

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ  
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему Удосконалення обліку, оподаткування  
та аудиту товарів на ТОВ, Фірма, Стаски

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0310-0П3  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

освітньої програми оподаткування

(код і назва освітньої програми)

спеціалізації \_\_\_\_\_

(код і назва спеціалізації)

І.А. Машеннікова

(посада та прізвище)

Керівник зав. каф. д.е.н. проф. Машеннікова Т.О.

(посада, місце зв'язку, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент проф. д.е.н. Макаренко І.І.

(посада, місце зв'язку, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

до запису  
І.А.

Запоріжжя

2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ  
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма Оподаткування

(код та назва)

Спеціалізація \_\_\_\_\_

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_

« 30 » 09

20 21 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Машиннікова Іветти Анатоліївни  
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів на ТОВ, Фірма, Спелсі

керівник роботи \_\_\_\_\_

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

затверджені наказом ЗНУ від « 30 » 09 20 21 року № 975-С

2. Строк подання студентом роботи 01.12.2021

3. Вихідні дані до роботи Законодавчо-нормативна база, періодичні видання, літературні джерела, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1) методичні основи обліку, оподаткування та аудиту товарів на підприємстві

2) облік й оподаткування товарів та акцій

3) пропозиції щодо удосконалення обліку оподаткування та аудиту товарів на ТОВ, Фірма, Спелсі

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1) док. арк. опер. в опт. мер. згідно на як був ст. опер. з над. об. іл.

2) док. арк. заг. ауд. таб. іл. згідно згідно ст. опер. з над. об. іл.

3) стан. пр. на ак. от. акт. іл. згідно згідно ст. опер. з над. об. іл.

пр. таб. в опт. мер. згідно згідно ст. опер. з над. об. іл.

пр. таб. у ін. м.б. згідно згідно ст. опер. з над. об. іл.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Менієва Т. О. зав. кафедр. д. е. н., проф.	<i>Мф</i>	<i>Мф</i>
2	Менієва Т. О. зав. кафедр. д. е. н., проф.	<i>Мф</i>	<i>Мф</i>
3	Менієва Т. О. зав. кафедр. д. е. н., проф.	<i>Мф</i>	<i>Мф</i>

7. Дата видачі завдання 20.09.2021

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Провірка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань дослідження	<i>вересень 2021 викон.</i>	
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	<i>вересень 2021 викон.</i>	
3	Робота над 1 розділом	<i>вересень 2021 викон.</i>	
4	Робота над 2 розділом	<i>грудень 2021 викон.</i>	
5	Робота над 3 розділом	<i>грудень 2021 викон.</i>	
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	<i>грудень 2021 викон.</i>	
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	<i>листопад 2021 викон.</i>	
8	Попередній захист роботи	<i>листопад 2021 викон.</i>	
9	Нормоконтроль	<i>листопад 2021 викон.</i>	
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	<i>грудень 2021 викон.</i>	
11	Захист роботи	<i>грудень 2021 викон.</i>	

Студент

*[Підпис]*  
(підпис)*І.В. Мамоннікова*  
(підпис та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

*Мф*  
(підпис)*Т.О. Менієва*  
(підпис та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

*Рєсф*  
(підпис)*І.К. Федоранов*  
(підпис та прізвище)

## АНОТАЦІЯ

Масленнікова І.А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Меліхова Т.О. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут ім. Потебні Ю.М., кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2021.

Досліджено теоретичні основи обліку, оподаткування та аудиту товарів на підприємстві. Показано облік та оподаткування товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі». Проаналізовано фінансово-господарська діяльність ТОВ «Фірма «Стелсі». Проведено аудит товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі». Надані шляхи удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів ТОВ «Фірма «Стелсі».

Ключеві слова: ОБЛІК, АУДИТ, НАРАХУВАННЯ, ТОВАР, АНАЛІЗ, ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ, УДОСКОНАЛЕННЯ

## ABSTRACT

Maslennikova I. Improving the accounting, taxation and auditing of goods at Stealth Company LLC.

Qualification work for a master's degree in specialty 071 - Accounting and Taxation, supervisor Melikhova T.O. Zaporizhia National University. Engineering Educational and Scientific Institute named after Potebny Y.M., Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2021.

The theoretical bases of accounting, taxation and audit of goods at the enterprise are investigated. The accounting and taxation of goods at Stealth Company LLC is shown. The financial and economic activity of Stealth Company LLC is analyzed. An audit of goods was conducted at Stealth Company LLC. Ways to improve the accounting, taxation and audit of goods LLC "Stealth".

Keywords: ACCOUNTING, AUDIT, ACCOUNTING, GOODS, ANALYSIS, FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY, IMPROVEMENT

### АННОТАЦИЯ

Масленникова И.А. Совершенствование учета, налогообложения и аудита товаров ООО «Фирма «Стелси».

Квалификационная работа по получению степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Мелихова Т.О. Запорожский Национальный университет. Инженерный учебно-научный институт им. Потебни Ю.М., кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Исследованы теоретические основы учета, налогообложения и аудита товаров на предприятии. Показаны учет и налогообложение товаров на ООО «Фирма «Стелси». Проанализирована финансово-хозяйственная деятельность ООО «Фирма «Стелси». Проведен аудит товаров на ООО "Фирма "Стелси". Предоставлены пути усовершенствования учета, налогообложения и аудита товаров ООО "Фирма "Стелси".

Ключевые слова: УЧЕТ, АУДИТ, НАЧИСЛЕНИЕ, ТОВАР, АНАЛИЗ, ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

## ЗМІСТ

### ВСТУП

## 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 1.1 Концептуальні основи обліку та оподаткування товарів

### 1.2 Облік та оподаткування товарів на підприємстві

### 1.3 Аудит товарів на підприємстві

## 2 ОБЛІК Й ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ФІРМА «СТЕЛСІ»

### 2.1 Загальна характеристика діяльності ТОВ «Фірма «Стелсі»

### 2.2 Облік та оподаткування товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

### 2.3 Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фірма «Стелсі»

## 3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ТОВАРІВ НА ТОВ «ФІРМА «СТЕЛСІ»

### 3.1 Аудит товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

### 3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку та оподаткування товарів ТОВ «Фірма «Стелсі»

### 3.3 Шляхи щодо удосконалення аудиту товарів ТОВ «Фірма «Стелсі»

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Процес реалізації товарів має важливе значення, так як від правильного ведення їх обліку та оподаткування залежить кінцевий результат діяльності підприємства. З метою своєчасного попередження помилок в обліку та оподаткуванні процесів придбання, збереження та реалізації товарів, на торгівельних підприємствах відокремлюються відділи внутрішнього аудиту. Особливу увагу треба приділити експортно-імпортним торгівельним операціям, оскільки їм притаманні особливості ведення обліку та специфічні умови оподаткування, тому вони потребують систематичного контролю.

Розгляду питань обліку, оподаткування та аудиту товарів сприяли роботи наступних вчених: Бондаря В.П., Бутинця Ф.Ф., Гордієнка Н.І., Кулаковської Л.П., Макаренка А.П., Меліхової Т.О., Усача Б.Ф., та інших.

**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» (державний реєстраційний номер: 0120U105606). Автором запропоновано вдосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

**Мета та завдання роботи.** Метою дослідження є розробка пропозиції щодо удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

- Дослідити теоретичні основи обліку, оподаткування та аудиту товарів на підприємстві;
- показати облік та оподаткування товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»;

- проаналізувати фінансово-господарську діяльність ТОВ «Фірма «Стелсі»;
- провести аудит товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»;
- надати шляхи щодо удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів ТОВ «Фірма «Стелсі».

**Об'єктом дослідження** є процес обліку, оподаткування та аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

**Предметом дослідження** є теоретико-методичні підходи щодо обліку, оподаткування та аудиту товарів.

**Інформаційною базою** магістерської роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, інтернет-ресурси, а також дані обліку, оподаткування і звітності ТОВ «Фірма «Стелсі».

**Наукова новизна отриманих результатів полягає в:**

- удосконаленні обліку товарів пропонуємо форми Довідкових відомостей з: оподаткування придбаних товарів, оподаткування реалізованих товарів, формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників, формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку товарів, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів;

– удосконалено аудит товарів шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора. Це поліпшить правильність здійснення документування товарів, своєчасність та повноту відображення їх в обліку та складання звітності.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у можливості впровадження практичних рекомендацій у діяльність ТОВ «Фірма «Стелсі», що дозволить підвищити ефективність обліку, оподаткування та аудиту товарів на підприємстві (довідка про впровадження від № \_\_\_\_ від \_\_\_\_\_).



Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові 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.

**Апробація результатів дослідження.** Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 25-річчю створення кафедри менеджменту організацій та управління проектами «Формування сучасних концепцій менеджменту організацій та адміністрування в умовах цифровізації», 23–24 вересня 2021 року на тему: «Особливості обліку та аудиту товарів на підприємстві».

Основні пропозиції автора щодо удосконалення методики обліку та аудиту запасів знайшли відображення у статті:

Меліхова Т.О., Масленнікова І.А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпорتنих операцій для ефективного податкового планування на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9520> (дата звернення: 02.12.2021). DOI: [10.32702/2307-2105-2021.11.1](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.11.1)

**Обсяг та структура магістерської роботи.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на \_\_\_ сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі \_\_ рисунки та \_\_\_ таблиць. Робота містить \_\_ додатків. Список використаних джерел складається із \_\_ найменувань.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Концептуальні основи обліку та оподаткування товарів

Товарні ресурси складають значну частину активів підприємства. Вони мають суттєвий вплив на фінансові результати, займаючи здебільшого домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності [23].

Торгова діяльність забезпечує безперервний процес руху активів у вигляді товарів від промислових підприємств різних форм власності до прямих споживачів. Для забезпечення торговельної діяльності здійснюються продажі товарів, які є найбільш важливою та значною частиною активів компанії. Вони займають особливе місце в складі майнових та домінуючу позицію у структурі витрат торгових підприємств [70].

Нормативні документи, які регламентують облік та аудит товарних запасів у торгівлі наведено у таблиці 1.1 [81].

Таблиця 1.1 – Нормативні документи, які регламентують облік та аудит товарних запасів у торгівлі

Назва документу 1	Коротка характеристика 2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.09.1999 (з наступними змінами і доповненнями)	Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 21.12.2017 р. № 2258-VIII [6]	Регулює порядок сертифікації аудиторів, організацію роботи аудиторських фірм, здійснення аудиторської діяльності в Україні
Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» /Наказ № 627 від 27.06.2013	визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»/Наказ МФУ від 20.10.1999р № 246, (із змінами та доповненнями)	Визначає методологію формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для

Продовження таблиці 1.1

1	2
капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій/Наказ МФУ № 291 від 30.11.1999	узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб .
Концепція розвитку внутрішньої торгівлі України. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.12.1997р №1449	Висвітлення організаційних передумов для розвитку сучасної інфраструктури торгівлі, забезпечення економічної стабільності роботи торговельних підприємств і розвитку конкуренції, ролі держави в регулюванні торговельної діяльності
Постанова Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів./ Постанова Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. N 833	Визначає загальні умови провадження торговельної діяльності суб'єктами оптової торгівлі, роздрібною торгівлі, тощо, які придбавають товари у підприємств, установ та організацій незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, що провадять підприємницьку діяльність на території України.

В Україні торговельна діяльність здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності всіх форм власності, регулюється цілою низкою нормативно – правових документів, які частково наведені в таблиці 1.2 [99].

