної націнки та собівартості товару наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Розрахунок торговельної націнки та собівартості товару на ТОВ «Апельмон»

№ з/п	Показник	Первісна вартість, грн	Сума торговельної націнки, грн	Продажна вартість, грн
1	Залишок на кінець місяця	60000,00	15000,00	75000,00
2	Надходження за місяць	100000,00	45000,00	145000,00
3	Середній відсоток торговельної націнки (%): (15000 + 45000) : (75000 + 145000)	27,27%		
4	Реалізовано товари протягом місяця	$74184,60 = 102000,00 - 27815,40$	$27815,40 = 102000,00 \times 0,2727$	102000,00
5	Залишок товару на кінець місяця: (р. 1 + р. 2 – р. 4)	85815,40	32184,60	118000,00

Реалізація товарів на ТОВ «Апельмон» може здійснюватись як за готівку, так із застосуванням банківських платіжних карток, із використанням реєстраторів розрахункових операцій.

Звіт про використання РРО ТОВ «Апельмон» заповнюється щодня. Колонки по обороту А, обороту Б, обороту В і кредитки заповнюються за даними Х-звіту. Колонка по поверненням заповнюється щодня згідно зі службовими чеками, оформляють повернення, і актах про повернення. Колонка «Всього по касі» заповнюється шляхом розрахунку: «сума оборотів» мінус «сума повернень» мінус «сума кредиток». Ця колонка відображає реальну виручку за даною касою.

Звіт за поверненням товару на ТОВ «Апельмон» подається раз на місяць разом із звітом про використання РРО, тобто по кожному реєстратору окремо складаються акти повернень та підключаються під звіт про використання РРО. Звіт надається щомісяця разом із звітом про використання РРО. Даний звіт заповнюється щодня згідно з Касовою книгою. У колонку «Сальдо початок / кінець дня» заноситься відповідне сальдо з Касової книги. В колонки з відповідними рахунками заносяться

суми за цими рахунками по кожній даті місяця. Колонка «Всього» відповідно підсумовує кошти за всіма рахунками.

Співробітник центральної каси ТОВ «Апельмон» може вводити дані в електронні форми інших звітів або виконувати інші звіти за розпорядженням головного бухгалтера юридичної особи. Наприклад, завідувач каси щодня при закритті касового дня вносить дані з Касової книги в електронний бухгалтерський реєстр «Журнал №1» із зазначенням залишку попереднього дня (сальдо) на рахунок і рознесенням надходжень і видач готівки по бухгалтерських рахунках:

- надходження торговельної виручки від реалізації товарів – на кореспондуючий рахунок 702;
- видача грошей для розміну касирам та отримання розмінної монети назад в касу – дебет рахунку 301 з додатковою цифрою, яка є внутрішньо корпоративним номером;
- здача грошей інкасатору банку – на кореспондуючий рахунок 333 «Грошові кошти в дорозі».

При оформленні повернення покупця складається Акт про повернення. До Акта про повернення підключається службовий касовий чек, в якому відображена інформація про повернення і фіскальний чек, по якому пройшло повернення. Звіт за повернення товару на ТОВ «Апельмон» подається раз на місяць разом із звітом про використання РРО, тобто по кожному реєстратору окремо складаються акти повернень та підключаються під звіт про використання РРО.

В таблиці 2.4 наведено облік реалізації товарів на ТОВ «Апельмон».

На ТОВ «Апельмон» іноді виникають події, в результаті яких товари втрачають свої первинні якості. В такому випадку на ТОВ «Апельмон» реєструються додаткові операції внаслідок яких такі товари списуються або реалізуються на інших умовах зі іншими цінами.

Таблиця 2.4 – Облік реалізації товарів на ТОВ «Апельмон»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Надійшла виручка від реалізації товарів	301	702	102000,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ, що виникли під час реалізації товару	702	641.2	17000,00
3	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	282.1	74184,60
4	Списано торговельну націнку на реалізовані товари	285.1	282.1	27815,40
5	Віднесено суму доходу від реалізації на фінрезультат	702	791	102000,00
6	Віднесено собівартість реалізованих товарів на фінрезультат	791	902	69778,20

Приклад. В 2020 році в III кварталі на ТОВ «Апельмон» були виявлені товари (борошно), які тривалий термін не можуть бути реалізовані. У результаті цього такі товари були реалізовані за зниженою ціною. На дату балансу зазначені товари були оцінені за чистою вартістю реалізації, розрахунок якої наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Визначення чистої вартості реалізації товарів на ТОВ «Апельмон»

№	Найменування показника	Показник
1	Кількість борошна	147 кг
2	Первісна вартість (без ПДВ):	
2.1	- за 1 кг;	25,00 грн./кг
2.2	- усього (ряд. 1 × ряд. 2.1)	147 кг × 25,00 грн. = 3675,00 грн.
3	Очікувана ціна продажу (без ПДВ):	
3.1	- за 1 кг;	18,20 грн./кг
3.2	- усього (ряд. 1 × ряд. 3.1)	147 кг × 18,20 грн. = 2675,40 грн.
4	Очікувані витрати на збут (без ПДВ)	
		540,00 грн.
5	Чиста вартість реалізації (без ПДВ):	
5.1	- усього (ряд. 3.2 – ряд. 4)	2675,40 грн. – 540,00 грн. = 2135,40 грн.
5.2	- за 1 кг (ряд. 5.1 / ряд. 1)	14,52 грн./кг

За даними таблиці 2.5, видно що при настанні однієї з наведених у п. 25 П(С)БО 9 подій ТОВ «Апельмон» порівнює первісну вартість запасів, за якою вони були зараховані на баланс при надходженні, і чисту вартість реалізації цих запасів. Якщо первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації запасів, підприємство здійснює їх уцінку. Суму уцінки списують до складу інших операційних витрат і відображають за дебетом субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» з одночасним зменшенням балансової вартості запасів.

Далі розглянемо ситуацію щодо обліку операцій з товарами на ТОВ «Апельмон», яка є характерною для його діяльності.

В III кварталі 2019 року на склад ТОВ «Апельмон» надійшли від постачальника товари на суму 34540,00 грн. (у т. ч. ПДВ – 5756,67 грн.), а саме:

- 800 кг гречаної крупи за ціною 18,00 грн./кг (у т.ч. ПДВ – 3,00 грн.) на суму 14400,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 2400,00 грн.);
- 800 кг рисової крупи за ціною 16,50 грн./кг (у т.ч. ПДВ – 2,75 грн.) на суму 13200,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 2200,00 грн.);
- 300 кг пшеничної крупи за ціною 12,70 грн./кг (у т.ч. ПДВ – 2,12 грн.) на суму 3810,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 635,00 грн.);
- 200 кг вівсянки за ціною 15,65 грн./кг (у т.ч. ПДВ – 2,61 грн.) на суму 3130,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 521,67 грн.).

Товар доставлено на склад ТОВ «Апельмон» одним автомобілем. Вартість транспортних послуг становить 4700,00 грн. (у т. ч. ПДВ – 783,33 грн.), відстань перевезення – 185 км. При прийманні товару ТОВ «Апельмон» виявив недостачу 15 кг гречаної крупи, 5 кг пшеничної і 30 кг вівсянки. На суму недостачі понад норми природних втрат перевізнику було виставлено претензію, яку він визнав. Було розраховано недостачу понад норми природних втрат. Для розрахунку були застосовані норми природних втрат

продовольчих товарів при їх перевезенні автотранспортом, які наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Розрахунок наднормативних втрат товару на ТОВ «Апельмон»

№	Найменування товару	Кількість товару, зазначене в документах поставальника	Норми природних втрат		Недостача в межах норм природних втрат		Недостача понад норми природних втрат		
			при транспортуванні на відстань 300 км	на доставлену партію товару (гр. 3 * * гр. 4)	Кількість	Вартість без ПДВ, (гр. 6 * * ціна без ПДВ)	Кількість, кг (фактична недостача – недостача в межах норм)	Вартість без ПДВ (гр. 8 * * ціна без ПДВ)	Сума ПДВ (гр. 9 * * 20%)
1	Гречана крупа	800 кг	0,04%	0,32 кг	0,32 кг	0,32 кг * 15,00 грн. = 4,80	15 кг – 0,32 кг = 14,68 кг	14,68 кг * 15,00 грн. = 220,20 грн.	220,20 * 20% = 44,04
2	Рисова крупа	800 кг	0,04%	0,32 кг	0,32 кг	4,40	-	-	-
3	Пшенична крупа	300 кг	0,04%	0,12 кг	0,12 кг	1,27	4,88 кг	6,20 грн.	1,24
4	Вівсянка	200 кг	0,04%	0,08 кг	0,08 кг	1,04	29,92 кг	31,12 грн.	6,22
Усього								257,52	51,50

За даними таблиці 2.7 бухгалтер ТОВ «Апельмон» робить записи на підставі первинних документів так, як наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Облік операцій з товарними запасами на ТОВ «Апельмон»

№	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано передоплату:	Виписка з банку	371.4	311	34540,00
	– постачальнику за товар		371.5	311	4700,00
2	– перевізнику за автоперевезення товару	Податкова накладна	641.2	644	5756,67
	Відображено податковий кредит із ПДВ за передоплатою:		641.2	644	783,33
3	– за товари	ТТН, акт приймання матеріалів типової форми № М-7	281.5	631.4	299742,80
	– транспортні послуги		281.5	631.5	3824,14
4	Оприбутковано товари за ціною постачальника за вирахуванням недостачі понад норми природних витрат (300 000 – 257,20)	Акт наданих транспортних послуг, типова форма № М-7	281.5	631.5	3824,14
	Відображено ТЗВ (за вирахуванням витрат на доставку товарів, що припадають на вартість наднормативної недостачі товарів) (3916,67 – 92,53)		374.5	631.5	257,52
5	Віднесено на розрахунки з перевізником вартість:	Претензія перевізнику	374.5	631.5	257,52
	– наднормативної недостачі товарів без ПДВ із вини перевізника (визнано претензію перевізником)		374.5	631.5	92,53
6	– доставки без ПДВ, що припадає на наднормативну недостачу товарів	ТТН, акт наданих транспортних послуг	374.5	715	51,50
	Віднесено на розрахунки з перевізником суму податкових зобов'язань із ПДВ, нарахованих:		374.5	715	18,51
7	– на наднормативну недостачу товарів	ТТН, акт наданих транспортних послуг	644	631.4	5756,67
	– вартість доставки, що припадає на наднормативну недостачу товарів (92,53 * 20 %)		644	631.5	783,33
7	Закрито розрахунки з ПДВ:	ТТН, акт наданих транспортних послуг	644	631.4	5756,67
	– з постачальником товарів		644	631.5	783,33
7	– перевізником за надані транспортні послуги	ТТН, акт наданих транспортних послуг	644	631.4	5756,67
	– перевізником за надані транспортні послуги		644	631.5	783,33

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6
8	Відображено зарахування взаємної заборгованості: – з постачальником за товар		631.4	371.4	34540,00
	– з перевізником за надані транспортні послуги		631.5	371.5	4700,00
9	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ: – на суму наднормативної недостачі товарів	Податкова накладна	949	641.2	51,50
	- вартість перевезення в частині, що припадає на наднормативну недостачу товарів		949	641.2	18,51
10	Отримано від перевізника компенсацію (257,52 + 92,53 + 51,50 + 18,51)	Виписка банку	311	374.5	420,06

На ТОВ «Апельмон» весь товар був доставлений покупцю одним автомобілем, тому транспортно-заготівельні витрати між ними можна розподілити, узявши за основу загальну кількість перевезеного товару. Транспортно-заготівельні витрати, що припадають на наднормативні втрати товару:

1) припадає на 1 кг вантажу: $3916,67 \text{ грн.} / (800 \text{ кг} + 800 \text{ кг} + 300 \text{ кг} + 200 \text{ кг}) = 1,87 \text{ грн.};$

2) відноситься до наднормативних втрат вантажу: $1,87 \text{ грн.} * (14,68 \text{ кг} + 4,88 \text{ кг} + 29,92 \text{ кг}) = 92,53 \text{ грн.}$

Баланс на ТОВ «Апельмон» складається в кінці звітного періоду (квартал, рік). Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про активи та пасиви підприємства на звітну дату. У статті «Запаси» (ряд. 1100) відображається залишок товарів підприємства. Вхідною інформацією для заповнення статті 1100 в частині товарів є сальдо по субрахункам рахунку 28 «Товари».