Таблиця 1.2 – Законодавчі та нормативні документи, які регулюють діяльність підприємств роздрібною торгівлі

Назва, дата та номер	Характеристика
1	2
Кодекси України	
Цивільний кодекс України (ЦКУ)	Купівля-продаж визначає: загальні положення, роздрібну купівлю-продаж
Господарський кодекс України (ГКУ)	визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання
Податковий кодекс України (ПКУ)	регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів суб'єктами господарювання, в т.ч. підприємствами роздрібною торгівлі
Кодекс України про адміністративні правопорушення (КЗп АПУ)	встановлює адміністративну відповідальність посадових осіб і працівників підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю
Кримінальний кодекс України (ККУ)	встановлює кримінальну відповідальність посадових осіб і працівників підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю

## Продовження таблиці 1.2

1	2
Закони України	
Про захист прав споживачів від 12.05.91 р. № 1023-ХІІ	регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг
Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг від 06.07.95 р. № 265/95-ВР	визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.
Про платіжні системи та переказ коштів в Україні від 05.04.2001 р. № 2346-ІІІ	визначає загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні
Про ліцензування видів господарської діяльності від 02 березня 2015 року № 222-VIII	визначає перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню: торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами; роздрібна торгівля лікарськими засобами; Про електронну комерцію від 03.09.2015 р. № 675-VIII регулює відносини у сфері інтернет-торгівлі
Постанови, накази	
Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами, наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 № 104	порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу та продажу непродовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги щодо дотримання прав споживачів стосовно належної якості та безпеки товарів і рівня торговельного обслуговування
Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 11.07.2003 № 185	порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу і продаж продовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги в дотриманні прав споживачів щодо якості й безпеки товару та рівня торговельного обслуговування
Правила торгівлі на ринках, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26 лютого 2002 року № 57/188/84/105	визначають вимоги щодо функціонування створених в установленому порядку ринків усіх форм власності, організації оптового та роздрібногo продажу на них сільгосппродуктів, продовольчих і непродовольчих товарів, худоби, тварин, кормів тощо, надання послуг, додержання ветеринарних, санітарних, протипожежних вимог і правил безпеки праці на ринках, прав споживачів і вимог податкового законодавства

Продаж (реалізація) товарів визначається у Податковому кодексі України як «будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [74].

Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення руху товарів наведена у таблиці 1.3 [52].

Таблиця 1.3 – Нормативно-правові акти, які регулюють питання облікового відображення руху товарів

Назва нормативного документу	Вплив на операції з рухом товарів
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає основні правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначає порядок надходження, визнання та оцінку запасів, методи списання запасів при реалізації
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Визначає основні положення щодо порядку визнання доходів від реалізації товарів
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначають основні положення щодо порядку визнання витрат при здійсненні господарської діяльності господарюючим суб'єктом
Методичні рекомендації з обліку запасів	Окреслює загальні операції, пов'язані із визнанням, оцінкою та обліковим відображенням операцій із запасами
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації
Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку продукції виробничо-технічного призначення	Регулює порядок уцінки товарів, що впливає на облікове відображення операцій з уцінки товарів
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Визначають складові витрат, які виникають при здійсненні торговельної діяльності
На рівні підприємства	
Положення про облікову політику	Визначає основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей діяльності конкретного підприємства

Методологічні засади формування в обліку торгової компанії інформації про товари та її розкриття в фінансових звітах визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким «товари – це матеріальні активи, придбані (отримані) та утримувані підприємством / установою для цілей перепродажу» [10, с. 10]. Групування запасів за НП(С)БО 9 «Запаси» (таблиця 1.4) [73].

Таблиця 1.4 – Групування запасів за НП(С)БО 9 «Запаси»

№	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться в процесі виробництва з метою подальшої реалізації продукту виробництва	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Під товаром розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результат послуги, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості. Як правило, цією складовою запасів володіють торговельні підприємства [43].

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства [101].

До первісної вартості запасів не включають:

- понаднормативні витрати і недостачі запасів;
- витрати на збут;
- відсотки на використання кредитів (в тому числі комерційних);
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які відображаються в складі витрат по дебету рахунків класу 9. Виключенням є змінні і розподілені загальновиробничі витрати [31].

Порядок визначення первісної вартості запасів розкритий на рисунку 1.1 [38].



Рисунок 1.1 – Визначення первісної вартості запасів

Товари в обліку можуть відображатись за роздрібними (продажними) цінами або первісною вартістю [39].

Оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торговельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, яка змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки [61].

Підприємство має право вибрати один із варіантів методу оцінювання та обрати одну з систем обліку постійну або періодичну. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [43].

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею товару шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу суми очікуваних витрат на їх реалізацію. Сума, на яку первісна вартість товарів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на витрати звітного періоду. В результаті переоцінки

може бути проведена дооцінка або уцінка товарно-матеріальних цінностей [59].

Порядок проведення переоцінки цінностей та відображення їх результатів у звітності регламентується певними нормативними документами:

- уцінка цінностей — НП(С)БО 9 та Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення;

- дооцінка цінностей – НП(С)БО 9 та Порядком проведення до оцінки залишків ТМЦ [73].

Товарні операції – це операції із придбання та реалізації товарних запасів. В свою чергу під товарними запасами розуміють масу товарів, що перебуває на балансі підприємства роздрібної торгівлі, не потребує подальшого дороблення та перероблення, призначена для забезпечення безперервності процесу продажу товарів за умов звичайної господарської діяльності. Варто відзначити, що автори даного визначення обмежили його лише підприємствами роздрібної торгівлі, що на нашу думку є не доцільним, адже зазначені характеристики товарних запасів притаманні їм і на підприємствах оптової торгівлі. Серед основних нормативно-методичних документів із організації бухгалтерського обліку, а саме серед положень (стандартів) бухгалтерського обліку відсутнє окреме положення, що регулює методику обліку товарних запасів. Проте в НП(С)БО 9 «Запаси» знаходимо коротку характеристику товарів. В п. 6 до складу запасів включаються «товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу [52].

Товар є важливою складовою комплексу ефективних засобів впливу на споживачів, продуктом праці, виготовленим для реалізації має матеріальну форму, утримується підприємством та пропонується на ринок з метою його подальшого продажу, використання або споживання [94].



Торговельна діяльність – «ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача» [96].

П.М. Пальчук ототожнює торговельну діяльність з торгівлею і зазначає, що «торгівля (торговельна діяльність) – діяльність, пов'язана із продажем товарів виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання на підставі різних цивільно-правових договорів, які передбачають передачу прав власності на такі товари, а також допоміжна діяльність, спрямована на забезпечення умов для їх продажу шляхом надання відповідних послуг» [24].

Продаж (реалізація) товарів визначається у ст. 14.1.202 Податкового кодексу України як «будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [25].

О.В. Фоміна зазначає, що продаж товарів, яка зазначає, що «продаж – це тристоронній процес доведення товару до споживача, у якому в момент продажу, по-перше, передаються права власності на об'єкт продажу від продавця до покупця й визнається очікуване надходження економічних вигод – виручка, по-друге, визнаються витрати, а по-третє, здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу – прибуток, збиток або беззбитковість» [37].

За твердженням А.В. Калини, товаром є річ, яка призначена для продажу або обміну на інші цінності. У широкому значенні під товаром розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку [59].

Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результат послуги, сама здатність до праці, земля та її надра, тобто все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості. Тракткування термінів «торговельна діяльність» «торгова діяльність» та «збутова діяльність» в законодавстві України наведено у таблиці 1.5 [96].

Таблиця 1.5 – Тракткування термінів «торговельна діяльність» «торгова діяльність» та «збутова діяльність» в законодавстві України

Визначення	Ознака
1	2
Під торговельною діяльністю слід розуміти роздрібну та гуртову торгівлю, діяльність у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері за готівкові кошти, інші готівкові платіжні засоби та з використанням кредитних карток	Торгівля за грошові кошти
Торгівля – будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передавання прав власності на товари	Операції, які передбачають передавання прав власності на товари
Торгова діяльність – діяльність з придбання або створення активів і пасивів з метою продажу в близькому майбутньому та/або для отримання прибутку від короткотермінових коливань ціни або дилерської маржі (торгові операції), а також діяльність з хеджування торгових операцій	Торгові операції, хеджування торгових операцій
Торговельно-біржова діяльність має на меті організацію та регулювання торгівлі шляхом надання послуг суб'єктам господарювання у здійсненні ними торговельних операцій спеціально утвореною господарською організацією – товарною біржею	Організація торговельних операцій
Торговельна операція – операція між постачальником та споживачем, що полягає у визначенні об'єму або маси нафти і нафтопродуктів для подальших облікових операцій	Операція між постачальником та споживачем
Збутовий кооператив – кооператив, який здійснює продаж сільськогосподарської продукції, а також її зберігання, сортування, сушіння, миття, фасування й транспортування, укладання угод, вивчення ринку збуту, організацію реклами	Продаж, зберігання, сортування, сушіння, миття, фасування й транспортування, укладання угод, вивчення ринку збуту, організація реклами
Комерційна діяльність – діяльність із залучення та розміщення коштів, надання послуг з обслуговування, яка не пов'язана з торговими операціями банку та управлінням активами й пасивами	Залучення та розміщення коштів, обслуговування

Безгінова Л. І., Олініченко К. С. у своєму дослідженні змісту товарних запасів зробили наукове узагальнення поняття «товарні запаси» як товару, як запасів, як складової товарних ресурсів [30].

Верига Ю.А., Хоменко Н.В., Карпенко О.В. підкреслюють, що опорним (за лінгвістичними ознаками) у словосполученні «товарні запаси» є «товарні», «товар». У фахових джерелах авторами визначення товару надається по-різному (табл. 1.6), що підкреслює складну економічну природу цього поняття [81].

Таблиця 1.6 – Тлумачення терміна «товар» у фахових джерелах

№	Джерело	Визначення
1.	Базилевич В. Д.	Товар – це економічне благо, що задовольняє певну потребу людини і використовується для обміну
2.	Бутинць Ф.Ф., Малюга Н.М.	Товари – це активи, які утримуються підприємством для продажу і передбачають у подальшому отримання прибутку
3.	Голов С.Ф.	Товар – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу
4.	Лень В.С., Гливленко В.В.	Товари – це матеріальна або нематеріальна власність, яка реалізується на ринку
5.	Мочерний С.В.	Товар – вироблений для обміну продукт праці, що задовольняє певну потребу людини
6.	Чебанова Н.В., Василенко Ю.А.	Товари – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) і зберігаються підприємством з метою наступного продажу
7.	Чепінога В. Г.	Товар – це продукт праці, що задовольняє якусь потребу людей і виготовлений для обміну, призначений для продажу

Бутинець Ф. Ф. дає таке визначення націнки: «...націнка (рос: наценка; англ. – mark-on, mark-up) 1) збільшення ціни виробу, продукції, товару, пов'язане або з додатковими витратами на їх виготовлення та продаж, або з їх особливими властивостями; 2) добавка до попередньої ціни товару, що здійснюється в міру виконання наступних робіт, які потребують додаткових витрат» [72].

Садовська І. Б. визначає торгіву націнку як різницю між роздрібною і оптовою ціною, за якою товари поступають у торгівлю, а також призначена для покриття витрат обігу і утворення прибутку торгових підприємств. Відмінності між МСБО та НП(С)БО в оцінці запасів наведено у таблиці 1.7 [46].

Таблиця 1.7 – Відмінності між МСБО та НП(С)БО в оцінці запасів

Ознака	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2	3
Визначення термінів	запаси – це активи, які: - утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством	запаси – це активи, які: - утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
До запасів належать готова продукція і незавершене виробництво		
При надходженні	Оцінка запасів Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику 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. 2. При виготовленні власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за НП(С)БО 16 «Витрати». 3. При внесенні до статутного капіталу	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт із навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану
	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні в результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів
	До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які

## Продовження таблиці 1.7

1	2	3
		зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Допускається метод ЛІФО, собівартість останнього за часом надходження запасів
	Таке положення відсутнє	Підприємство має можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом)
	Раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.	Передбачається сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає.
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

В системі сучасного управління товарними запасами існує ряд проблем, основною з яких є облік запасів. Для того щоб правильно організувати облік товарних запасів, бухгалтеру потрібно обрати науково обґрунтоване рішення щодо застосування на підприємстві оптимальної системи та методу оцінки запасів, що дасть змогу визначити вартість залишків запасів на кінець звітного періоду та собівартість реалізованих товарів. Для цього проведемо порівняльний аналіз структури витрат на придбання запасів згідно з НП(С)БО 9 і МСБО 2 (табл. 1.8) [102].

Таблиця 1.8 – Структура витрат на придбання запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці

НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2
Сума, яка підлягає до сплати постачальнику: витрати на інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів	Ціна придбання
Сума ввізного мита	Імпортне мито

## Продовження таблиці 1.8

1	2
Суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству	Інші податки, які не відшкодовуються компанії фіскальними органами
Витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів, включаючи витрати на страхування і ризику при транспортуванні	Транспортно-експедиційні витрати до місця їх використання
Інші витрати, які пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях: прямі матеріальні витрати на оплату праці	Інші витрати, які безпосередньо відносять до придбаних запасів
Інші витрати, які безпосередньо відносять до придбаних запасів	-

У МСБО 2 «Запаси» приділено увагу питанням витрат, пов'язаних з переробкою запасів. МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають внаслідок останнього придбання запасів. У НП(С)БО 9 таке положення відсутнє, але у НП(С)БО 21 «Курсові різниці» подібне положення відповідає МСБО 2. МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з останніми змінами до НП(С)БО 9, у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним [92].

Відповідно до п. 22 НП(С)БО 9 «Запаси» сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торгової націнки. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгової націнки на початок звітного місяця і торгової націнки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів [65].

В умовах конкуренції важливим питанням постає застосування окремого рахунку для обліку торгової націнки і торгової знижки, що дасть змогу здійснювати контроль над формуванням відпускних цін та отримувати

інформацію у вигляді звіту про стан торгової націнки та знижок на товарні запаси, уникнути плутанини при документуванні тощо [69].

Павлюк І. відображає операції з продажу в обліку на окремому рахунку 29 «Торгова націнка» з відповідними субрахунками залежно від сфери діяльності підприємства з метою уникнення ускладнення синтетичного та аналітичного обліку та виникнення помилок в облікових записах [77].

На думку Павлюка І. на рахунку 29 «Торгова націнка» можна обліковувати податок на додану вартість, а саме податковий кредит з ПДВ, який входить до продажної вартості товарів, проте Інструкція про застосування Плану рахунків № 291 [4] не встановлює порядку обліку таких сум, доцільно відображати податковий кредит з ПДВ разом із торговою націнкою, оскільки це ускладнює відображення в обліку. Суми ПДВ не можуть бути відображені у складі націнки, яка являє собою очікуваний дохід підприємства, адже це є наслідком неправильного трактування законодавчих документів, оскільки ні Податковий кодекс України, ні НП(С)БО 9 «Запаси» не трактують включення сум ПДВ, що стягується з покупців до складу ціни і вартості товарів. ПДВ, як і інші непрямі податки, не може бути включений до вартості товару, поки не виникнуть податкові зобов'язання [92].

Інформація щодо управління товарними запасами в обліковій системі торговельного підприємства наведена на рисунку 1.2 [84].

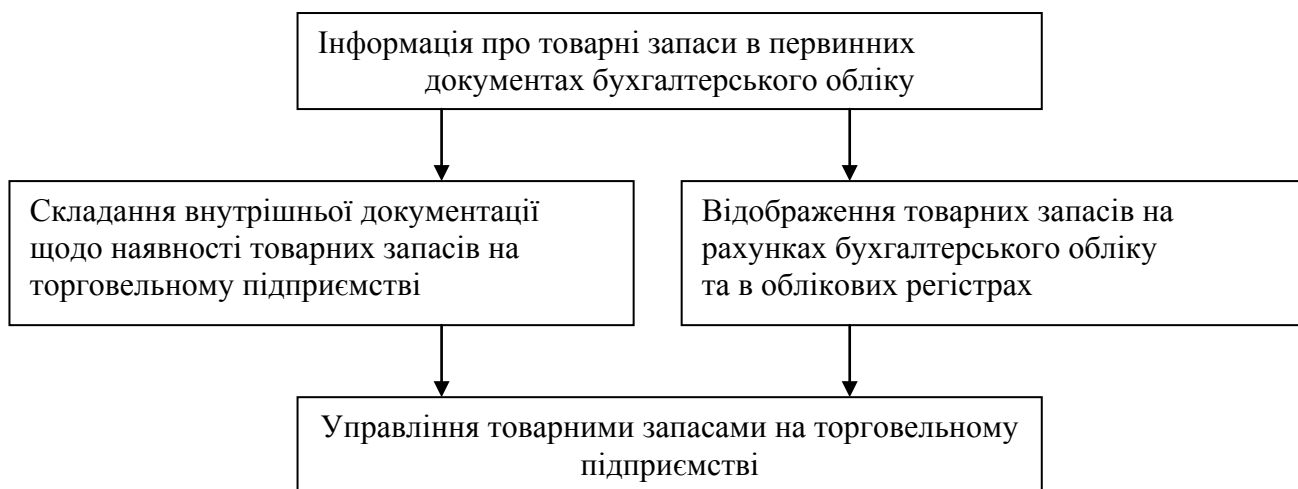


Рисунок 1.2 – Інформація щодо управління товарними запасами в обліковій системі торговельного підприємства

Облік є елементом системи інформаційної підтримки управління, інструментом збору, обробки, передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з точки зору витрат і вигід, зумовлених рухом товарних запасів [46].

## 1.2 Облік та оподаткування товарів на підприємстві

Дослідження запасів як об'єкта бухгалтерського обліку засвідчило беззаперечність їх значення для досягнення ефективності фінансово-господарської діяльності. Торгівля є важливою для України галуззю економіки, що склалася історично і має перспективи у своєму розвитку [36].

Торгівля як елемент економічної системи забезпечує зайнятість та задоволення попиту населення країни в різних товарах, збалансованість споживання та виробництва, сприяє зростанню ефективності економічних зв'язків між галузями господарської діяльності, обумовлює стабільність грошового обігу, а також займає провідне місце у формуванні державного бюджету [31].

Товарні запаси є однією з основних складових оборотних активів торговельних підприємств. До найбільш важливих елементів системи управління товарними запасами, які забезпечують методичну та інформаційну базу для прийняття оптимальних управлінських рішень. Необхідність переходу України на систему обліку, прийняту в міжнародній практиці, потребує розробки та впровадження удосконаленої системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, яка наближена до організаційних та методологічних принципів міжнародних стандартів [92].

Документування на багатфункціональних оптово-роздрібних підприємствах є важливим складником організації обліку. Додаток до наказу «Про облікову політику», наведений в таблиці 1.9 [101].



Таблиця 1.9 – Документальне оформлення операцій в оптовій торгівлі

Назва господарської операції	Документальне оформлення
Реалізація товару зі складу:	
– безпосередньо представнику покупця	Рахунок-фактура, Накладна, Податкова накладна, Договір
– на умовах передоплати	Податкова накладна, Довіреність, копія Платіжного доручення, Договір
– на умовах наступної оплати	Рахунок-фактура, Накладна, Податкова накладна, Договір
– автомобільним транспортом	Накладна, Податкова накладна, Товаро-транспортна накладна
Одержання грошових коштів за реалізований товар	Виписка банку
Придбання товарів на умовах розрахунку та обміну	Рахунок-фактура, Накладна, Товаро-транспортна накладна, Податкова накладна, Договір, Доручення
Надходження товарів у результаті їх внеску до Статутного фонду	Накладна, Товаротранспортна накладна, Заява
Оприбуткування лишків, списування нестач	Акт інвентаризації
Повернення товару	Заява, Накладна повернення

Таке оформлення додатку для цього торговельного підприємства є зручним тому, що вказані не тільки первинні документи, а й короткий зміст господарської операції. Але, незважаючи на те, що графік документообігу на підприємстві не є обов'язковим, доречно ввести практику його складання в обліковому процесі торгово-роздрібного підприємства. Це дасть змогу раціонально організувати його документоопотік і визначить коло осіб, що відповідають за порядок та строки оформлення документів і подання їх до подальшої бухгалтерської обробки. Графік або план документообігу дозволить раціонально організувати роботу облікового апарату та інших підрозділів і служб, що мають відношення до товарних операцій та їх обліку [52].

Товари, що надходять на підприємство, приймаються за кількістю та якістю. Приймання товарів за кількістю – це визначення точної кількості запасів, що надійшли, та їх відповідності даним, які містяться у транспортних, супровідних і (або) розрахункових документах (пакувальні листи, накладні, рахунки тощо). Воно здійснюється, як правило, шляхом суцільного підрахунку одиниць, міри і маси запасів в даній партії (за

винятком товарів у фабричній упаковці). Перевірка товарів може проводитися і вибірково [43].

Приймання товарів за якістю – це визначення їх якості за встановленим зразком, перевірка комплектності (наявності всіх предметів, які входять у даний комплект), відповідності тари, упаковки і маркування встановленим вимогам, а також даним супровідних документів (сертифікат якості, санітарний сертифікат або їх засвідчені копії тощо). Як правило, проводиться суцільна перевірка якості і комплектності товарів, однак, якщо договором передбачено, то можлива і вибіркова перевірка [50].

Якщо в процесі приймання буде виявлена нестача товару, невідповідність якості, маркування товарів, які надійшли, тари або упаковки вимогам стандартів, технічних умов, кресленням, зразкам (еталонам), договору або даним, вказаним у супровідних документах, то подальше приймання товару призупиняється. Про виявлену нестачу і порушення якості продукції складається акт, який є юридичним документом для виставлення претензій постачальнику [61].

Для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємстві повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії для відповідного їх оформлення [59].

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказуються: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю [62].

У разі закупки товарів у населення оформлюється Акт закупівлі ТМЦ, форма якого повинна бути затверджена наказом про облікову політику. В акті закупівлі обов'язково зазначаються паспортні дані та ідентифікаційний код особи – продавця. Первинними документами, що підтверджують вартість

придбаних товарів підзвітними особами є товарний рахунок і акт (довідка), які складає підзвітна особа за участі інших посадових осіб підприємства [89].

На всі продовольчі товари господарюючий суб'єкт повинен мати товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, документи, що затверджують відповідність якості товару вимогам нормативних документів. Для імпортованих товарів – сертифікати, викладені українською (російською) мовою або на мові країни експортера. Вони повинні бути завірені печаткою постачальника [73].

Контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням товарів здійснює служба постачання. З цією метою в ній ведуть відомості (машинограми) оперативного обліку виконання договорів поставки, де відмічають виконання умов договору про поставку за асортиментом товарів, їх кількістю, ціною, строками відвантаження тощо. Бухгалтерія здійснює контроль за організацією даних оперативного обліку [76].

Забезпечення підприємства товарами шляхом придбання їх у постачальника здійснюється на договірних засадах. Приймання товарів у місцевих постачальників або із залізничної станції чи аеропорту здійснює експедитор підприємства, якому видається довіреність. У випадку, коли в процесі надходження товарів бере участь експедитор, порядок організації обліку дещо інший, ніж в попередньому випадку [89].

Товари оприбутковуються у відповідних одиницях виміру (вагових, об'ємних, лінійних, рахункових). Якщо товари надходять в одній одиниці, а витрачаються в іншій, то вони обліковуються в двох одиницях виміру. Придбані товари зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю [84].

Для забезпечення виробничої програми відповідними товарами на великих підприємствах створюються спеціальні склади для зберігання [70].

На складах товари розміщують по секціях, а в середині них – по групах, типо- та сорторозмірах в штабелях, ящиках, контейнерах, на

стелажах, полках, комірках, піддонах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановленим нормам [63].

Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю товарів. За необхідності складський облік організують за партіями надходження товарів [55].

Склади повинні бути забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами та мірною тарою [61].