2.3 Фінансовий аналіз ТОВ «Апельмон»

Здійснення ефективної діяльності підприємства в умовах ринкової економіки базується на створенні сучасної системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю, складовими якої є облік, аналіз і контроль фінансово-господарських операцій, процесів і явищ.

Проведемо загальний аналіз та оцінку динаміки та структури статей балансу ТОВ «Апельмон» (таблиця 2.8 – 2.9).

Таблиця 2.8 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ТОВ «Апельмон» за 2018 – 2019 р.р.

Актив балансу	На 01.01.18 р.		На 01.01.19 р.		Абсолютне відхилення, тис.грн.	Темп росту, %
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку		
1. Майно – всього	29424,1	100	21941,6	100	-7 482,50	74,57
1.1. Необоротні активи	28,4	0,10	44,3	0,20	15,90	155,99
1.2. Оборотні активи	29395,7	99,90	21897,3	99,80	-7 498,40	74,49
1.2.1. Запаси	17762,6	60,37	1762,4	8,03	-16 000,20	9,92
1.2.2. Дебіторська заборгованість	10649,7	36,19	18694,6	85,20	8 044,90	175,54
1.2.3. Грошові кошти та їх еквіваленти	983,4	3,34	1440,3	6,56	456,90	146,46

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей балансу можна зробити наступні висновки: вартість майна в цілому зменшилась на 7 482,50 тис. грн. або на 74,57%. Темп росту необоротних активів склав 155,99%, що у вартісному виразі показує їх зростання на 15,9 тис. грн. Оборотні активи в цілому зменшились на 7 498,40 тис. грн. У загальній сумі оборотних активів підприємства запаси на 2018 р. складають 60,37%, у 2019 р. – 8,03%. Дебіторська заборгованість на 2018 р. – 36,19%, на 2019 р. – 85,2%. грошові кошти на 2018 р. – 3,34%, на 2019 р. – 6,56%.

Таблиця 2.9 – Аналітичне групування та аналіз статей пасиву балансу ТОВ «Апельмон» станом на 2018 – 2019 р.р.

Пасив балансу	На 01.01.18 р.		На 01.01.19 р.		Абсолютне відхилення, тис.грн.	Темп росту,%
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку		
1	2	3	4	5	6	7
1. Джерела майна – всього	29424,10	100,00	21941,60	100,00	-7482,50	74,57
1.1. Власний капітал	10024,90	34,07	12808,10	58,37	2783,20	127,76
1.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	19399,20	65,93	9133,50	41,63	-10265,70	47,08
1.2.1. Кредиторська заборгованість	18959,20	64,43	9096,20	41,46	-9863,00	47,98
1.2.2 Інші поточні зобов'язання	440,00	1,50	37,30	0,17	-402,70	8,48

У пасиві балансу ТОВ «Апельмон» власний капітал збільшився на 2783,20 тис. грн., або на 127,76%. Поточні зобов'язання зменшилися на 47,09% або на 10265,7 тис. грн., що означає, що підприємство почало розраховуватися з кредиторами більшими темпами ніж в минулому періоді. Короткострокові кредити банків та доходи майбутніх періодів відсутні.

Структура основних статей активу і пасиву наступна:

- необоротні активи займають 0,2% у валюті балансу на кінець звітного періоду;
- оборотні активи – 99,9% на початок і 99,8% – на кінець року в валюті балансу;
- запаси – 60,37% на початок і 8,03% – на кінець року;
- дебіторська заборгованість збільшилась із 36,19% до 85,2%;
- відсоток грошових коштів та їх еквівалентів збільшився з 3,34% до 6,56%;
- власний капітал на початок 2019 р. становить 34,07%, а на кінець – 58,37%;

– поточні зобов'язання і забезпечення зменшилися із 65,93% до 41,63%;

– кредиторська заборгованість зменшилась із 64,43% до 41,46%.

Аналітичну оцінку фінансового стану почнемо з аналізу доходів в розрізі спрощеної форми Звіту про фінансові результати. Аналіз доходів здійснимо за допомогою горизонтального (часового) аналізу в частині порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом, що дає можливість вивчити динаміку доходів, а також вертикального (структурного) аналізу, що надає можливість визначення структури доходів з виявленням впливу кожної позиції звітності на результат у цілому (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10 – Аналіз динаміки та структури доходів ТОВ «Апельмон» за 2018 – 2019 рр.

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення 2019 р. від 2018 р.		
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	абсолютне відхилення (+, -)	темп росту, %	Зміни в структурі рі
Чистий дохід від реалізації товарів	74942,4	98,0	136906,5	96,0	61964,1	182,7	-2,0
Інші операційні доходи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	x	0,0
Інші доходи	1469,1	2,0	5988,7	4,0	4519,6	407,6	2,0
Разом доходи	76411,5	100,0	142895,2	100,0	66483,7	187,0	x

Отже, в структурі доходів ТОВ «Апельмон» переважає чистий дохід від реалізації товарів питома вага якого в 2018 р. становить 98,0%, а у 2019 р. – 96,0%, інші операційні доходи на підприємстві відсутні, інші доходи складають незначну частку.

В 2019 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зріс на 61964,1 тис. грн. (на 82,7%) у порівнянні з 2018 р. Причиною такого зростання стало збільшення обсягів реалізації товарів. Інші доходи у 2019 р. зросли на 4519,6 тис. грн. (у 4 рази) у порівнянні з 2018 р. Сукупний дохід у

2019 р. ТОВ «Апельмон» зріс на 66483,7 тис. грн. (на 87,0%) у порівнянні з 2018 р., що є позитивною тенденцією.

Наступним етапом аналізу фінансових результатів є аналіз витрат ТОВ «Апельмон», який також необхідно проводити в розрізі спрощених форм Звіту про фінансові результати (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11 – Аналіз динаміки та структури витрат ТОВ «Апельмон» за 2018-2019 рр.

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення 2019 р. від 2018 р.		
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	абсолютне відхилення (+, -)	темп росту, %	Зміни в структурі
Собівартість реалізованих товарів	68944,2	90,87	134303,8	96,27	65359,60	194,80	5,41
Інші операційні витрати	6694,1	8,82	4113,5	2,95	-2580,60	61,40	-5,87
Інші витрати	235,3	0,31	1083,2	0,78	847,90	460,30	0,47
Разом витрати	75873,6	100	139500,5	100	63626,90	183,90	0,00

Таким чином, в структурі витрат ТОВ «Апельмон» переважає собівартість реалізованих товарів, а саме питома вага у 2018 р. становить 90,87%, а у 2019 р. – 96,27%. Також собівартість реалізованих товарів у 2019 р. збільшується на 65359,6 тис. грн. (на 94,8%). Інші операційні витрати у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. зменшуються на 2580,6 тис. грн. (на 38,6%). Інші витрати у 2019 р. збільшуються на 847,9 тис. грн. (у 4 рази) у порівнянні з 2018 р. Сукупні витрати у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. збільшуються на 63626,9 тис. грн. (на 83,9%). Розмір податку на прибуток змінюється пропорційно до змін доходів та витрат.

Для підприємства найбільш інформаційно корисними та важливими є показники розрахунку співвідношення чистого прибутку до рівня продажу, активів, власного капіталу та витрат, з аналізом і оцінкою їх змін. Показники рентабельності ТОВ «Апельмон» представимо в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Показники рентабельності ТОВ «Апельмон» за 2018-2019 рр.

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 р. від 2018 р. (+,-)
1	2	3	4
Рентабельність діяльності підприємства (сукупного капіталу)	0,01	0,13	0,12
Рентабельність власного капіталу	0,04	0,22	0,18
Рентабельність основного (необоротного) капіталу	15,53	62,8	47,27
Рентабельність операційного капіталу	0,01	0,13	0,12
Рентабельність реалізації	0,01	0,02	0,01

Отже, рентабельність діяльності підприємства характеризує рівень прибутковості всього капіталу підприємства, що використовується в діяльності ТОВ «Апельмон» у 2019 р. складає 0,13, що на 0,12 більше за 2018 р. Рентабельність власного капіталу також має тенденцію до зростання і в 2019 р. складає 0,22, тобто прибутковість власних коштів підприємства складає 22%. Рентабельність основного капіталу у 2019 р. складає 62,8, такий високій рівень показника пояснюється низькою вартістю основного капіталу. Рентабельність операційного капіталу у 2019 р. складає 0,13, що на 0,12 вище ніж у 2018 р. Показники рентабельності продажу знаходяться на однаковому рівні і у 2019 р. складають 0,02, що на 0,01 вище ніж показники 2018 р.

Аналіз фінансової стійкості ТОВ «Апельмон» наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Показники фінансової стійкості за 2018-2019 рр.

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 р. від 2018 р. (+,-)
1	3	4	5
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,3	0,6	0,3
Коефіцієнт фінансової залежності	2,9	1,7	-1,2
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,7	0,4	-0,3
Коефіцієнт поточної заборгованості	0,7	0,4	-0,3
Коефіцієнт стійкого фінансування	0,3	0,6	0,3
Коефіцієнт фінансової незалежності капіталізованих джерел	1,0	1,0	0,0
Коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат	0,6	7,2	6,6

Отже, на ТОВ «Апельмон» активи сформовані на 60% за рахунок власного капіталу. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу показує, що 40% у 2019 р. позикових коштів приходиться на одиницю капіталу, що використовується в діяльності. 40% активів ТОВ «Апельмон» сформовані за рахунок позикових ресурсів короткострокового характеру і 60% за рахунок стійких джерел. 100% стійких джерел підприємства сформовані за рахунок власного капіталу. Запаси підприємства покриті власними джерелами і не потребують залучення позикових коштів, на що вказує величина коефіцієнта забезпеченості запасів і витрат на рівні 7,2 у 2019 р. 60% оборотних коштів підприємства була сформована за рахунок власних джерел, а 40% за рахунок поточних зобов'язань.

Одним з індикаторів фінансового стану підприємства є його ліквідність (платоспроможність), оскільки відбувається можливість оцінки щодо своєчасної оплати поточних боргів наявними фінансовими ресурсами, що є досить важливим фактором в умовах їх обмеження.

Ліквідність підприємства – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Ліквідність підприємства характеризується співвідношенням величини його високоліквідних активів (грошові кошти та їх еквіваленти, ринкові цінні папери, дебіторська заборгованість) і короткострокової заборгованості (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14 – Показники ліквідності ТОВ «Апельмон» за 2018-2019 рр.

Показник	Нормативне значення	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 р. від 2018 р. (+,-)
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,5 збільшення	0,051	0,158	0,1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7-0,8 збільшення	0,600	2,205	1,6
Коефіцієнт поточної ліквідності	1,0-2,0 збільшення	1,515	2,397	0,9

Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019 році стрімко збільшився, що свідчить про збільшення платоспроможності підприємства. Тобто, на 1 грн. поточних

зобов'язань припадало відповідно 0,16 грн. грошових коштів (при нормативі $\geq 0,2$). Таким чином, у 2019 р. лише 15,8% короткострокових зобов'язань може бути погашено за рахунок готівкових коштів підприємства, але позитивною тенденцією є збільшення коефіцієнта абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт швидкої ліквідності та поточної ліквідності у 2019 р. знаходяться у межах норми і вказують на частину короткострокових зобов'язань, яка може бути погашена за рахунок високоліквідних та оборотних активів. Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності в 2019 році, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

Проаналізувавши фінансовий стан ТОВ «Апельмон», ми дійшли висновку, що в структурі доходів ТОВ «Апельмон» переважає чистий дохід від реалізації товарів, а в структурі витрат – собівартість реалізованих товарів. Показники рентабельності капіталу мають тенденцію до зростання, а показники рентабельності продажу і виробництва знаходяться на однаковому рівні. Активи на підприємстві сформовані на 60% за рахунок власного капіталу. 40% активів ТОВ «Апельмон» сформовані за рахунок позикових ресурсів короткострокового характеру і 60% за рахунок стійких джерел. На підприємстві відсутні зобов'язання короткострокового та довгострокового характеру. Показники ліквідності знаходяться в межах норми і свідчать про те, що підприємство може своєчасно погасити зобов'язання.

Для визначення типу фінансової стійкості розмір власних обігових коштів розраховують як різницю між власним капіталом і необоротними активами. Відповідно до забезпеченості запасів згаданими варіантами фінансування можливі чотири типи фінансової стійкості:

- абсолютна стійкість – для забезпечення запасів достатньо власних обігових коштів та платоспроможність підприємства гарантована;

- нормальна стійкість – для забезпечення запасів крім власних обігових коштів залучаються довгострокові кредити та позики та платоспроможність гарантована;

- нестійкий фінансовий етап – для забезпечення запасів крім власних обігових коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити та позики; платоспроможність порушена, але є можливість її відновити;

- кризовий фінансовий етап – для забезпечення запасів не вистачає «нормальних» джерел їх формування; підприємству загрожує банкрутство.

Проведемо аналіз на предмет фінансової стійкості ТОВ «Апельмон» (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15 – Динаміка фінансової стійкості ТОВ «Апельмон» за період 2018-2019 рр.

№	Показник, тис. грн.	2018р.	2019р.
1	Власний капітал	10024,90	12808,20
2	Необоротні активи	28,4	44,3
3	Власні обігові кошти	9996,50	12763,90
4	Довгострокові зобов'язання	0	0
5	Наявність власних і довгострокових джерел покриття запасів	9996,50	12763,90
6	Короткострокові кредити та позики	0	0
7	Загальний розмір основних джерел покриття запасів	9996,50	12763,90
8	Запаси	17762,6	1762,4
9	Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів	-7766,10	11001,50
10	Надлишок (+) або нестача (-) власних коштів і довгострокових кредитів і позик	-7766,10	11001,50
11	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття запасів	-7766,10	11001,50
12	Тип фінансової стійкості	кризовий	абсолютний

Згідно проведеного аналізу виявлено, що для забезпечення підприємства запасами в поточній діяльності достатньо суми основних джерел оборотних коштів. Тип фінансової стійкості на 2019 р. – абсолютний.

Проаналізуємо показники платоспроможності підприємства (таблиця 2.16).

Таблиця 2.16 – Показники платоспроможності ТОВ «Апельмон» за період 2018-2019 рр.

№	Показник	Нормативне значення	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+/-)
1	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	>0,5 збільшення	0,34	0,58	0,24
2	Коефіцієнт фінансування	<1,0 зменшення	1,94	0,71	-1,22
3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1-0,2 збільшення	0,52	1,40	0,88
4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	збільшення	1,00	1,00	0,00

Нормальне мінімальне значення коефіцієнту автономії орієнтовано оцінюється на рівні 0,5, що припускає забезпеченість позикових коштів власними, тобто, реалізувавши майно, сформоване із власних джерел, підприємство спроможне погасити всі зобов'язання. Виходячи з коефіцієнта платоспроможності (автономії), можна сказати, що власний капітал у загальних пасивах склав 58%, що на 24,0% більше ніж у попередньому звітному періоді.

Нормативне значення менше або дорівнює 1. Коефіцієнт фінансування свідчить про значне перевищення позикових коштів над власними. Забезпечення власними оборотними коштами досить високий, що вказує на достатність власних оборотних коштів для формування запасів підприємства. Частка чистих обігових коштів у власному капіталі становить 1,0%, що свідчить про нестабільність роботи підприємства.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «Апельмон», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «Апельмон». Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності, розрахунок яких наведено в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – Аналіз ділової активності ТОВ «Апельмон»

№	Показник	Нормативне значення	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+/-)
1	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Збільшення	7,04	7,32	+0,28
2	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Збільшення	3,86	14,99	+11,13
3	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Зменшення	51,85	49,86	-1,99
4	Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Зменшення	94,56	24,35	-70,21

Коефіцієнт оборотності характеризує скільки ТОВ «Апельмон» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи. Чим більша кількість оборотів, тим швидше ТОВ «Апельмон» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Оборотність дебіторської заборгованості у 2019 році, на відміну від 2018 року, збільшилася на 0,28 оборотів. Можна сказати, що це є позитивним фактором в діяльності ТОВ «Апельмон».

В 2018–2019 рр. коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «Апельмон» отримує більше чистого доходу. У 2019 році показник стрімко виріс та становить 14,99 оборотів.

Строк погашення дебіторської заборгованості у 2019 році зменшився відносно 2018 р. на 1,99 днів, що говорить про підприємство веде ефективну роботу з покупцями.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості зменшився у 2019 році відносно 2018 р. на 70,21 днів, що свідчить про значне погіршення фінансового стану підприємства за цей період. Порівнюючи періоди оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості можна зробити висновок, що ТОВ «Апельмон» веде неефективну політику щодо управління кредиторською заборгованістю.

Отже, за результатами дослідження в другому розділі встановлено, що кожний етап товароруху, що пов'язаний з надходженням товарів на ТОВ «Апельмон», супроводжується оформленням первинних документів, які потім є підставою для здійснення бухгалтерських записів щодо відображення господарських операцій.

Товари на ТОВ «Апельмон» приймаються за кількістю місць і масою брутто і обов'язково за кількістю товарних одиниць в кожному тарному місці і за масою нетто. Одночасно здійснюється перевірка якості товарів. При виявленні розбіжностей між документами постачальника і фактичною наявністю товарів і тари під час приймання, складаються відповідні акти.

Зазвичай товар доставляють до ТОВ «Апельмон» автомобільним транспортом. У цьому разі оформляють товарно-транспортну накладну. Товарно-транспортна накладна, яка складена в передбачених законодавством випадках на ТОВ «Апельмон»:

- підтверджує факт надання послуг із перевезення товарів;
- є одним із додаткових документальних свідчень реальності здійснення господарської операції з постачання товарів.

Видаткова накладна за наявності товарно-транспортної накладної обов'язково потрібна лише в тому випадку, коли в товарно-транспортній накладній немає можливості перелічити всі найменування вантажу. Тоді до товарно-транспортної накладної замовник додає документ довільної форми з обов'язковим зазначенням відомостей про вантаж.

При цьому в товарно-транспортній накладній зазначають, що до неї додають як товарний розділ документ у паперовій або електронній формі, без якого товарно-транспортна накладна є недійсною і її не можна використовувати для розрахунків із замовником. Як таке доповнення можна використовувати й видаткову накладну.

При надходженні товарів на ТОВ «Апельмон» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» до неї включають:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

На ТОВ «Апельмон», для обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою роздрібного продажу, використовують субрахунок 282 «Товари в торгівлі». ТОВ «Апельмон» під час розрахунків із споживачами застосовує сучасну технологію автоматизованої ідентифікації товарів за їх штриховими кодами, а значення цін товарів зберігається в пам'яті реєстратора розрахункових операцій (далі – РРО).

Товарний звіт на ТОВ «Апельмон» складають у двох примірниках: перший примірник із документами, що додають до нього, здають до бухгалтерії; другий залишається в матеріально відповідальній особі. Обидва примірники підписує матеріально відповідальна особа.

В бухгалтерії ТОВ «Апельмон» виконується опрацювання товарних звітів. В правій частині товарного звіту на підставі опрацьованих документів, що додаються до звіту, проставляються кореспондуючі рахунки з рахунками 282 «Товари» та 284 «Тара», а також суми відповідних господарських операцій. Згрупована інформація по кореспондуючих рахунках переноситься до облікових реєстрів по субрахунках 282 і 284. Облікові залишки по товарах і тарі в цих реєстрах повинні співпадати з залишками товарів і тари по відповідних товарних звітах.

Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019 році стрімко збільшився, що свідчить про збільшення платоспроможності підприємства. Тобто, на 1 грн. поточних

зобов'язань припадало відповідно 0,16 грн. грошових коштів (при нормативі $\geq 0,2$). Таким чином, у 2019 р. лише 15,8% короткострокових зобов'язань може бути погашено за рахунок готівкових коштів підприємства, але позитивною тенденцією є збільшення коефіцієнта абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт швидкої ліквідності та поточної ліквідності у 2019 р. знаходяться у межах норми і вказують на частину короткострокових зобов'язань, яка може бути погашена за рахунок високоліквідних та оборотних активів. Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності в 2019 році, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

Проаналізувавши фінансовий стан ТОВ «Апельмон», ми дійшли висновку, що в структурі доходів ТОВ «Апельмон» переважає чистий дохід від реалізації товарів, а в структурі витрат – собівартість реалізованих товарів. Показники рентабельності капіталу мають тенденцію до зростання, а показники рентабельності продажу і виробництва знаходяться на однаковому рівні. Активи на підприємстві сформовані на 60% за рахунок власного капіталу. 40% активів ТОВ «Апельмон» сформовані за рахунок позикових ресурсів короткострокового характеру і 60% за рахунок стійких джерел. На підприємстві відсутні зобов'язання короткострокового та довгострокового характеру. Показники ліквідності знаходяться в межах норми і свідчать про те, що підприємство може своєчасно погасити зобов'язання.