Облік товарів на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є матеріально відповідальною особою. Його приймають на роботу, як правило, за згодою з головним бухгалтером підприємства. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність [74].

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на товари тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими. примірниками, одержаними від цехів-споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами-відправниками, з примірниками тих же накладних, що надійшли зі складів-одержувачів [81].

При використанні матеріальних звітів немає потреби у складанні інших документів на витрачання товарів, що спрощує облік в підзвіті, так як в якості реєстрів аналітичного обліку використовуються звіти матеріально відповідальних осіб [94].

Аналітичний облік товарів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами товарів відповідно до номенклатури-цінника. Аналітичні рахунки групують за групами, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за

аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом товарів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації. Існує декілька варіантів обліку товарів [65].

Відпуск товарів на сторону здійснюється на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника підприємства. Відпуск товарів стороннім підприємствам оформлюють накладними на відпуск матеріалів на сторону [37].

Внутрішнє переміщення товарів зі складу на склад, як і здачу відходів на склад і повернення товарів оформлюють також накладною-вимогою (ф. № М-11) [31].

Під товарними запасами торговельного підприємства розуміють сукупність товарів, призначених для подальшого продажу, що знаходяться в процесі переміщення від виробника до споживача (рис. 1.3) [23].

Категорія «товар» має суто економічну природу і різнобічно характеризується сучасними науковцями внаслідок складності самого поняття. Словосполучення «товарні запаси» має пріоритетне значення для цілей обліку і звітності. І не в якій мірі не суперечить змісту товарів. Навпаки, «товар» є лінгвістичною і сутнісною основою товарних запасів як економічної категорії та як об'єкту обліку і контролю [72].

Продаж товарів переважно здійснюється за продажними цінами, невід'ємною складовою яких є торгова націнка. Торгова націнка, в свою чергу, є формою отримання бажаного прибутку, в склад якої закладено витрати на реалізацію, транспортні витрати, очікуваний прибуток та ін. [77].

Щодо торгових знижок, то можна вважати, що це механізм залучення покупців, що дає можливість отримати збільшення прибутку за рахунок збільшення товарообігу [81].

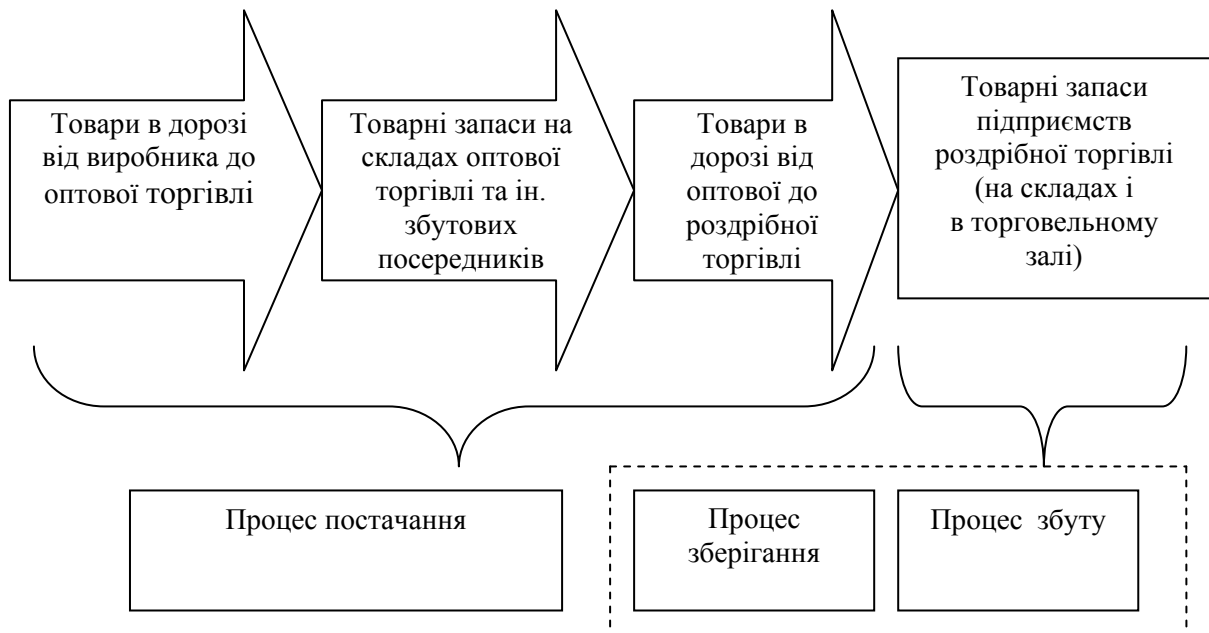


Рисунок 1.3 – Стадії обігу товарних запасів у роздрібній торгівлі

Для обліку товарів та їх залишків на підприємствах торгівлі використовується рахунок 28 «Товари». Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари в комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати» [99].

Субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 289 «ТЗВ» є активами. За дебетом відображається збільшення вартості товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 «Торгова націнка» є регулюючим субрахунком рахунка 28 «Товари». За кредитом субрахунку відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання) [40].

Для формування фінансової звітності у Балансі показується синтезована сума запасів за рядком 1100 [32].

Облік наявності руху товарів проводиться за продажними цінами на рахунку «Товари», субрахунок «Товари у роздрібній торгівлі». Оприбуткування одержаних товарів відображається записом залежно від того, за якими цінами – регульованими чи нерегульованими – вони одержані [28].

Тепер докладніше зупинимося на проведеннях бухгалтерського обліку, які здійснює підприємство під час надходження товарів. У такому разі розрахунок здійснюється переважно у безготівковому порядку. Від порядку здійснення розрахунків залежить і відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно від того, яка операція відбувається першою (оплата товарів чи надходження), на підприємстві здійснюються такі записи (таблиця 1.10) [31].

Таблиця 1.10 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет рахунку (субрахунку)	кредит рахунку (субрахунку)
1	2	3	4
1	Надходження товарів від вітчизняного постачальника за договором купівлі-продажу. Розбіжностей під час приймання не встановлено:		
	1.1 На вартість товарів (без ПДВ).	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	1.2 На вартість тари	284 «Тара під товарами»	
	1.3 На вартість транспортних послуг	281 «Товари на складі»	
	1.4 На суму ПДВ у вартості товарів, тари, транспортних послуг (Податковий кредит – за наявності податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	
2	Сплачено вітчизняному постачальнику за товари з поточного рахунку в національній валюті	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3	Відображення надходження товарів в умовах попередньої оплати		
	3.1. Сплачено за товар, тару, транспортні послуги (включаючи суму ПДВ)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
	3.2. На суму ПДВ у вартості товарів, тари, транспортних послуг (податковий кредит – за наявності податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
	3.3. Оприбутковані товари від постачальника:		
	- на вартість товарів (без ПДВ);	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	- на вартість тари;	284 «Тара під товарами»	
	- на вартість транспортних послуг;	281 «Товари на складі»	
	- на суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	

## Продовження таблиці 1.10

1	2	3	4
4	Відображення в обліку розбіжностей між фактичною наявністю товарів і товарами за документами постачальника:		
	4.1. На суму нестачі під час транспортування в межах природних втрат	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	4.2. На суму нестачі з вини постачальника (за умови попередньої оплати)	374 «Розрахунки за претензіями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	4.3. Коригування ПДВ методом «Червонесторно» в сумі нестачі з вини постачальника (якщо ПДВ відображалось за фактом першої події – попередньої оплати)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
5	Відшкодування постачальником суми претензії	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	374 «Розрахунки за претензіями»

Операції під час вибуття товарів можуть відбуватися в таких напрямках, як продаж товарів зі знижкою; реалізація товарів дрібним оптом; реалізація товарів за попереднім замовленням; інше вибуття товарів; реалізація товарів з додатковою торговою націнкою; повернення товару постачальнику покупцем. Облік реалізації товарів складів підприємства за грошові кошти (під час безготівкового розрахунку) наведено в таблиці 1.11 [43].

Таблиця 1.11 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з вибуття товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет рахунку (субрахунку)	кредит рахунку (субрахунку)
1	2	3	4
1	Відвантажено (відпущено) товари зі складу вітчизняному покупцеві:		
	1.1 На вартість товарів, тари за цінами реалізації (включаючи ПДВ)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	1.2 На суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
	1.3 На собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
	1.4 Зараховані платежі від покупця за відвантаженою товаром і тарою на поточний рахунок у національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»



## Продовження таблиці 1.11

1	2	3	4
2	Відображення реалізації товару в умовах попередньої оплати:		
	2.1 Попередня оплата, що надійшла від покупця на поточний рахунок у національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
	2.2 На суму податкового зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
	2.3 Відвантажено (відпущено) товари зі складу вітчизняному покупцеві (за цінами реалізації з ПДВ)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	2.4 На суму податку на додану вартість	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
	2.5 На собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»

Відповідно до вимог Податкового кодексу України платники податку на додану вартість під час придбання товарів мають право на формування податкового кредиту з умов реєстрації податкової накладної у єдиному державному реєстрі податкових накладних. Відповідно, під час реалізації товарів продавцем реєструється податкова накладна та формується податкове зобов'язання з податку на додану вартість. Податкова декларація з податку на додану вартість подається платником з метою визначення податкового зобов'язання звітного періоду у встановлені терміни (до 20 числа місяця, наступного за звітним – під час сплати податку на додану вартість щомісячно) до Державної фіскальної служби за місцем реєстрації [63].

Торговельні, збутові підприємства на рахунку 28 ведуть також облік купівельної тари і тари власного виробництва (за винятком інвентарної тари, яка використовується для виробничих або господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 чи 20) [92].

В оптовій торгівлі аналітичний облік товарів в бухгалтерії здійснюється тільки у вартісному вираженні в розрізі матеріально відповідальних осіб і великих груп товарів. Аналітичний облік реалізації товарів в роздріб ведеться за місцями їх продажу (відділами, секціями,

кіосками тощо) і торговельним підприємством в цілому, що забезпечує контроль за виконанням плану товарообігу [69].

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження і витрачання товарів, наведено в таблиці 1.12 [50].

Таблиця 1.12 – Облік операцій з надходження та реалізації товарів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано товари від постачальника	28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками»
2	Відображено надходження товарів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	28 «Товари»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
3	Оприбутковано товари, придбані підзвітною особою	28 «Товари»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Оприбутковано товари як внесок до статутного капіталу	28 «Товари»	401 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал»
5	Оприбутковано безоплатно одержані товари	28 «Товари»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
6	Оприбутковано лишки товарів, виявлених в результаті інвентаризації	28 «Товари»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
7	Одержано товари в результаті обміну на неподібні активи	28 «Товари»	746 «Інші доходи»
8	Оприбутковано товари, що надійшли безоплатно	28 «Товари»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
9	Відвантажено товари в обмін на подібні активи	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	28 «Товари»

Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначений для обліку оборотних і необоротних активів, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління [48].

Облік товарів ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товари, що обліковуються на

цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації. Даний рахунок має такі субрахунки (таблиця 1.13) [69].

Таблиця 1.13 – Субрахунки рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»

Шифр	Назва рахунку	Призначення	Аналітичний облік
1	2	3	4
021	Устаткування, прийняте для монтажу	Обліковуються всі види обладнання, устаткування та інші необоротні активи, одержані підрядною організацією від замовника та прийняті для монтажу. Облік витрат на монтаж здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва	Обладнання, устаткування та інших необоротних активів, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування
022	Матеріали, прийняті для переробки	Облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття. Облік витрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва	Давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини і матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки
023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	Облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників, одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ, заборонених до витрачання до їх оплати; надмірно одержаних ТМЦ, ніж це зазначено у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та невивезених з причин, що не залежать від підприємства, тощо). Цінності, залишені або прийняті на відповідальне зберігання, повинні зберігатись окремо від власних цінностей	Товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання ведеться за підприємствами-власниками, видами/сортами та місцями зберігання

Продовження таблиці 1.13

1	2	3	4
024	Товари, прийняті на комісію	Одержані товари в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Даний субрахунок в основному використовують торговельно-посередницькі підприємства, які приймають цінності на комісію чи консигнацію	Товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами
025	Майно довірчому управлінні	Майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб	За об'єктами, ТМЦ, місцями знаходження та власниками

Для проведення спостереження необхідно слідкувати за станом складських приміщень, наявністю і своєчасністю клеймування ваговимірювальних пристроїв, наявністю пристосувань для розливу рідких і відпуску сипучих товарів, правильним розташуванням товарів, організацією охорони складів в неробочий час, дотриманням протипожежних заходів [59].

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера відповідним наказом чи розпорядженням з обов'язковим розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та складання фінансової і статистичної звітності, організації роботи бухгалтерської служби. Чинне законодавство надає широкі права стосовно формування облікової політики [98].

Характеристика елементів облікової політики щодо операцій з товарами представлена на рисунку 1.3. Використання наведених елементів облікової політики при формуванні Положення про облікову політику підприємства надасть головному бухгалтеру формувати

різнобічну та всеохоплюючу інформацію про операції з товарами в розрізі інформаційних запитів системи управління [50].



Рисунок 1.3 – Основні складові та елементи облікової політики підприємства щодо операцій з товарами

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над

формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності. Принцип послідовності безпосередньо стосується облікової політики підприємства. Від складових елементів облікової політики підприємства залежить як достовірне відображення господарських операцій так і інформація у фінансовій звітності. «Формуючи облікову політику підприємства, вибирають, як правило, тільки один варіант із кількох, передбачених відповідними нормативними документами. Якщо чинним положенням не регламентується порядок ведення обліку стосовно якогось конкретного об'єкта, то підприємство самостійно встановлює його, виходячи з принципу доцільності, не порушуючи чинних положень бухгалтерського обліку» [61].

### 1.3 Аудит товарів на підприємстві

Аудит товарів операцій здатен забезпечити не лише достовірність відображення інформації про їх результат у документації підприємства, але й сприяє визначенню рівня ефективності таких операцій, за результатами чого можна формувати висновки та пропозиції щодо оптимізації процесів управління товарними операціями [22].

Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються Міжнародним стандартом аудиту 300 «Планування», згідно з яким «планування» означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту. Більш розширене визначення планування процесу аудиту пропонують Шеремет А.Д., та Суйц В.П., які зазначають що планування, будучи початковим етапом проведення аудиту, включає розробку аудиторською організацією загального плану аудиту з вказівкою очікуваного обсягу, графіків і термінів проведення аудиту, а також розробку аудиторської програми, що визначає обсяг, види і послідовність здійснення аудиторських процедур, необхідних для

формування аудиторською організацією об'єктивної і обґрунтованої думки про бухгалтерську звітність підприємства [22].

Аудит суб'єктів торговельної діяльності містить деякі специфічні напрями перевірки:

1. Інвентаризація. Починають аудит з раптової інвентаризації грошей. Остаточні результати інвентаризації визначаються після зарахування можливого пересортовування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому закінчена інвентаризація. Непокриті недостачі товарів можуть бути: у межах норм природних втрат, які виникають унаслідок усихання, випаровування, розпилювання, вивітрювання, розтрушування, витікання тощо; понад норми природних втрат, які відбуваються в результаті псування, бою, крадіжок, надзвичайних подій тощо [100].

Вартість недостач у межах норм природних втрат і невідшкодованих недостач ТМЦ (по яких винні особи не встановлені) списується на витрати звітного періоду. Вартість наднормативних недостач товарів, по яких встановлені винуваті, відноситься на винних осіб. Сума відшкодування винуватцями нанесених збитків обчислюється відповідно до діючого порядку визначення розміру збитку від розкрадання, недостачі, знищення, псування ТМЦ. Різниця між сумою відшкодування збитків і балансовою вартістю недостач товарів підлягає обов'язковому переліку до бюджету. Порядок відображення інвентаризаційних різниць в обліку залежить від того, як здійснюється облік ТМЦ: за закупівельними чи продажними цінами [77].

2. Перевірка наявності дозволів на здійснення торговельної діяльності. Відповідно до чинного законодавства суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи – для здійснення торгівлі повинні мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення органу місцевого самоврядування) або договір оренди приміщення; ліцензії або їх копії, затверджені органом, який її видав; торговельний патент на кожне торговельне місце – звичайний або пільговий, залежно від асортименту або

виду товару; документи по надходженню товару (накладні, сертифікати якості); електронний контрольно-касовий апарат, який використовується в торгівлі в стаціонарних приміщеннях, а в окремих випадках, передбачених законодавством, товарно-касову книгу [54].

Порядок організації і здійснення торгової діяльності в Україні передбачає виконання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, встановлених чинним законодавством. Однією з таких вимог є ліцензування та патентування [34].

Ліцензуванню підлягають види діяльності, які впливають на: здоров'я людини (лікарські засоби, алкогольні напої і тютюнові вироби); безпеку держави (вироби з використанням дорогоцінних металів, каменів, зброя); навколишнє середовище (особливо небезпечні хімічні речовини, спеціальні засоби індивідуального захисту, заправлені речовинами сльозоточивої та дратівливої дії). Тому під час перевірки наявності ліцензій необхідно, звернувшись до законодавства, усвідомити, які саме ліцензії повинна мати конкретна торгова фірма та порівняти з фактичними, які обліковуються на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи» [27].

Патентуванню підлягає торговельна діяльність, що здійснюється в пунктах продажу товарів (магазинах, кіосках, лотках, прилавках, автокрамницях, АЗС, їдальнях, ресторанах та інших пунктах громадського харчування, оптових базах і складах, використовуваних для оптової торгівлі за готівкові кошти). Не розповсюджується дія норм чинного законодавства на торговельну діяльність за надання побутових послуг: підприємств, військової торгівлі, державних аптек; суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які: торгують на ринках, продають продукцію, вирощену в особистому підсобному господарстві; сплачують держмити за нотаріальні послуги підприємств, утворених громадськими організаціями інвалідів, що мають податкові пільги [61].

Без торгового патенту здійснюється: торгівля основними продуктами харчування; продаж товарів власного виробництва працівникам



підприємства; діяльність по закупівлі у населення продукції, якщо подальша реалізація відбувається в безготівковій формі; торговельно-виробнича діяльність (громадське харчування) на підприємствах, установах, зокрема в навчальних закладах, з обслуговування їх працівників, студентів, що навчаються. Тому під час перевірки наявності торговельного патенту вивчаються наявність та правильність торгового патенту, під час його відсутності ставиться під сумнів законність здійснення торговельної діяльності взагалі [71].

3. Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів. Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу. Проводиться обов'язкова і добровільна сертифікація продукції [86].

Обов'язкова сертифікація здійснюється в державній системі сертифікації відповідно до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні. Добровільну сертифікацію можуть здійснювати підприємства, на які покладена функція органу по добровільній сертифікації і які подають Державній службі статистики України інформацію для реєстрації виданих сертифікатів в установленому порядку [90].

4. Перевірка правильності формування цін на товари. Ціна товару встановлюється як договірна між продавцем та споживачем. Державою регулюються лише ціни на товари стратегічного призначення (цукор, хліб, пальне тощо) [78].

5. Перевірка документального оформлення надходження товарів та їх аналітичного обліку. Основним завданням аудиту на торговельних підприємствах є контроль за виконанням договірних поставок товарів постачальниками, продажем товарів покупцям (роздрібним підприємствам), контроль за станом товарних запасів [78].

До складу транспортно-заготовчих витрат входять витрати на заготівку товарів, оплата тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування товарів всіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню ризиків транспортування товарів [47].

Нерідко бувають випадки розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Про ознаки такого розкрадання можуть свідчити незадоволені постачальником реєстрації (комерційні акти) на «недопоставлення» товарів з його боку [66].

З метою документування розкрадання товарів слід проаналізувати такі документи: договір постачання; комерційний акт; товарно-транспортну накладну, рахунок-фактуру, подорожній лист; рахунок – платіжну вимогу, виписки банку; товарний звіт, товарну книгу; звіт про рух тари [82].

6. Перевірка наявності неповернутих і невикористаних доручень у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення доручень. При цьому встановлюється, чи своєчасно й правильно складено претензійні й позовні заяви до органів транспорту чи постачальників. Крім того, перевіряється правильність заповнення товарно-транспортних накладних. Книжки товарно-транспортних накладних слід урахувувати як бланки суворої звітності, вони мають бути пронумеровані й мати штамп торговельної бази [97].

7. Перевірка наявності безтоварних операцій. У практиці фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства часто зустрічаються такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються неіснуючі операції з руху товарів з додержанням установлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть бути як повністю, так і частково фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання товарів або на привласнення грошових коштів [57].

Як свідчить досвід, найпоширенішими серед них є:

- перекриття нестач в одних місцях зберігання надлишками в інших;
- оприбуткування матеріалів, які не надійшли на підприємство з метою привласнення призначених для їх придбання грошових коштів;
- списання фіктивно оприбуткованих матеріальних цінностей на витрати виробництва;
- приписки обсягів випуску з метою фіктивного списання товарів;

- приховування нестач товарів при інвентаризації [35].

Ефективність дослідження безтоварних операцій залежить від точного визначення ознак, які характеризують можливість їх здійснення. Такими ознаками можуть бути:

- невідповідність показників у різних примірниках одних і тих самих документів, що знаходяться у постачальника й одержувача продукції;

- відсутність платіжних доручень підприємства-покупця про оплату вартості будь-яких товарів;

- відсутність дозволу посадових осіб на внутрішнє переміщення товарів;

- невідповідність даних у документах про рух товарів даним транспортних документів;

- відсутність транспортних документів, які засвідчують перевезення відвантажених товарів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи;

- відсутність пропусків на вивіз і доручень на отримання товарів та ін. [25].

Треба підкреслити, що виявлені при дослідженні документів викладені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути, результатом помилок осіб працівників бухгалтерії та ін. [53].

Загалом типовими порушеннями в діяльності торговельних підприємств є:

- неправильне оформлення засновницьких документів;

- порушення в обліку витрат продукції;

- порушення правил обліку надходження товарів;

- відсутність окремих ліцензій;

- несвоєчасне документальне оформлення операцій;

- порушення порядку ведення касових операцій;

- неправильне документальне відображення надходження товарів [61].

Метою проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах; правильність ведення обліку товарів відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру; достовірність відображення залишку товарів у звітності; відображення витрат на придбання, зберігання та реалізацію тощо [35].

Основні задачі аудиту товарів показані на рисунку 1.4 [67].

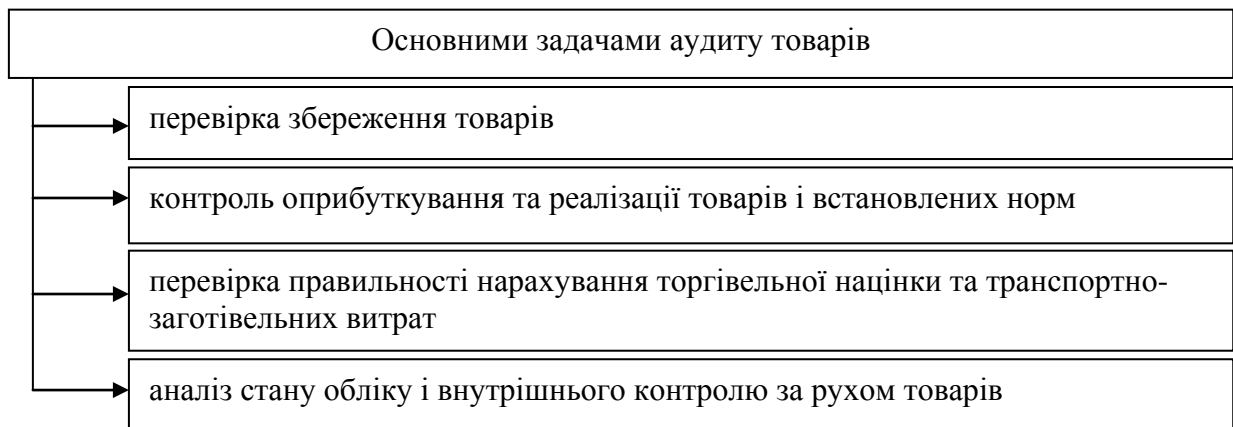


Рисунок 1.4 – Основними задачами аудиту товарів

Головними завданнями перевірки товарів, які слід вирішити аудитору, є такі:

- визначення економічної доцільності та законності придбання товарів керівництвом підприємства;
- визначення правильності формування вартості товарів;
- встановлення ефективності організації складського господарства, стану збереження товарів;
- визначення вірності організації обліку придбання та реалізації товарів;
- встановлення законності проведених операцій із товарами;
- оцінка системи внутрішнього контролю за надходженням, наявністю та рухом товарів;

- визначення правильності синтетичного та аналітичного обліку товарів;
- дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із товарами;
- оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із товарами в бухгалтерському обліку та звітності [78].