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «АПЕЛЬМОН»

3.1 Аудит товарних запасів на ТОВ «Апельмон»

Ефективність прийнятих управлінських рішень залежить від забезпечення управлінського персоналу необхідною, своєчасною та достовірною інформацією основним джерелом якої є бухгалтерський облік. Ступінь довіри управлінського персоналу до облікової інформації значно підвищується після проведення зовнішнього аудиту. Саме в ході проведення незалежного аудиту можна встановити чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків товарних запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Перед укладанням договору на проведення аудиту сторони обмінюються листами для досягнення порозуміння щодо мети та завдань перевірки. Клієнт складає листа-замовлення, а аудиторська фірма у відповідь надає лист-зобов'язання.

№ 08 від 08 січня 2020 р.

Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит товарів на ТОВ «Апельмон» за 2019 рік у термін з 10.01.2020 року до 13.02.2020 року.

Директор ТОВ «Апельмон» _____

№ 2 від 09 січня 2020 р.

Директору ТОВ «Апельмон»

Листа-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист № 08 від 08 січня 2020 р. про проведення аудиторської перевірки товарних запасів, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про товари у термін з 10 січня 2020 року до 13 лютого 2020 року.

У зв'язку з проведенням аудиту товарів нам необхідна детальна і повна інформація щодо обліку товарів

Нагадуємо, що відповідальність за розкриття інформації про товари (ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик) несе управлінський персонал компанії.

Сподіваємося на повноцінну співпрацю з персоналом і на надання записів, документації та інформації, необхідної для аудиторської перевірки.

Директор аудиторської фірми «Аудит» _____

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором і замовником. Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

Договір про надання аудиторських послуг № 1

м. Запоріжжя

10 січня 2020 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ТОВ «Апельмон» – «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг аудиту товарів.

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 12 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 2 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;

-50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;
- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту товарів;
- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового та податкового обліку товарів та звітності станом за 2019 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.04.2020 року.

Виконавець

Замовник

Планування аудиту на підприємстві складається з формування таких основних документів: загальний план та програма. План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. В таблиці 3.1 наведено загальний план проведення аудиту операцій з товарами.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту товарів на ТОВ «Апельмон»

№	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	Організаційний	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити відповідальних; стратегію аудиту; провести оцінку системи внутрішнього контролю обліку товарів; скласти Програму аудиту	13.01.2020	Парнюк О.В.
2	Фактичної перевірки	Визначити достовірність даних бухгалтерського обліку і фактичної наявності товарів на складі	Провести аналіз результатів попередніх інвентаризацій, або наглядати за проведенням інвентаризації	17.01.2020	Парнюк О.В.
3	Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту товарів	Виконати якісно аудиторські процедури, результати оформити у робочих документах	05.02.2020	Парнюк О.В.
4	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Визначити результати аудиторської перевірки	Аналіз виявлених порушень, надання рекомендацій по їх усуненню, оформлення звіту про результати перевірки	10.02.2020	Парнюк О.В.

Таким чином, план визначає мету та завдання кожного етапу аудиторської перевірки, що забезпечує якість виконання аудиторської перевірки.

Наступним етапом дослідження є оцінка стану внутрішнього контролю: висновки робляться на основі вивчення систем внутрішнього контролю та обліку за допомогою використання тестів та анкет (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку товарів на ТОВ «Апельмон»

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи вносилися зміни у наказ про облікову політику у звітному році?		+		
2.	Чи є графік документообігу обліку товарів?		+		
3.	Досвід роботи матеріально відповідальної особи: – до 3-х років; - від 3-х до 5-ти років; - більше 5-ти років	+			
4.	Чи дотримуються термінів проведення інвентаризації відповідно до планів проведення інвентаризацій?	+			
5.	Чи проводяться раптові інвентаризації?		+		
6.	Чи відображаються в обліку результати проведених інвентаризацій?	+			
7.	Чи були виявлені недоліки за результатами інвентаризації?	+			
8.	Чи здійснюється контроль правильності оцінки товарів при їх: - надходженні; - вибутті?		+		
9.	Чи здійснюється контроль повноти та своєчасності оприбуткування товарів?	+			
10.	Чи оформлені договори про матеріальну відповідальність?	+			
11.	Чи проводиться контроль та тотожність записів реєстрів обліку та Головної книги?		+		
12.	Чи виникали претензії покупців щодо якості придбаного товару?	+			
13.	Чи здійснюється контроль синтетичного та аналітичного обліку товарів?	+			
14.	Чи перевіряється узгодженість даних синтетичного обліку та фінансової звітності?	+			

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
15.	Чи проводиться зустрічна перевірка даних матеріального звіту та первинних документів?	+			
16.	Чи оцінюються товари при їх надходженні та вибутті відповідно до вимог П(С)БО?	+			
17.	Чи проводилася дооцінка товарів у звітному періоді?		+		
18.	Чи проводилася уцінка товарів у звітному періоді?	+			
19.	Чи проводилася зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками у звітному періоді?		+		
20.	Чи проводилася зустрічна перевірка дебіторської заборгованості у звітному періоді?		+		
21.	Чи проводилася перевірка обліку товарів у звітному періоді?	+			
22.	Чи були виявлені недоліки в обліку товарів за результатами перевірки?	+			
23.	Ви можете назвати типові помилки обліку товарів?		+		
24.	Чи виконуєте Ви обов'язки відповідно до посадової інструкції?	+			

Вивчення впливу зовнішніх факторів на рівень аудиторського ризику здійснюється за допомогою тесту оцінки властивого ризику на ТОВ «Апельмон» наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Тест оцінки властивого ризику на ТОВ «Апельмон»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього контролю		+		
2.	Кому підпорядкована служба внутрішнього контролю: - головному бухгалтеру, - раді директорів, - керівництву, - інше.	+			
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?	+			

Продовження таблиці 3.3

1	2	3			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	-			
6.	Вимоги до фахівців внутрішнього контролю	-			
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: - типові форми документів, - розроблені самостійно, - інші (вказати).	+			
8.	Чи перевіряється фінансова звітність до затвердження керівництвом службою внутрішнього контролю?		+		
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.		+		
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.		+		
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).		+		

Далі за результатами тестування аудитор розраховує аудиторський ризик з метою визначення обсягу процедур по суті. Згідно з МСА аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80 % (80 % вірних відповідей в анкетуванні).
2. Ризик контролю становить – 70 % (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).
3. Ризик не виявлення – 6 % (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $RH = 0,02 \div (0,65 \times 0,65) \approx 0,047$ або 4,7%.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для ТОВ «Апельмон» становить 4,7 %.

Наступним етапом підготовчої роботи, яку виконує аудитор до перевірки, є визначення показника суттєвості. Він розраховується на підставі базового показника, яким при аудиті товарів може бути сума запасів підприємства (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - сума запасів	100 %	1762,4 тис.грн.
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	1762,4 тис. грн. – 100 % X грн – 5 % X = 88,12 тис. грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	1762,4 грн – 100 % X грн – 10 % X = 176,24 грн. Межа: від 88,12 тис. грн до 176,24 тис.грн
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 176,24 тис.грн.

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Аудиторська програма одночасно являє собою інструкцію для аудиторів і засіб контролю якості проведення аудиту. Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту товарів на ТОВ «Апельмон» (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Програма аудиту товарів на ТОВ «Апельмон»

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Відповідальні	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	7
1	Перевірка визнання придбаних товарів для реалізації активами, відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати»	Наказ про облікову політику, П(С)БО 16 «Витрати»	Нормативно правова, документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-1
2	Перевірка достовірності інформації оприбуткованого товару за кількістю і вартістю	Договори поставки, накладні, первинні документи складського обліку	Нормативно- правова, документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-2
3	Перевірка правильності визначення первісної оцінки придбаних товарів	Наказ про облікову політику, кошторис, довідки	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-3
4	Перевірка правильності заповнення первинних документів	Накладні, первинні документи складського обліку	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-4
5	Перевірка достовірності відображення інформації товарних звітів, щодо руху товарів	Прибуткові, видаткові первинні документи	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-5
6	Перевірка достовірності та тотожності аналітичного обліку товарів відповідно до товарних звітів	Журнал, Відомість, первинні документи, товарний звіт	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-6
7	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку товарів	Журнал, Відомість, первинні документи матеріальний звіт	Документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-7

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	7
8	Перевірка правильності визначення операційних витрат	Наказ про облікову політику, кошториси, первинні документи	Документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-8
9	Перевірка достовірності і повноти відображення реалізованих товарів	Договори, платіжні документи, відомість обліку реалізованих товарів	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-9
10	Перевірка правильності розрахунку розподілу ТЗВ	ТТН, первинні документи, рахунки обліку	Документальна, арифметична, аналітична	Парнюк О.В.	РД-10
11	Перевірка відображення достовірності та повноти інформації розрахунків з постачальниками товарів в обліку	Договори поставки, рахунки фактури, Головна книга	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-11
12	Перевірка відображення достовірності та повноти інформації розрахунків з покупцями товарів в обліку	Договори поставки, рахунки фактури, Головна книга	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-12
13	Перевірка правильності надання знижок покупцям та їх відображення в обліку	Наказ про облікову політику, рахунки фактури, платіжні документи, довідки	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-13
14	Перевірка правильності визначення фінансового результату	Головна книга,	Документальна, арифметична	Парнюк О.В.	РД-14
15	Перевірка узгодженості інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Головна книга, Журнал, Відомість, фінансова звітність	Документальна, арифметична, зустрічна	Парнюк О.В.	РД-15

Одним із завдань аудитора є необхідність складання документації за проведеними аудиторськими процедурами. До складу документації аудиторської перевірки входять робочі документи і підсумкові документи.

Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою (таблиця 3.6 – 3.7).

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора РД-3. Перевірка правильності оцінки операцій з товарами та відображення на рахунках

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення (+, -)		
	Дт	Кт	Σ	Дт	Кт	Σ	Дт	Кт	Σ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Отримано товари від постачальника	281	631	7100	281	631	7500	281	631	-400
Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	8670	902	281	8760	902	281	-90
Відображено списання товарів з матеріально-відповідальної особи протягом звітнього місяця за продажними цінами	902	282	1256	902	282	1204	902	282	-52
Нараховано торгову націнку на товар	282	285	130	282	285	120	282	285	+10
Отримано товари від постачальника	281	631	9100	281	631	7500	281	631	+1600
Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	1867	902	281	1867	902	281	-
Відображено списання товарів з матеріально-відповідальної особи протягом звітнього місяця за продажними цінами	902	282	1256	902	282	1256	902	282	-
Нараховано торгову націнку на товар	282	285	130	282	285	130	282	285	-

Висновки: заниження вартості товарів, отриманих від постачальника на суму 400 грн., а саме первісної вартості; при списанні собівартості реалізованих товарів зроблена описка у графі Сума, яка призвела до заниження собівартості на 90 грн.; при відображенні списання товарів з матеріально-відповідальної особи протягом звітнього місяця за продажними цінами підприємство списало за придбаними цінами це склало різницю у 52 грн.; підприємством була перевищена торгова націнка на 10 грн.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора РД-4. Перевірка правильності заповнення первинних документів при оприбуткуванні товарних запасів

№	Назва документа	Відсутність реквізитів відхилення (+)					
		номер документа	дата заповнення документа	підпис матеріально відповідальної особи	причини списання об'єкту	підпису головного бухгалтера	назва виду запасу
4	Прибуткова накладна	-	+	-	-	+	-
8	Прибуткова накладна	+	-	+	-	-	+
15	Видаткова накладна	+	-	-	-	+	-
20	Видаткова накладна	-	+	+	-	-	+
76	Податкова накладна	+	-	-	+	-	-
44	Довіреність	-	-	+	-	-	-
66	Довіреність	-	-	+	-	-	-

Висновок: в ході перевірки аудитором було виявлено, що первинні документи заповнюються з помилками серед яких: відсутність номер документа та дати його заповнення; відсутність підпису матеріально відповідальної особи; відсутність причини списання об'єкту товарних запасів. Оскільки первинні документи містять інформацію про господарську операцію, а підписи в документах виконують функцію дозволу, можна стверджувати, що не всі операції з руху товарних запасів є правомочними.