Теоретичні дослідження економічних джерел інформації дають змогу констатувати, що аудит руху товарів і законності здійснення операцій з надходження та вибуття товарів відіграє важливу роль в досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення платоспроможності та ефективне управління підприємством [85].

Основними джерелами інформації аудиту товарів показано на рисунку 1.5 [79].

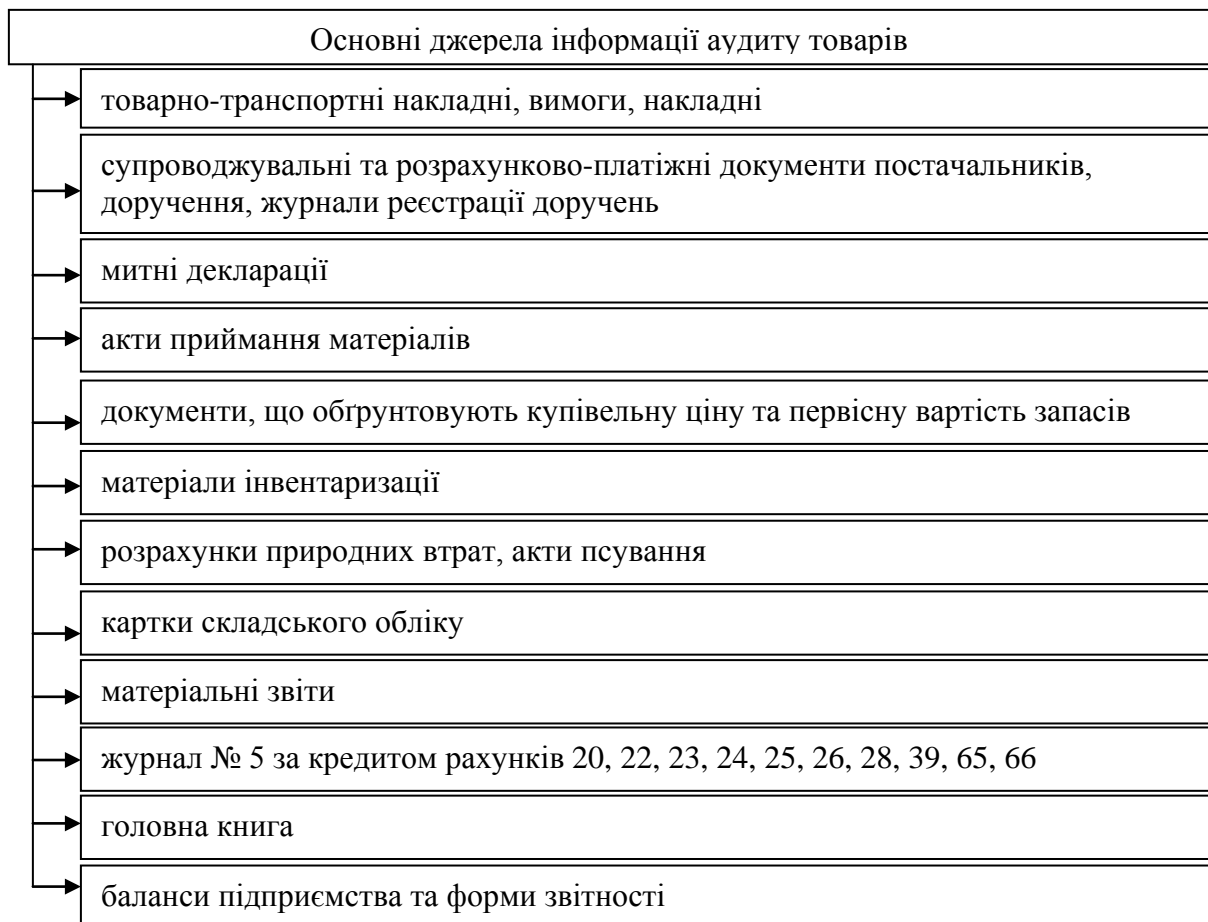


Рисунок 1.5 – Основні джерела інформації аудиту товарів

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 [51].

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор має вивчити всі документи, за допомогою яких можливо відтворити ланцюг господарських фактів від придбання товарів до їх реалізації. Зокрема, документи оперативного обліку, документи складського обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, інформацію з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій тощо), висновки спеціалістів (щодо якості та придатності товарів, доцільності їх придбання, списання) тощо [28].

Використання запропонованого підходу до здійснення внутрішнього контролю руху товарів сприяє процесу його планування та здійснення, забезпечує побудову чіткого механізму здійснення контрольних заходів суб'єктами різних організаційних рівнів, обґрунтування причин виявлених порушень та відхилень. При цьому, ефективність перевірки повноти та достовірності відображення в бухгалтерському обліку і звітності інформації про рух товарів на підприємстві досягається одночасним проведенням інституційного, функціонального контролю та самоконтролю [47].

Для ефективної організації системи внутрішнього контролю необхідно володіти даними, пов'язаними із особливостями здійснення господарської діяльності. Зокрема, якщо це стосується операцій з рухом товарів, доцільно виділити безпосередньо канали збуту таких товарів, вивчити діяльність конкретних структурних підрозділів і, відповідно до організаційної структури підприємства, впровадити службу внутрішнього контролю [56].

В подальшому аудитору доцільно перейти до вивчення транспортно-заготівельних витрат (далі -ТЗВ), оскільки, згідно з п.9 НП(С)БО 9 «Запаси», витрати на транспортування товару та на навантажувально-розвантажувальні

роботи включаються у вартість товару. Отже, аудитору необхідно здійснити зіставлення даних про витрати з доставки товару від постачальників, що містяться в дорожніх листах вантажного автотранспорту, актах виконаних робіт (послуг), талонах замовника, рахунках орендарів, з оборотами за дебетом субрахунку 281 «Товари на складі». Слід звернути увагу, що вартість ТЗВ має включатись до витрат у момент реалізації (відвантаження товару), але не в момент здійснення витрат. Тож, в іншому випадку аудитор повинен зафіксувати порушення, яке тягне за собою спотворення обліку та звітності, а також неправильне формування ціни реалізації на товар [83].

Наступним етапом аудиту процесу постачання має стати аудит процесу поставки, який, на нашу думку, має включати перевірку товарів в дорозі та перевірку оприбуткованих товарів. При здійсненні аудиту товарів в дорозі слід пам'ятати, що дата оприбуткування товарів на склад може не відповідати даті взяття товарів на облік, оскільки документи, що підтверджують право власності підприємства на товар складаються у момент передачі права власності на них, а оприбуткування товарів здійснюється після одержання повної інформації про вартість імпортованих товарів, що надійшли, і передачі їх у підзвіт матеріально-відповідальним особам [79].

Аудит оприбуткування товарів від вітчизняних товаровиробників є традиційним як аудит звичайних матеріальних цінностей. Водночас при аудиті оприбуткування імпортованих товарів аудитор повинен звернути увагу на особливості їх оприбуткування. Зокрема, приймання імпортованих товарів повинне здійснюватись на підставі прийомного акта й акта експертизи Торгово-промислової палати. Якщо під час аудиторської перевірки виявлено, що постачання товару на адресу резидента здійснено в повному обсязі, але в супровідних документах фірмою неправильно відображена вартість товару, то виникає потреба передекларувати цей товар. При перевірці розрахунків за придбаний імпортований товар аудитор має перевірити вартість його транспортування, витрати по страхуванню та митному оформленні, умови здійснення розрахункових операцій та наслідки

невиконання умов договорів поставок. А отже, як бачимо, процес поставки товарів тісно пов'язаний з процесом розрахунків з постачальниками [71].

При аудиті розрахунків з постачальниками слід звернути увагу як на видані аванси (передоплату), так і на остаточні розрахунки з постачальниками. За авансами, виданими під поставку товарів, виставленими акредитивами, вексями аудитор має визначити повноту оприбуткування товару і з'ясувати, чи не минули строки поставки та встановити причини затримки їх надходження. Результати аудиту процесу постачання товарів мають бути узагальнені у проміжному висновку [66].

Аудит процесу зберігання товарів (рис. 4) слід розпочинати з інвентаризації товарів, яку на підприємствах торгівлі доцільно проводити з використанням систем радіочастотної ідентифікації (РРІО – технології), що надає можливість автоматично збирати інформацію про об'єкт без втручання людини і з мінімальною кількістю помилок та дозволяє збільшити швидкість проведення інвентаризації в декілька разів, зменшити навантаження на персонал, зафіксувати інформацію про фактичне місцезнаходження кожного товару, скоротити витрати на ведення паперового документообігу та забезпечити повну прозорість обліку та контролю товарних запасів [66].

Якщо під час документальної перевірки результатів проведеної клієнтом інвентаризації у аудитора не виникло сумнівів, 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 вибіркову інвентаризацію в його присутності [53].

Наступним етапом аудиту має стати перевірка формування собівартості придбаних товарів та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Згідно з п.9 НП(С)БО 9 «Запаси», включення транспортно-заготівельних витрат до собівартості товарів здійснюються або методом прямого розподілу, або збірно-розподільчим методом. Тож, під час аудиторської перевірки необхідно



не тільки перевірити правильність їх розподілу, а й встановити доцільність застосування того чи іншого методу [35].

Особливу увагу аудитором має бути відведено і перевірці втрат у межах норм природнього убутку. Списання втрат товарів у межах норм природнього убутку регулюється затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами та нормами розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ, а отже втрати товарів у межах норм природнього убутку обов'язково повинні мати відображення як у фінансовому, так і в податковому обліку. Згідно ПКУ, до витрат можна віднести лише втрати товарів в межах відповідних норм втрат. Отже, понаднормові суми втрат товарів не повинні потрапляти до витрат у податковому обліку, оскільки їх вважають такими, що не використані в господарській діяльності [34].

Що стосується ПДВ, то ситуація майже аналогічна. Втрати товарів у межах норм природнього убутку не впливають ні на податковий кредит, ні на податкові зобов'язання. Однак податковий кредит за понаднормативними втратами має бути відсторнованим. При цьому сторнування має відбуватись шляхом нарахування податкових зобов'язань. Принаймні так зазначено в п. 189.1 ПКУ [79].

Аудит аналітичного обліку руху товарів має здійснюватись за об'єктами аналітики (по підприємству в цілому, по відділах торговельного залу (для планування мотиваційної політики), товарних групах, товарних позиціях, брендів компаній та/або постачальниках). Під час аудиту аналітичного обліку товарів аудитор має перевірити своєчасність та правильність відображення операцій по руху товарів у відповідних регістрах обліку (журналах № 3, 5, 5А та відомостях до них) та фінансовій звітності [77].

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 [57].

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, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300. Відповідно до цього документа зниження ціни товарів дозволяється лише за рішенням керівника підприємства за наявності:

- товарів, що залежалися (не реалізовані більше ніж 3 місяці і не мали попиту);
- товарів, що частково втратили свою первісну якість [51].