Аудиторський звіт незалежної аудиторської фірми

Аудитором Парнюк О.В. проведена аудиторська перевірка товарів на ТОВ «Апельмон» за 2019 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №1 від 06.01.20 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Назаренко О.А.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер Кондратюк Ю.Б.

Початок аудиту : 08 січня 2020 року.

Аудит закінчений: 11 лютого 2020 року.

При проведенні аудиту товарів нами використовувалися наступні документи з обліку:

- 1) первинні документи з обліку товарів;
- 2) рахунки-фактури;
- 3) складські документи;
- 4) журнали та головна книга;
- 5) бухгалтерські довідки;
- 6) виписки банку;
- 7) фінансова звітність.

Облік товарів на ТОВ «Апельмон» ведеться відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Згідно Наказу про облікову політику використовується метод ціни продажу. Методи оцінки протягом звітного року не змінювались. Облік ведеться у періодичній системі обліку товарів. Для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві використовується журнальна форма ведення обліку.

На підприємстві усі товари класифіковані згідно класифікації, наведеної в Плані рахунків та відображаються на відповідних рахунках.

У всіх розрахунково-платіжних документах, відомостях по придбанню товарних запасів податок на додану вартість виділяється окремим рядком.

На підприємстві ТОВ «Апельмон» виконуються наступні умови:

- здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних товарів;
- проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів;
- реєстри бухгалтерського обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків по придбанню, руху та зберіганню товарів.

Аналітичний облік товарів ведеться в розрізі їх найменувань. Кожна з груп товарів поділяється по видам. Всі операції, зв'язані з надходженням, переміщенням і відпусткою матеріальних цінностей, оформляються супровідними документами, форми яких затверджені у встановленому порядку. Облік надходження товарів ведеться у розрізі постачальників та підзвітних осіб.

Належним чином оформлюються документи на одержання та відпуск товарів. Документи мають назву організації, нумерацію, підписи спеціально уповноважених осіб, печатки. Основними документами по оприбуткуванню товарів є накладні та товарно-транспортні накладні.

На підприємстві була зроблена вибіркова перевірка повноти оприбуткування: заниження вартості товарів, отриманих від постачальника на суму 400 грн., а саме первісної вартості; при списанні собівартості реалізованих товарів зроблена описка у графі Сума, яка призвела до заниження собівартості на 90 грн.; при відображенні списання товарів з матеріально-відповідальної особи протягом звітного місяця за продажними цінами підприємство списало за придбаними цінами це склало різницю у 52 грн.; підприємством була перевищена торгова націнка на 10 грн.

На підприємстві була зроблена вибіркова перевірка правильності складання первинних документів: в ході перевірки аудитором було виявлено, що первинні документи заповнюються з помилками серед яких: відсутність номер документа та дати його заповнення; відсутність підпису матеріально відповідальної особи; відсутність причини списання об'єкту товарних запасів. Оскільки первинні документи містять інформацію про господарську операцію, а підписи в документах виконують функцію дозволу, можна стверджувати, що не всі операції з руху товарних запасів є правомочними.

На підставі проведеного аудиту товарних запасів за 2019 рік на ТОВ «Апельмон» можна зробити висновок що облік товарних запасів відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація

аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової та податкової звітності не містять суттєвих перекручень.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Аудиторську перевірку товарних запасів ТОВ «Апельмон» проведено згідно з договором № 1 від 10 січня 2020 р. аудитором Парнюк О.В. (сертифікат аудитора № 888 виданий рішенням Аудиторської палати України № 70 від 15 липня 2017 року) фірми «Аудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 796, виданою Аудиторською палатою України 28 серпня 2018 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки товарів. Відповідальність за складання інформації про товари несе керівництво підприємства. Була проведена перевірка відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку товарних запасів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку товарних запасів та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами – директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

Акт приймання-передачі аудиторських послуг № 1

24 лютого 2020 року

Підстава : Договір № 1 від 10 січня 2020 року з ТОВ «Апельмон».

Аудиторський висновок щодо аудиту товарних запасів за 2019 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 12 000 грн., у тому числі ПДВ 2 000 грн.

Виконавець

Замовник

3.2 Удосконалення документування обліку товарних запасів на ТОВ «Апельмон»

Торговельні підприємства, як правило, використовують типові форми первинних документів, затверджені Наказом Міністерства статистики, за причиною відсутності інших. Враховуючи, що первинні документи повинні відображати корисну інформацію саме про такий вид активу, як товари, а не про сировину та матеріали, для яких вони призначені, виникає потреба вносити зміни в типові форми.

Аналізуючи документальне забезпечення технологічного процесу обліку товарних запасів, слід відзначити, що не всі операції з товарними запасами забезпечені типовими формами обліку та потребують розробки для практичного використання. Це стосується, наприклад, накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, книги складського обліку,

документування процесу використання знижок, переоцінки товарних запасів.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11 використовується для відпуску матеріалів усередині підприємства, відповідно до Наказу Міністерства статистики, яка теж не призначена для відпуску товарів на торговельних підприємствах.

Підприємство може розробити свою форму накладної-вимоги, але з урахуванням вимог нормативних документів щодо обов'язкової інформації в первинних документах. Пропонуємо для ТОВ «Апельмон» форму накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів (рисунок 3.1).

**Накладна-вимога
на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів**

Номер документа	Дата складання	Код (назва)		Підстава (назва документа, номер, дата)
		відправника	одержувача	

Відпуск дозволив: посада _____ П.І.Б. _____ підпис _____

Найменування товару	Код складського обліку	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1. Надходження товару					
2. Відпуск товару					

Усього відпущено: кількість _____ на суму _____

Відпустив: П.І.Б. _____ підпис _____

Приймав: П.І.Б. _____ підпис _____

Довідка бухгалтерії:

Зміст операції	Відображення у синтетичному обліку		Відображення в аналітичному обліку	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

П.І.Б. _____ Підпис _____

Рисунок 3.1 – Форма накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів

Джерело: розроблено авторами

Важливе значення для ефективної організації обліку товарних запасів має складання графіків документообігу. Нами визначено фрагмент графіку документообігу для запропонованої накладної – вимоги (внутрішнє переміщення) на відпуск товарів наведено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Фрагмент графіку документообігу накладної-вимоги (внутрішнє переміщення) на відпуск товарів

Назва документу	Створення документу		Обробка документа		Передача в архів
	Підрозділ	Кількість примірників	Підрозділ	Термін виконання	Відповідальний
...					
Накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів	Склад	2	Склад Бухгалтерія	Щоденно	Бухгалтер
...					

Джерело: розроблено автором

На теперішній час, з урахуванням розвитку новітніх технологій, виникає потреба у перегляді документального забезпечення складського обліку товарів. Одним із невирішених питань є форма книги складського обліку запасів.

Як показує практика, форма книги складського обліку запасів не обговорюється взагалі, суб'єкти господарювання використовують різні форми внаслідок відсутності методичних рекомендацій. Книга складського обліку товарів для торговельних підприємств є одним із важливих напрямків раціоналізації обліку внаслідок акумуляції інформації про постійний рух товарів. Книга складського обліку товарів повинна містити корисну інформацію для управління товарними запасами, відобразити повну, достовірну інформацію про товари на складі протягом звітного періоду, а саме про: кількість товару, первісну оцінку, переоцінену вартість, рух товарів, залишок на кінець звітного періоду в кількісному та вартісному значенні, іншу інформацію, яка може знадобитися для ефективного управління запасами.

На нашу думку, книгу складського обліку доречно поділити на окремі частини, відповідно до умов роботи певного торговельного підприємства.

Наприклад, надходження товару від постачальників за договорами поставки, від інших постачальників, з інших джерел або надходження товарів за їх видами, незалежно від якого постачальника чи інших джерел надійшов товар. Перший варіант має певні переваги, а саме: контроль поставок, проведення переоцінок, надання знижок визначеної партії товару відповідно до джерел надходження товару. Відображення корисної інформації про надходження та рух товарів у книзі складського обліку пропонуємо для ТОВ «Апельмон» проводити за формою, яка наведена на рисунку 3.2.

Надходження товару						
Дата	Назва товару	Постачальник	Первинний документ (назва, дата, номер)	Кількість (одиниця виміру)	Ціна одиниці	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7
Вибуття товару						
Дата	Реалізація (замовник) / списання	Первинний документ (назва, дата, номер)	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн.	
8	9	10	11	12	13	
Повернення товару						
Дата	Відправник товару	Первинний документ (назва, дата, номер)	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн.	
14	15	16	17	18	19	
Переоцінка товару				Залишок на кінець звітного періоду		
Дата	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн.	Кількість (одиниця виміру)	Ціна (одиниці)	Сума, грн.
20	21	22	23	24	25	26

Рисунок 3.2 – Форма книги складського обліку для торговельних підприємств

Джерело: розроблено автором

Наступним питанням, що з нашої точки зору, заслуговує на особливу увагу, є процес переоцінки товарів. Торговельні підприємства переоцінку

товарів проводять відповідно до чинного законодавства, обраної облікової політики. На кожному підприємстві існує свій порядок проведення переоцінки товарів, але який обов'язково повинен оформлюватися відповідними документами.

В таблиці 3.9 нами узагальнено та систематизовано документальне забезпечення процесу уцінки товарів, а саме: перелік послідовності оформлення документів уцінки товарів відображає й послідовність процесу уцінки товарів.

Таблиця 3.9 – Документальне забезпечення процесу уцінки товарів

№	Зміст дій	Документальне забезпечення
1.	Затвердження комісії для проведення уцінки	Розпорядження керівника
2.	Проведення інвентаризації	Інвентаризаційний опис
Дії комісії		
3.	Складання переліку товарів, що підлягають уцінці, визначення суми уцінки товарів	Довідка, відомість (вільна форма вибору)
Керівник		
4.	Затверджує документ з переліком товарів, що підлягають уцінці	
5.	Приймає рішення про проведення уцінки товарів	Наказ
Дії комісії		
6.	Оформлення результатів уцінки	Опис – Акт
Керівник		
7.	Затвердження результатів уцінки	Опис – Акт
Бухгалтерія		
8.	Відображення уцінки товарів в бухгалтерському обліку	Рахунки обліку товарів
Склад		
9.	Відображення уцінки товарів	Документи складського обліку товарів
Торговельна мережа		
10.	Відображення уцінки	Перемаркування цін

Джерело: розроблено автором

Відповідно до П(С)БО) 9 «Запаси» сума уцінки товарних запасів списується на витрати діяльності. Відповідно до МСФЗ суб'єкти господарювання мають право обирати метод списання сум уцінки ще за одним методом – через створення резерву уцінки товарних запасів.

Таким чином, торговельні підприємства, які використовують МСФЗ, уцінку товарних запасів в обліку мають право відображати з використанням одного з двох методів:

- прямого списання суми уцінки на витрати діяльності;
- списання суми уцінки через формування резерву уцінки запасів.

Обираючи метод списання уцінки товарних запасів суб'єкт господарювання повинен визначити ефективність обраного методу, а саме: трудомісткість відображення інформації в обліку, документальне забезпечення, доцільність створення резерву уцінки запасів, вплив на фінансовий стан та фінансовий результат.

Для використання першого методу відображення уцінки товарних запасів суб'єкт господарювання повинен оцінити доцільність обраного методу, його переваги та недоліки. До переваг першого методу можна віднести: не використовуються додаткові рахунки обліку, не здійснюються додаткові розрахунки (нарахування резерву, списання за рахунок резерву, визначення суми резерву на дату балансу), не потребує додаткового документального забезпечення первинними документами та обліковими регістрами. В обліку така господарська операція відображається проводкою :

Дебет 946 «Втрати від знецінення запасів»

Кредит 281 «Товари на складі».

Другий метод списання уцінки товарних запасів передбачає створення резерву уцінки товарних запасів, який передбачає відкриття відповідного субрахунку. Нами досліджено, що авторами публікацій пропонуються різні варіанти субрахунків для обліку резерву уцінки запасів, а саме: пропонується субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», пропонується відкрити субрахунок до рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів».

Ми вважаємо, що для обліку резерву уцінки товарних запасів необхідно відкрити субрахунок до рахунку 28 «Товари», а саме субрахунок з назвою 287 «Резерв уцінки товарних запасів», який є контрактивним. Відповідно створення резерву уцінки товарних запасів буде відображатися за кредитом рахунка, а списання суми уцінки за рахунок створеного резерву буде відображатися за дебетом рахунка. Таким чином, створений резерв буде коригувати балансову вартість товарних запасів на кінець звітної періоду.

У випадку створення резерву уцінки товарних запасів, при відображенні в обліку операцій з реалізації, будуть формуватися наступні бухгалтерські проводки:

- реалізація товару:

Дебет 902 «Собівартість реалізованих товарів»

Кредит 281 «Товари на складі»

- списання уцінки товару за рахунок резерву:

Дебет 287 «Резерв уцінки товарних запасів»

Кредит 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Таким чином, від обраного методу обліку уцінки товарів залежить оцінка товарів в поточному періоді, а саме:

- товари оцінюються за переоціненою вартістю при використанні методу прямого списання уцінки товарів на витрати періоду;

- товари оцінюються за первісною вартістю при використанні методу уцінки товарів зі створенням резерву уцінки товарів.

3.3 Удосконалення аудиту товарних запасів на ТОВ «Апельмон»

Основна мета організації аудиторської перевірки – це розробка загальної стратегії аудиту, визначення термінів перевірки, обсягів перевірки. Досягнення мети аудиторської перевірки відбувається шляхом планування аудиту, який є початковим етапом проведення аудиту.

Аудит товарних запасів, як один з об'єктів аудиторської перевірки, має бути забезпечений методичними рекомендаціями, які на теперішній час потребують доопрацювання. Методичні рекомендації аудиту визначають методику аудиту відповідно до теоретичних та практичних аспектів аудиторської перевірки.

МСА 300 «Планування» передбачає розробку загальної стратегії аудиту відповідно до визначених завдань аудиту та складання плану аудиту для ефективною аудиторської перевірки. Загальна стратегія аудиту відображає

обсяг, строки проведення аудиту, загальну направленість аудиту і є основою для розробки плану аудиту. Таким чином, МСА 300 передбачає створення двох обов'язкових документів для відображення:

- загальної стратегії аудиту;
- плану проведення аудиту.

Назви документів МСА не визначає, тільки констатує про їх необхідність. В практиці українського аудиту використовують ці документи, тільки назви цих документів фахівці з аудиту та аудитори використовують різні.

Якщо використовується назва «загальний план», тоді мабуть повинні бути й ще декілька різних планів, тому доцільно замість «програми аудиту» назвати документ «план перевірки», тоді два документи узгоджені в назві, доповнюють один одного. На практиці, коли документ стратегічного планування має назву «план аудиту» і в ньому перераховані аудиторські процедури, які необхідно здійснити, але відсутні обсяг, строки, тоді це не документ стратегічного планування, саме тому вважаємо доцільним назвати документ «стратегічне планування аудиту».

Що стосується назви другого документу планування аудиторської перевірки, то думки фахівців і аудиторів розділяються: одні називають «програма аудиту», а інші «план аудиту». Якщо використовувати назву «план аудиту», де визначаються аудиторські процедури, тоді назва «стратегічне планування аудиту», теж є доцільним.

У практиці українського аудиту використовується загальний план аудиту, який складається з етапів аудиту: початковий, фактичний, основний, завершальний. Саме на початковому етапі виконуються завдання, які передбачені МСА 300 «Планування», тому пропонуємо початковий етап перевірки виділити як окремий етап планування аудиторської перевірки.

Нами пропонується форма Стратегічного плану аудиторської перевірки, в якій визначені основні завдання (таблиця 3.10).

Після виконання завдань стратегічного плану аудиторської перевірки необхідно результати виконаних завдань оформити відповідним документом, наприклад, Додаток до Стратегічного плану. Нами пропонується форма Додатку до Стратегічного плану (таблиця 3.11).

Таблиця 3.10 – Стратегічний план аудиторської перевірки

Назва підприємства-клієнта _____

Період перевірки _____

Об'єкт аудиту _____

Керівник групи _____

№	Завдання	Мета	Термін виконання	Відповідальний
1.	Провести аналіз бізнесу клієнта	Визначити основні фактори впливу на бізнес клієнта; організаційну структуру; розподіл обов'язків управлінського персоналу; оподаткування, інші		
2.	Визначити зовнішні фактори впливу на бізнес клієнта	Оцінка властивого ризику		
3.	Оцінити систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Оцінка ризику контролю		
4.	Визначити рівень суттєвості			
5.	Провести розрахунок часу для виконання перевірки	Скласти бюджет витрат часу		
6.	Визначити обсяг ресурсів, необхідних для виконання перевірки			
7.	Визначити склад аудиторської групи	Визначити кількісний склад, якісний склад		
8.	Скласти План проведення аудиторської перевірки			
9.	Скласти Програму аудиторської перевірки			
10.	Вирішити організаційні питання для проведення аудиторської перевірки	Визначити місце проведення перевірки, перелік документів для перевірки, іншого інформаційного забезпечення		
11.	Інші питання			

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.11 – Додаток до Стратегічного плану аудиторської перевірки підприємства відповідно до Договору № _____ від _____ 202X р.

№	Складові процесу	Виконання
1	2	3
1.	Мета перевірки	
2.	Завдання перевірки	
3.	Термін перевірки	
4.	Плановий аудиторський ризик	
5.	Рівень суттєвості	
6.	Склад аудиторської групи, керівник	
7.	План аудиторської перевірки	(додається)
7.	Програма аудиту	(додається)

Джерело: розроблено автором

В якості плану проведення аудиторської перевірки товарних запасів вважаємо доцільним використовувати план, який наведено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – План аудиторської перевірки товарних запасів

№ з/п	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Викона- вець
1	Фактичної перевірки	Визначити правдивість тожності інформації бухгалтерського обліку фактичній наявності товарів	Спостерігати за ходом проведення інвентаризації, або провести документальний контроль проведених інвентаризацій		
2	Основний	Отримати аудиторські докази для висловлення думки про достовірність інформації бухгалтерського обліку товарних запасів і фінансової звітності	Виконати аудиторські процедури, використовуючи методичні прийоми аудиту зібрати достатні аудиторські докази про достовірність інформації, оформити робочі документи, провести аналіз виявлених порушень і помилок, оформити підсумкові документи		
3	Завершальний	Скласти і підписати Аудиторський звіт	Обговорити виявлені помилки і порушення з управлінським персоналом, шляхи їх усунення.		

Джерело: розроблено автором

На етапі стратегічного планування аудиторю необхідно провести оцінку системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для визначення аудиторського ризику і суттєвості. Аудитор проводить таку оцінку шляхом тестування працівників облікового апарату, для цього необхідно розробити тестові питання з однозначними варіантами відповіді. Пропонуємо зразок Тесту для оцінки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Тестові питання для оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю товарних запасів

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Примітки
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
1	Чи є Наказ про облікову політику?			
2	Чи має управлінський персонал достатню кваліфікацію?			
3	Чи має головний бухгалтер негативну репутацію ?			
4	Чи є графік документообігу?			
5	Чи є посадові інструкції ?			
6	Чи існує орган внутрішнього контролю ?			
7	Чи проводяться раптові інвентаризації ?			
8	Чи порушується графік проведення планових інвентаризацій ?			
9	Чи розуміє управлінський персонал важливість бухгалтерського обліку?			
10	Чи укладені договори про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами?			
11	Чи були виявлені випадки крадіжок, зловживань?			
12	Чи задовольняє Вас автоматизована програма бухгалтерського обліку?			
13	Чи створюєте Ви зведені документи обліку ручним способом?			
14	Чи звертається управлінський персонал з проханням підготувати зведену облікову інформацію, яку не можна отримати при використанні програми обліку?			
15	Чи проводиться аналіз фінансового стану ?			
16	Чи існує кредиторська заборгованість при розрахунках з постачальниками?			
17	Чи були випадки повернення неякісного товару протягом звітного періоду?			
18	Облік товарів проводиться за первісної вартістю товарів?			
19	Облік товарів проводиться за ціною реалізації?			
20	Чи задовольняють Вас форми первинних документів для обліку руху товарів?			
21	Чи вважаєте Ви за необхідним більш деталізувати синтетичні рахунки обліку товарів?			