Для обґрунтування продажу товарів за результатами уцінки на торговельному підприємстві до початку розпродажу товарів має бути виданий наказ, який регламентуватиме порядок і умови продажу товарів за зниженими цінами. Тож, аудитор має впевнитись у наявності такого наказу та правильності відображенні уцінки в описі-акті. Опис-акт має складатись на підприємствах роздрібно́ї торгівлі – у кожному відділенні (секції) магазину чи в іншій торговій одиниці у двох примірниках і підписуватись членами комісії, які проводили уцінку, а також матеріально-відповідальними особами. Якщо деякі товари уцінюються повторно, то в описах-актах має бути зазначена ціна як після першої, так і після другої уцінок [34].

При перевірці правильності відображення в обліку торговельних знижок аудитор має звернути увагу, що за умови оголошення торговельним підприємством розпродажу у податковому обліку згідно з пп. 153.2.1, 153.2.3 ПКУ дохід від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, неплатникам податку на прибуток (у тому числі фізособам та

нерезидентам) визначається відповідно до договірних цін, але не нижче звичайних цін на такі товари, що діяли на дату такого продажу, якщо договірна ціна на ці товари відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на них. Отже, при обчисленні об'єкта оподаткування дохід від продажу товарів має визначатись із договірної ціни товарів, але не меншої за звичайну ціну, що діяли на дату продажу, оскільки покупці товарів – фізичні особи не є платниками податку на прибуток [82].

Під час реалізації товарів зі знижками їх розмір має окремо фіксуватись в касових чеках і щоденному звіті. У зазначених документах також окремо має бути виділена вартість проданих товарів за роздрібними цінами без обліку наданих знижок та фактичний викуп від реалізації товарів з урахуванням знижок. Тож, дохід згідно п. 8 НП(С)БО 15 має відображатись в сумі фактично отриманої компенсації (викупу в касу) [85].

Оскільки при передачі товарів у роздрібну торгову мережу в обліку була відображена торгова націнка, то при їх реалізації цих товарів повинна бути списана така сама торгова націнка, що забезпечить обчислення правильної суми собівартості реалізованих товарів і залишку торгової націнки. Ніяких перерахунків і коригувань у зв'язку з наданням знижки проводити не потрібно. Таким чином, розрахунки мають бути зроблені у відповідності до п.16 НП(С)БО 9 без обліку наданих знижок [76].

На підставі проміжних висновків має бути складений аудиторський висновок про повноту та достовірність відображення в фінансовій звітності руху товарних запасів торговельних підприємств, в якому мають бути відображені виявлені порушення та подані практичні рекомендації щодо їх уникнення в подальшій практиці [100].

У ході проведення аудиторських перевірок внутрішні та зовнішні аудитори використовують загальний підхід стосовно використання аудиторських процедур з метою збору аудиторських доказів:

- В.Б. Івашкевич розглядає питання, пов'язані з аудитом правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування, зберігання та

використання товарів на підприємствах. В даному підручнику автор не приділяє значної уваги особливостям використання аудиторських процедур, які доцільно застосовувати у ході проведення перевірки [49];

- Б.Н. Соколов розкриває типову методику перевірки матеріальних ресурсів суб'єкта господарювання з точки зору діяльності СВА. Дана методика не враховує те, що аудит спрямовано на розробку рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління виробничими запасами [22];

- В. А. Ерофеева в посібнику з аудиту детально досліджує питання з проведення зовнішнього аудиту матеріально-товарів. Але даний автор не досить повно розглядає послідовність проведення аудиту товарів, а акцентує увагу на загальних питаннях проведення перевірок [82];

- Н.І. Гордієнко детально розглядає проведення зовнішнього аудиту на виробничих підприємствах України, але не розкриває питання проведення аудиту ефективності використання товарів [34];

- А.В. Евдокімова, І.Н. Пашкіна розглядають питання з організації роботи СВА і типові форми документів, які використовуються в ході проведення перевірок [47];

- С.І. Жмінько, О.І. Швирина, М.Ф. Сафонова розкривають особливості складання заключних аудиторських звітів та узагальнення роботи СВА [97].

Аудит товарів спрямовано на вирішення завдань пов'язаних, з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (відпуску) товарів; формуванням фактичної собівартості запасів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контроль за збереженням запасів в місцях їх зберігання (матеріально відповідальних осіб); контролем за дотриманням встановлених організацією норм запасів, які забезпечують безперервну діяльність виробництва; виявленням неліквідних та надмірних залишків запасів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання товарів та ін. [35].

Первинні облікові документи в процесі аудиту товарів підприємства можна класифікувати наступним чином:

- наказ про облікову політику підприємства, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку товарів;

- бухгалтерські документи з обліку товарів надають внутрішньому аудитору інформацію стосовно наявності та руху товарів: накладна; податкова накладна з ПДВ; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; картка складського обліку матеріалів; матеріальний ярлик; відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв); картка обліку МШП; замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв); особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв; лімітно-забірна картка; накладна-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу; акт вибуття МШП; акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні та ін.;

- документи СВК, надані службою контролю: підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних форм фінансової звітності стосовно товарів;

- аналітичні документи: висновок аналітичного відділу про стан забезпеченості запасами та ефективності їх використання і т.д. [66].

Перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з обліку товарів та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів аудиту товарів:

- інвентаризація використовується для підтвердження фактичної наявності товарів. В ході перевірки аудитори можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

- перерахунок даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків товарів, відповідності їх величині, відображеній в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і залишків на рахунках обліку товарів;

- перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій застосовується при контролі за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з руху товарів;

- усне опитування використовується в ході отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку товарів;

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, наявності і вибуття товарів, а також обґрунтованості їх оцінки та повноти і своєчасності їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку;

- дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах, відомостях, Головній книзі, фінансовій звітності. Особливу увагу слід приділяти на відповідність сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку;

- аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності товарів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями звіту і порівнянні їх з даними за попередні періоди [97].

Аудиторські процедури підрозділяються на ті, які :

- проводяться до інвентаризації. До проведення інвентаризації аудитор отримує документи про результати попередніх інвентаризацій, аналізує структурні і кількісні зміни товарів, отримує інформацію про місця їх зберігання, а також про організацію інвентаризаційної роботи;

- використовуються під час інвентаризації. Аудитор може бути присутнім при інвентаризації, яка проводиться в підприємства в останні дні звітного або в перші дні наступного року.

- використовуються після проведення інвентаризації. Аудитор застосовує математичні методи, які з певною вірогідністю дозволяють оцінити величину товарів [53].

Для виявлення вищевказаних аномалій застосовують такі прийоми і способи аудиторських процедур товарів:

- інвентаризацію;
- контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації;
- контрольний обмір;
- зіставлення (порівняння) документальних даних;
- зустрічну перевірку квитанцій, накладних на закупівлю товарів;
- переоцінку й уцінку товарів;
- контроль за використанням доручень на одержання товарів;
- вибіркові перевірки;
- перевірки правильності розрахунків природного убутку товарів й тощо [27].

При проведенні інвентаризації товарів застосовуються наступні аналітичні процедури: порівняння фактичних показників з нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного і аналітичного обліку [34].

Для використання даних процедур аудиторіві необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності використання товарів [83].

Послідовність проведення перевірки здебільшого залежить від поставлених завдань. Однак внутрішньому аудитору доцільно скласти схему перевірки, яка має передбачати такі складові: перевірка дотримання договірної і платіжної дисципліни; оцінка стану й ефективності інвентаризаційної роботи на підприємстві; перевірка правильності складання

первинних бухгалтерських документів за напрямками надходження та вибуття товарів; встановлення правильності заповнення регістрів синтетичного обліку; визначення правильності складання бухгалтерських записів з відображення надходження і руху товарів; перевірка правильності записів у формах фінансової звітності підприємства [54].

Наголосимо на актуальних аспектах методики аудиту надходження товарів на підприємство [51].

На практиці аудит починають з перевірки первинних документів. Аудитору доцільно застосовувати такі методичні прийоми:

- нормативна перевірка щодо відповідності правилам оформлення документів, як бухгалтерських, так і фінансових;

- зустрічна перевірка у контрагентів з операцій у разі виникнення підозри на недостовірність, а також у разі виявлення відсутності окремих документів щодо надходження товарів;

- арифметична перевірка на правильність установлення залишків, загальних оборотів по кожному документу [35].

Наступним етапом внутрішнього аудиту є має бути перевірка повноти та своєчасності оприбуткування товарів. При цьому визначеним терміном приймання товарів вважається момент їх одержання від постачальника чи зі складу транспортної організації або момент розпечатання опломбованих засобів та контейнерів. Також в ході перевірки звертається увага на додержання вимог приймання товарів щодо кількості та комплектності, тобто точну відповідність стандартам і технічним умовам [77].

Якщо на підприємстві встановлюються випадки нестачі або псування товарів під час їх надходження, то перевіряється наявність комерційного акта, який необхідний для пред'явлення претензії постачальникам або транспортній організації. Далі перевіряється своєчасність пред'явлення претензій винним організаціям, а на їх основі аналізуються заходи, які були прийняті для урегулювання вказаних питань [79].



В процесі аудиторської перевірки особлива увага звертається на правильність визначення первісної вартості товарних запасів згідно з НП(С)БО 9 «Запаси». При цьому аудитор встановлює відповідність собівартості придбаних товарів і величини транспортно-заготівельних витрат даним супровідних документів постачальника і складського обліку на підприємстві [85].

Особлива увага має приділятися перевірці правильності синтетичного та аналітичного обліку операцій з товарами (зокрема, за напрямками надходження). При цьому джерелами інформації виступають дані первинного обліку та облікових регістрів, Головної книги і форм звітності [51].

Аудитор має також впевнитися у наявності на підприємстві товарів, що не є його власністю, але знаходяться на його території. За вказаними товарними запасами перевіряється організація їх обліку на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Далі встановлюється аудитором наявність на підприємстві випадків товарних втрат, які можуть бути як в межах норм природного убутку, так і понад них. Кожний такий випадок перевіряється окремо за даними супровідних документів, складених актів і бухгалтерських записів по субрахунку 374 «Розрахунки по претензіях» [47].

Закінчується аудит операцій з надходження товарів зіставленням даних у первинних документах з даними Головної книги і балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства [78].

План аудиту товарів включає інформацію про зміст, напрям або об'єкт контролю, містить відомості про виконавців контрольних процедур, період проведення контрольних заходів в розрізі кожного об'єкта [61].

Програма аудиту товарів є більш деталізованим документом. Вона містить інформацію про об'єкти контролю, обсяг перевірки відповідно до визначеної вибірки, методичні прийоми в розрізі об'єктів контролю,

інформацію про робочі документи, що формуються в процесі контролю. Програма є одним із найважливіших документів, що розробляються на організаційній стадії, адже визначає алгоритм контрольних дій, які проводитимуться на дослідній стадії. Допущені в програмі помилки призведуть до невірно сформованої методики контролю, що сприятиме зниженню ефективності контрольного процесу та погіршенню якості його результату [34].

Сформована програма дозволить забезпечити ґрунтовний підхід до проведення аудиту товарів підприємств торгівлі. Варто відзначити, що можливою та доцільною в практичній діяльності є деталізація об'єктів контролю. Зокрема, зміст об'єкта контролю – перевірка правильності визначення первісної вартості товарів, можна деталізувати наступним чином:

- 1) перевірка сум, сплачених згідно договору поставки товарів;
- 2) контроль правильності визначення середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат;
- 3) перевірка відображення в обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- 4) перевірка законності й документального оформлення результатів переоцінки товарів [71].

Після планування аудиту розпочинається дослідний етап. На даному етапі відбувається вивчення операцій по суті, відповідно до сформованих плану та програми, формуються робочі документи. Наступним етапом є узагальнення інформації, відображеної у робочих документах та формування висновків за результатами аудиту, розробка підсумкового документу та, в разі потреби, висунення пропозицій щодо усунення виявлених суттєвих відхилень [79].