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
22	Чи вважаєте Ви за необхідним біль деталізувати аналітичні рахунки обліку товарів?			
23	Як Ви вважаєте аналітичний облік товарів доцільно вести:			
	- за матеріально – відповідальними особами;			
	- місцями зберігання товару;			
	- найменуваннями;			
	- сортами (гатунками);			
	- партіями товарів?			
24	Чи здійснюються бухгалтерські процедури для контролю:			
	- синтетичного та аналітичного обліку;			
	- синтетичного обліку та відображення інформації у регістрах бухгалтерського обліку;			
	- оборотної відомості і фінансової звітності?			
25	Чи були виявлені арифметичні помилки розрахункових операцій, які здійснюються автоматичним способом?			
27	Чи були виявлені помилки обліку при неправильному введенні інформації первинних документів?			
28	Чи є у Вас особиста думка про необхідність удосконалення бухгалтерського обліку товарів?			
29	Чи вважаєте Ви доцільним змінити автоматизовану програму бухгалтерського обліку, яка зараз використовується?			
30	Чи задовольняє Вас заробітна плата, яку Ви отримуєте?			

Джерело: розроблено автором

Аналіз відповідей на запропоновані питання дає змогу аудитору визначити попередній аудиторський ризик як високий, або низький, а також для розрахунку планового аудиторського ризику, який може змінитися в ході проведення аудиторської перевірки.

Програма аудиторської перевірки визначає методичні аспекти проведення аудиту, які визначаються послідовністю, методами, методичними прийомами виконання аудиторських процедур. Пропонуємо зразок Програми аудиторської перевірки товарних запасів, яка розроблена для досягнення мети аудиторської перевірки, а саме: висловлення думки аудитора про достовірність і повноту відображення операцій з руху товарних запасів в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Програма аудиторської перевірки товарних запасів

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Термін перевірки	Індекс РД
1	2	3	4	5	6
1	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства при організації бухгалтерського обліку товарів	Наказ про облікову політику	Документальна, порівняння		РД-1
2	Перевірка достовірності інформації про залишок товарів на рахунку 28 «Товари» на початок звітного періоду	Рахунок 28, Головна книга, Журнал, оборотна відомість	Документальна, порівняння		РД-2
3	Перевірка правильності визначення первісної вартості товарів	Рахунок-фактура, ТТН, прибутковий ордер	Документальна, арифметична		РД-3 РД-4
4	Перевірка правильності розподілу ТЗВ	Рахунок-фактура, ТТН, прибутковий ордер	Документальна, арифметична		РД-5
5.	Перевірка достовірності визначення уцінки товарів та її відображення в обліку	Акт комісії, довідки, рахунки обліку	Документальна, арифметична		РД-6
6.	Перевірка достовірності визначення дооцінки товарів та відображення дооцінки в обліку	Акт комісії, довідки, рахунки обліку	Документальна, арифметична		РД-7
7.	Перевірка достовірності обліку руху товарів відповідно до товарних звітів	Прибуткові, видаткові первинні документи, товарні звіти	Документальна, арифметична		РД-8
8.	Перевірка правильності нарахування та списання торгової націнки	Наказ про облікову політику, довідки-розрахунки	Документальна, арифметична		РД-9
9.	Перевірка правильності визначення природного убутку товарів	Довідки-розрахунки	Документальна, арифметична		РД-10
10.	Перевірка правильності відображення руху товарів на рахунках обліку	Рахунки обліку	Документальна,		РД-11

Таблиця 3.16 – Робочий документ РД-3. Перевірка правильності визначення первісної вартості товарів

Назва товару	Ціна товару за даними аудиту				Первісна вартість товару за даними обліку	Відхилення
	Рахунок-фактура	ТТН	Інші	Первісна вартість		
	Сума	Сума	Сума	Сума	Сума	Сума
1	2	3	4	5	6	7

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.17 – Робочий документ РД-4. Виявлені порушення при визначенні первісної вартості товарів

Найменування товару	Витрати, які не включені до первісної вартості		Витрати, які зайво включені до первісної вартості		Первісна вартість за даними обліку	Первісна вартість за даними аудиту	Відхилення
	Вид витрат	Сума	Вид витрат	Сума	Сума	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.18 – Робочий документ РД-5. Перевірка правильності розподілу ТЗВ

№	Показник	За даними аудиту	За даними обліку	Відхилення
		Сума	Сума	Сума
1		2	3	4
1	Залишок ТЗВ на початок місяця			
2	Залишок товарів на початок місяця			
3	ТЗВ за поточний місяць			
4	Вартість товарів, що надійшли за поточний місяць			
5	Середній відсоток ТЗВ (ряд.1+ряд3): (ряд2+ряд4)x100			
6	Вартість товару, що вибули за поточний місяць			
7	Сума ТЗВ, яка відноситься до товарів, що вибули (ряд5хряд6)			

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.19 – Робочий документ РД-6. Перевірка достовірності визначення уцінки товарів та її відображення в обліку

Найменування товару	За даними аудиту					Виявлені розбіжності за даними обліку			
	Первісна вартість, один. вим.	Сума уцінки	Пере оцінена вартість	Відображення в обліку		Сума уцінки	Пере оцінена вартість	Відображення в обліку	
				Дебет	Кредит			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.20 – Робочий документ РД-8. Перевірка достовірності обліку руху товарів відповідно до товарних звітів

Найменування товару	За даними аудиту						
	Надійшло товару			Вибуло товару		Субрахунок обліку	
	ТТН	Прибутковий ордер	Товарний звіт	Накладна	Товарний звіт	Залишок на початок місяця	Залишок на кінець місяця
1	2	3	4	5	6	7	8
За даними обліку							
Субрахунок обліку		Відхилення					
Залишок на початок місяця	Залишок на кінець місяця	Гр.7 і гр.9	Гр.8 і гр.10	При надходженні товару		При вибутті товару	
9	10	11	12	13		14	

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.21 – Робочий документ РД-15. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку собівартості реалізованих товарів

Найменування товару	Собівартість реалізованих товарів				Відхилення
	За даними аудиту		За даними обліку		
	Кредит Субрах.281	Дебет Субрах.902	Кредит Субрах.281	Дебет Субрах.902	
1	2	3	4	5	6

Джерело: розроблено автором

Після виконання програми аудиту аудитор проводить аналіз виявлених помилок і порушень, оформлює підсумкові документи, форма і зміст, яких також розробляються аудитором. Нами узагальнено всі етапи документального забезпечення аудиторської перевірки (рисунок 3.3).

Документальне забезпечення				
На етапі стратегічного планування				
Стратегічний план аудиторської перевірки	Додаток до стратегічного плану	Довідки-розрахунки: аудиторського ризику, бюджету часу, інших	План аудиторської програми	Програма аудиторської перевірки
На етапі фактичного контролю				
Робочі документи			Підсумкові документи	
На основному етапі				
Робочі документи	Підсумкові документи	Довідки про отримання та перевірку аудиторських доказів отриманих іншим шляхом (опитування, бесіди, усна інформація, інші)	Довідка аналітичних процедур	
На заключному етапі				
Аудиторський звіт			Акт виконаних робіт	

Рисунок 3.3 – Документальне забезпечення аудиторської перевірки

Джерело: розроблено автором

Документальне забезпечення аудиторської перевірки типовими формами документів має важливе значення для підвищення ефективності і якості аудиторської перевірки.

Таким чином, в третьому розділі встановлено, що на підставі проведеного аудиту товарних запасів за 2019 рік на ТОВ «Апельмон» можна зробити висновок що облік товарних запасів відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової та податкової звітності не містять суттєвих перекручень.

Проведений аналіз типових форм, які використовуються для обліку запасів. За результатами такого аналізу запропонований перелік документів для оформлення операцій з надходження товарів, складського обліку та внутрішнього переміщення. Як приклад, запропонована форма накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів. Також, запропонована форма книги складського обліку, як одного із важливих аспектів організації складського обліку.

Більш детально розглянутий процес уцінки товарів, як приклад для оформлення документального забезпечення в частині інших облікових процесів щодо товарів. Проведений аналіз методів відображення результатів уцінки в обліку відповідно до П(С)БО та МСФЗ. Розглянуті методи відображення уцінки товарних запасів в обліку відповідно до національних стандартів – метод прямого списання уцінки товарів на витрати періоду, та відповідно міжнародних стандартів – метод створення резерву уцінки товарних запасів.

Вважаємо, що запропонований методичний підхід в створенні ефективного документального забезпечення обліку фактів і господарських операцій з товарними запасами мають практичне значення та можуть бути використані в обліку товарних запасів на торговельних підприємствах.

Проведений аналіз документального забезпечення планування аудиторської перевірки відповідно до рекомендацій МСА 300 «Планування» та практики аудиту України. Запропоновано форма стратегічного плану аудиторської перевірки. Як зведений документ виконання завдань стратегічного планування запропонована форма додатку до стратегічного плану в якому визначаються результати виконання завдань стратегічного плану. Запропонований План аудиторської перевірки, Програма аудиторської перевірки товарних запасів, форми робочих документів аудитора. За результатами аналізу документального забезпечення аудиторської перевірки визначені основні види документів, які необхідні при плануванні аудиторської перевірки, організації аудиторської перевірки, виконанні

аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту, а також на завершальному етапі аудиторської перевірки.

ВИСНОВКИ

1. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», головною ознакою категорії «товари» є мета їх придбання. При розгляді категорії «товарні запаси» з метою ведення обліку – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу фізичним та юридичним особам з метою отримання прибутку.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Аналізуючи сутність категорії «товари» згідно з ПКУ, ми прийшли до висновку, що ця категорія в контексті оподаткування є більш змістовною та значно ширшою.

Цікавим на наш погляд є наступне трактування сутності категорії «товари», а саме: це об'єкти, послуги, ідеї або все те, що призначене для обміну. Однак перш ніж включиться в процес обміну, він повинен викликати інтерес у потенційного покупця, тобто мати здатність задовольняти конкретні потреби.

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Торговельна діяльність може здійснюватись громадянами та юридичними особами всіх форм власності у сферах роздрібної та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері.

Продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно договору купівлі-продажу, поставки та інших цивільно-правових договорів, якими передбачено передачу прав власності від строків її надання.

2. До основної операційної діяльності підприємства торгівлі відносяться операції купівлі-продажу товарів, оскільки вони є головною метою його створення і забезпечують основну частку доходу.

Для забезпечення якісного обліку товарних запасів важливим значенням є його документальне забезпечення. З реформуванням обліку, впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності, використанням ІТ-технологій виникають особливі вимоги до оформлення, змісту документів, якими оформлюються факти та операції з товарними запасами. Для того щоб документальне оформлення операцій з товарними запасами на підприємстві було корисним, інформативним та змістовним, необхідно якісно виконати постановку обліку.

Пакет документального забезпечення обліку товарних запасів повинен переглядатися відповідно до змін законодавчо-нормативних актів, облікової політики, вимог сучасного розвитку бухгалтерського обліку, впровадження новітніх технологій, міжнародних стандартів.

Документальному оформленню товарних операцій передують укладання договорів. Договір поставки (купівлі-продажу) є основним правовим документом, який визначає права й обов'язки постачальників та покупців. Серед основних його реквізитів є найменування сторін, найменування та кількість товарів, сума, строки постачання, умови прийому, порядок розрахунку, відповідальність сторін за порушення договірних обов'язків тощо.

При прийманні товарів на склад матеріально-відповідальною особою повинна виписуватись прибуткова накладна. В накладній вказується дата та номер документу, найменування відправника та покупця. Крім того, в прибутковій накладній вказується найменування та короткий опис товару, його кількість, ціна, вартість тощо. Прибуткова накладна підписується матеріально-відповідальною особою, яка отримала товар, та затверджується печаткою підприємства-покупця. Прибуткова накладна складається в одному екземплярі та залишається на підприємстві.

Приймання, відпуск і зберігання матеріальних цінностей, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально-відповідальні особи. З ними потрібно укласти за встановленою формою договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Для отримання товарів на складі постачальника матеріально-відповідальній особі видається довіреність.

В бухгалтерському обліку порядок приймання товарів за кількістю та якістю тісно пов'язаний із моментом настання матеріальної відповідальності. Матеріальна відповідальність настає з моменту приймання товарів за кількістю матеріально-відповідальною особою. Якщо вона збігається за часом з прийманням за якістю, то матеріальна відповідальність настає в повному обсязі в момент, коли матеріально-відповідальна особа ставить підпис і штамп (печатку) в супровідних документах.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником господарства і головним бухгалтером.

Рахунок 28 «Товари» призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Рахунок 28 (281-286) використовують здебільшого збутові, торгові та заготівельні підприємства (організації), а також підприємства громадського харчування. На субрахунках 281 – 284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом – зменшення

3. Головною метою аудиту товарів є висловлення незалежної думки про відповідність облікової інформації про товари в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчо-нормативних документів.

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням товарних запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Для розуміння сутності аудиторської перевірки товарних запасів пропонуємо розглядати процес аудиторської перевірки товарних запасів за допомогою загальної моделі аудиторської перевірки товарних запасів.

4. ТОВ «Апельмон» – запорізька мережа зручно розташованих продуктових магазинів формату «біля дому», орієнтованих на швидке придбання якісних продуктів за доступними цінами. Перший магазин було відкрито в 2004 році. За 14 років наші магазини стали невід'ємною частиною життя і вибором сотень тисяч запорожців. На сьогоднішній день мережа магазинів «Апельмон» налічує 44 магазини по всій області.

5. Кожний етап товароруху, що пов'язаний з надходженням товарів на ТОВ «Апельмон», супроводжується оформленням первинних документів, які потім є підставою для здійснення бухгалтерських записів щодо відображення господарських операцій.

Товари на ТОВ «Апельмон» приймаються за кількістю місць і масою бруutto і обов'язково за кількістю товарних одиниць в кожному тарному місці і за масою нетто. Одночасно здійснюється перевірка якості товарів. При виявленні розбіжностей між документами постачальника і фактичною наявністю товарів і тари під час приймання, складаються відповідні акти.

Зазвичай товар доставляють до ТОВ «Апельмон» автомобільним транспортом. У цьому разі оформляють товарно-транспортну накладну. Товарно-транспортна накладна, яка складена в передбачених законодавством випадках на ТОВ «Апельмон»:

- підтверджує факт надання послуг із перевезення товарів;
- є одним із додаткових документальних свідчень реальності здійснення господарської операції з постачання товарів.

Видаткова накладна за наявності товарно-транспортної накладної обов'язково потрібна лише в тому випадку, коли в товарно-транспортній накладній немає можливості перелічити всі найменування вантажу. Тоді до товарно-транспортної накладної замовник додає документ довільної форми з обов'язковим зазначенням відомостей про вантаж.

При цьому в товарно-транспортній накладній зазначають, що до неї додають як товарний розділ документ у паперовій або електронній формі, без якого товарно-транспортна накладна є недійсною і її не можна використовувати для розрахунків із замовником. Як таке доповнення можна використовувати й видаткову накладну.

При надходженні товарів на ТОВ «Апельмон» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» до неї включають:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

На ТОВ «Апельмон», для обліку товарів, які надійшли на підприємство з метою роздрібного продажу, використовують субрахунок 282 «Товари в торгівлі». ТОВ «Апельмон» під час розрахунків із споживачами застосовує сучасну технологію автоматизованої ідентифікації товарів за їх штриховими кодами, а значення цін товарів зберігається в пам'яті реєстратора розрахункових операцій (далі – РРО).

Товарний звіт на ТОВ «Апельмон» складають у двох примірниках: перший примірник із документами, що додають до нього, здають до бухгалтерії; другий залишається в матеріально відповідальній особі. Обидва примірники підписує матеріально відповідальна особа.

В бухгалтерії ТОВ «Апельмон» виконується опрацювання товарних звітів. В правій частині товарного звіту на підставі опрацьованих документів, що додаються до звіту, проставляються кореспондуючі рахунки з рахунками

282 «Товари» та 284 «Тара», а також суми відповідних господарських операцій. Згрупована інформація по кореспондуючих рахунках переноситься до облікових реєстрів по субрахунках 282 і 284. Облікові залишки по товарах і тарі в цих реєстрах повинні співпадати з залишками товарів і тари по відповідних товарних звітах.

6. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019 році стрімко збільшився, що свідчить про збільшення платоспроможності підприємства. Тобто, на 1 грн. поточних зобов'язань припадало відповідно 0,16 грн. грошових коштів (при нормативі $\geq 0,2$). Таким чином, у 2019 р. лише 15,8% короткострокових зобов'язань може бути погашено за рахунок готівкових коштів підприємства, але позитивною тенденцією є збільшення коефіцієнта абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт швидкої ліквідності та поточної ліквідності у 2019 р. знаходяться у межах норми і вказують на частину короткострокових зобов'язань, яка може бути погашена за рахунок високоліквідних та оборотних активів. Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності в 2019 році, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

Проаналізувавши фінансовий стан ТОВ «Апельмон», ми дійшли висновку, що в структурі доходів ТОВ «Апельмон» переважає чистий дохід від реалізації товарів, а в структурі витрат – собівартість реалізованих товарів. Показники рентабельності капіталу мають тенденцію до зростання, а показники рентабельності продажу і виробництва знаходяться на однаковому рівні. Активи на підприємстві сформовані на 60% за рахунок власного капіталу. 40% активів ТОВ «Апельмон» сформовані за рахунок позикових ресурсів короткострокового характеру і 60% за рахунок стійких джерел. На підприємстві відсутні зобов'язання короткострокового та довгострокового характеру. Показники ліквідності знаходяться в межах норми і свідчать про те, що підприємство може своєчасно погасити зобов'язання.

7. На підставі проведеного аудиту товарних запасів за 2019 рік на ТОВ «Апельмон» можна зробити висновок що облік товарних запасів відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової та податкової звітності не містять суттєвих перекручень.

8. Проведений аналіз типових форм, які використовуються для обліку запасів. За результатами такого аналізу запропонований перелік документів для оформлення операцій з надходження товарів, складського обліку та внутрішнього переміщення. Як приклад, запропонована форма накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) товарів. Також, запропонована форма книги складського обліку, як одного із важливих аспектів організації складського обліку.

Більш детально розглянутий процес уцінки товарів, як приклад для оформлення документального забезпечення в частині інших облікових процесів щодо товарів. Проведений аналіз методів відображення результатів уцінки в обліку відповідно до П(С)БО та МСФЗ. Розглянуті методи відображення уцінки товарних запасів в обліку відповідно до національних стандартів – метод прямого списання уцінки товарів на витрати періоду, та відповідно міжнародних стандартів – метод створення резерву уцінки товарних запасів.

Вважаємо, що запропонований методичний підхід в створенні ефективного документального забезпечення обліку фактів і господарських операцій з товарними запасами мають практичне значення та можуть бути використані в обліку товарних запасів на торговельних підприємствах.

9. Проведений аналіз документального забезпечення планування аудиторської перевірки відповідно до рекомендацій МСА 300 «Планування» та практики аудиту України. Запропоновано форма стратегічного плану аудиторської перевірки. Як зведений документ виконання завдань стратегічного планування запропонована форма додатку до стратегічного

плану в якому визначаються результати виконання завдань стратегічного плану. Запропонований План аудиторської перевірки, Програма аудиторської перевірки товарних запасів, форми робочих документів аудитора. За результатами аналізу документального забезпечення аудиторської перевірки визначені основні види документів, які необхідні при плануванні аудиторської перевірки, організації аудиторської перевірки, виконанні аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту, а також на завершальному етапі аудиторської перевірки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtk.com.ua>.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
4. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене наказом МФУ від 21.01.2018 р. № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text>.
5. Порядок визначення розмірів розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ №116 від 22.01.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
7. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ МФУ від 29 грудня 2000 р. N 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.99 N 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/showz0085-00>.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
13. Про затвердження Інструкції про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: Наказ міністерства статистики України від 28.12.96 N 389. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97#Text>
14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
16. Білик М.С., Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2008. 618 с.
17. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за редакцією Р.Л. Хом'яка. Львів: «Інтелект-Захід», 2014. 728 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. ВНЗ. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
19. Власова Н.О. Управління оборотними активами в підприємствах роздрібної торгівлі: монографія. Харків: ХДУХТ, 2014. 258 с.
20. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ. Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
21. Гордієнко Н.І, Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ, 2016. 294 с.

22. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Київ: А.С.К., 2012. 266 с.
23. Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Великий економічний словник. Київ: Кондор, 2006. 356 с.
24. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: навчальний посібник. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2006. 1024 с.
25. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
26. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
27. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
28. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. 3-тє вид., перероб і допов. Київ: ЦНЛ, 2009. 670 с.
29. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА на пряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА. 2014. 288 с.
30. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 276 с.
31. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
33. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Петрова О. С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного

управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 54–61.

34. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6888>.

35. Нападівська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 735 с.

36. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.

37. Облік товарних операцій в оптовій торгівлі. *Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві*. URL: https://pidru4niki.com/1745060259644/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_tovarni_h_operatsiy_optoviy_torgivli.

38. Облік у роздрібній торгівлі: порядок документообігу. *LIGA 360*. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ011941>

39. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник та ін. 6-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

40. Парнюк О.В., Подмешальська Ю.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 97–104.

41. Парнюк О.В., Подмешальська Ю.В. Актуальні питання організації інформаційно-облікового забезпечення операцій з товарними запасами на підприємстві. *Біоекономіка як ключовий фактор розвитку виробництва та екологізації промислового регіону*: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції ІННІ ЗНУ. Запоріжжя: ЗНУ, 2020. С.

42. Подмешальська Ю. В., Зайберт Є. К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. № 3. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6273>

43. Подмешальська Ю. В., Свеженцова А. С. Удосконалення методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 72–79.
44. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ. КНЕУ, 2004. 412 с.
45. Стелмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.
46. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2012. 647 с.
47. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія. Київ: НАУ, 2010. 330 с.
48. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2015. 322 с.
49. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
50. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.
51. Тараненко Ю.В. Моделі управління запасами на торговельних підприємствах. *Агросвіт*. №3. 2016. С.40-44.
52. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ: А.С.К., 2012. 784 с.
53. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
54. Хоменко Н.В. Карпенко О.В, Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
55. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник. Львів: «Інтелект-Захід», 2009. 1088 с.
56. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015», 2016. 224 с.

57. Щирська А.Ю., Кочин Т.М. Документування як елемент методу бухгалтерського обліку в забезпеченні якості інформаційних ресурсів. *Вісник ЖДТУ*. 2018. № 4. С. 70-75.