Вважаємо що проведення аудиту обліку товарів повинен складатися з наступних етапів:

- а) на першому етапі аудиту товарів необхідно провести перевірку своєчасності, повноти проведення інвентаризації товарів і аудиту виконання

договорів з постачальниками й покупцями відповідних запасів. При цьому аудитор вивчає наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, розподіл товарів, умови й правила їхнього зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів [54].

Аудитором може бути розроблена модель із проведення інвентаризації, що передбачає наступні основні положення:

- повинен бути визначений склад інвентаризаційної комісії й дата проведення інвентаризації;
- усі виробничі запаси на складі до початку інвентаризації повинні бути розкладені по постачальниках;
- в інструкції повинна бути висвітлена техніка перевірки;
- повинні бути дані критерії оцінки застарілих або ушкоджених запасів;
- повинні бути вказівки про порядок складання й надання інвентаризаційних й (або) порівнювальних відомостей;
- перевірити наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- виявити наявність застарілих, ушкоджених та непридатних до відпуску у виробництво товарів;
- встановити порядок маркування перевірених цінностей у процесі інвентаризації (це знизить ризик втрат і подвійного обліку);
- одержати від матеріально-відповідальної особи письмове пояснення про виявлені надлишки та нестачі;
- скласти службову записку, у якій привести думку про причини виявлених розбіжностей між фактичними й обліковими залишками товарів;
- представити службову записку з аналізом обґрунтованості облікової політики підприємства в частині оцінки товарів;
- виявити ефективність системи контролю: наявність замків, провести перевірку правильності вимірювальних приладів, строки проведення контрольно-вибіркових перевірок, звірення даних синтетичного й аналітичного обліку, порядок відшкодування нестач, порядок звірення й оприбуткування товарів [49].

Аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення в обліку розкрадань товарів, правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою. При цьому перевірці підлягають бухгалтерські записи за дебетом субрахунку 947 «Нестачі й витрати від псування цінностей» і на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей»;

б) другий етап аудиту товарів спрямовано на перевірку надходження товарів. Аудитор повинен перевірити своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування товарів первинними документами типової форми [51].

При перевірці надходження товарів аудитор повинен провести взаємне звіряння прибуткових документів підприємства з розрахунками та інформацією постачальників. Особливу увагу необхідно приділяти перевірці контрагентів на предмет того, чи є вони платниками податку на додану вартість;

в) третій етап спрямовано на аудит вибуття товарів. На даному етапі аудитор здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки первинних документів, а закінчується перевіркою зведених документів (наприклад, матеріальний звіт матеріально-відповідальної особи).

г) четвертий етап спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки товарів на складах підприємства. На даному етапі аудитор слід застосовувати вибірковий метод, та здійснювати перевірку відомостей обліку залишків товарів на складі, оборотно-сальдові відомості, Головну книгу, Баланс на предмет ідентичності сум. Факт того, що ці суми збігаються із записами в облікових регістрах дає змогу внутрішньому аудитору констатувати ефективність роботи бухгалтерії та контрольно-ревізійного відділу;

д) п'ятий етап спрямовано на проведення аналізу ефективності використання товарів [47].

На даному етапі на підставі первинних документів та аудиторських процедур аудитор повинен дати оцінку: загальному рівню забезпеченості підприємства товарами; руху товарів; ефективності використання товарів та ін. [49].

У ході проведення аудиту товарів здійснюється аналіз за наступними напрямками: аналіз складу, структури і динаміки товарів; аналіз оборотності товарів; аналіз забезпеченості товарами [51].

е) шостий етап аудиту товарів є заключним та спрямований на складання та подання аудитором аудиторського висновку. У висновку розкриваються результати перевірки та в разі виявлення порушень чи недоліків, аудитор визначає заходи щодо вирішення та поліпшення проблемних питань [66].

Застосування наведених моделей у роботі аудиторів дозволить розробити ефективну політику управління виробничими запасами [100].

Виділені напрями та етапи проведення аудиту товарів, а також аудиторські процедури, які будуть застосовуватися у ході перевірки, повинні затверджуватися на стадії планування аудиту [78].

Всі питання пов'язані з організацією та методикою аудиту повинні регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту на підприємстві [79].

Аудит товарів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосуванню моделей і методів з метою розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату, а також напрямів підвищення ефективності управління товарами [83].

У ході аудиту необхідно перевірити документи, які є у відділу кадрів підприємства з питань підбору, прийому на роботу та звільнення матеріально-відповідальних осіб (зав. складами, експедиторів та інших). За даними трудових книжок та особових справ треба встановити, чи не призначаються на ці посади особи, що мають непогашені судимості за корисливі злочини, чи погоджувалось їх призначення з головним бухгалтером підприємства. Далі

слід встановити, чи укладені з такими працівниками письмові договори про повну матеріальну відповідальність [27].

Договори про повну матеріальну відповідальність, мають бути укладені з усіма працівниками, які займають посади або виконують роботи безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробленням, продажем, перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт може бути визначено у колективному договорі. У ході аудиту слід перевірити, чи надаються щорічні відпустки матеріально-відповідальним особам, чи проводиться інвентаризація цінностей при передачі їх особам, які тимчасово замінюють матеріально-відповідальних осіб [34].

Аудитору слід перевірити, чи визначено на підприємстві коло посадових осіб, які мають право підпису документів на отримання і відпуск товарів зі складів, а також на видачу дозволів на вивіз товарів з території підприємства, чи дотримується чинний порядок видачі доручень та отримання за ними товарів [71].

Готуючись до інвентаризації, слід визначити кількість об'єктів, де вона проводитиметься. Для цього аудитору попередньо слід ознайомитися з та структурою підприємства. Інвентаризацію проводять суцільним або вибірковим методом. Якщо інвентаризація проводиться вибірково, доцільно перевіряти кожне п'яте найменування цінностей згідно з картотекою, але остаточний порядок перевірки визначається комісією [57].

З метою перевірки збереження товарів і достовірності облікових даних під час аудиту повинна обов'язково проводитися інвентаризація товарів та інших товарно-матеріальних цінностей [35].

Інвентаризація проводиться раптово й одночасно на усіх об'єктах із залученням фахівців, які добре знають технологію і порядок обліку, збереження та використання окремих видів товарів, а також представників громадських організацій. Інвентаризація товарів, як правило, здійснюється в порядку їх розташування у даному приміщенні. При зберіганні товарів однією матеріально-відповідальною особою у різних ізольованих

приміщеннях інвентаризація проводиться послідовно по місцях зберігання. Після перевірки товарів вхід до приміщення опломбовується, і комісія переходить для роботи у наступне приміщення. Факт опломбування засвідчується актом, у якому обов'язково вказуються члени інвентаризаційної комісії, дата складання акту, місце знаходження та назва складу, кількість пломб та їхні номери. Акт підписується усіма членами інвентаризаційної комісії [54].

Для визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства складає порівняльні відомості щодо тих цінностей, з яких зафіксовані розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю товарів. За ними виводяться наявні лишки або нестачі окремих товарів [66].

Після закінчення інвентаризації аудиту 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 записів лишків і нестач внаслідок пересортиці [67].

Взаємозалік надлишків та нестач внаслідок пересортиці можна здійснювати тільки щодо товарів однакового найменування або схожих зовні, чи спакованих тотожною кількістю в одній тарі за умови, що лишки і нестачі виникли протягом одного і того ж періоду, що перевіряється, в однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи. Про допущену пересортицю матеріально-відповідальна особа повинна надати докладні пояснення [82].

Остаточні розходження фактичної наявності товарів з даними бухгалтерського обліку, що встановлені при інвентаризації, регулюються підприємством в такому порядку:

- товари та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на результати фінансово-господарської діяльності підприємства;

- убуток товарів у межах затверджених норм списується за рішенням керівника на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач та після заліку нестач товарів надлишками з пересортиці. При відсутності затверджених норм убуток розглядається як понаднормова нестача;

- понаднормові втрати і нестачі товарів в тих випадках, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки;

- решта понаднормових нестач товарів, а також втрати від псування товарів відносяться на конкретних винних осіб [57].

Під час аудиту слід перевірити питання переоцінки товарів. Якщо підприємство проводить щомісячну дооцінку товарів, аудитор повинен перевірити основи її проведення (нові ціни у рахунках постачальників або довідки підприємств-постачальників про нові ціни на їхню продукцію) [78].

При цьому аудитору слід пам'ятати, що для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, може застосовуватися тільки один з наведених методів [97].

В балансі та звітності товари повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю, або чистою вартістю реалізації, під якою розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [90].

Однією з умов збереження товарів та безперервного забезпечення ними процесу торгівлі є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками та покупцями. Тому аудитор повинен вибірково перевірити організацію обліку руху товарів на підприємстві [71].

При надходженні товарів перевіряється виконання постачальником договірних зобов'язань. Товари на склад від постачальника доставляє експедитор. Під час здачі експедитором товарів на склад матеріально-відповідальна особа (завідувач складом) повинен перевірити відповідність



кількості, якості і асортименту, що надійшли, документам постачальника. При повній відповідності кількості зазначених товарів документам постачальника матеріально-відповідальна особа виписує прибутковий ордер у день надходження товарів. Для скорочення первинних документів дозволяється і бездокументальне оформлення товарів, що надійшли. Якщо відхилень ні в кількості, ні в якості товарів немає, то в документах постачальника проставляється спеціальний штамп з реквізитами прибуткового ордеру [47].

Отже, методологічні засади формування в обліку торгової компанії інформації про товари та її розкриття в фінансових звітах визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким «товари – це матеріальні активи, придбані (отримані) та утримувані підприємством / установою для цілей перепродажу». Під товаром розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результат послуги, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості.

Для обліку товарів та їх залишків на підприємствах торгівлі використовується рахунок 28 «Товари». Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари в комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 289 «ТЗВ» є активними. За дебетом відображається збільшення вартості товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 «Торгова націнка» є регулюючим субрахунком рахунка 28 «Товари». За кредитом субрахунку відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Придбання та реалізація товарів оподатковується ПДВ.

Метою проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах; правильність ведення обліку товарів відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру; достовірність відображення залишку товарів у звітності; відображення витрат на придбання, зберігання та реалізацію тощо.

## 2 ОБЛІК Й ОПОДАТКУВАННЯ ТОВАРІВ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ФІРМА «СТЕЛСІ»

### 2.1 Загальна характеристика діяльності ТОВ «Фірма «Стелсі»

Компанія ТОВ «Фірма «Стелсі» зареєстрована 14.10.1996 за юридичною адресою Україна, 69035, Запорізька обл., місто Запоріжжя, вулиця Седова, МСП-398. Керівником організації є Крачковський Сергій Анатолійович. Розмір статутного капіталу складає 4 000,00 грн. На момент останнього оновлення даних 17.11.2021 стан організації – Не перебуває в процесі припинення.

Повне найменування юридичної особи товариство з обмеженою відповідальністю «Фірма «Стелсі».

Скорочена назва ТОВ «Фірма «Стелсі».

Код ЄДРПОУ 24513081.

Основним видом діяльності є:

10.72 Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання.

Іншими видами діяльності є:

- 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- 46.39 Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- 46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення.

ТОВ «Фірма «Стелсі» – одне з провідних підприємств кондитерської промисловості України. Фабрика займається виготовленням тортів та тістечок на замовлення. Загальний асортимент продукції фірми становить понад 230 найменувань та реалізується у 16 областях України.

Одна з особливостей фірми – оригінальне оформлення продукції торгової марки, що створює враження, що обраний вами торт або інше кондитерський виріб було виконано в одиничному екземплярі і тільки для вашого свята. Кожен покупець знайде те, що він шукає, а кондитери фірми кваліфіковано виконують оформлення ексклюзивної продукції будь-якої складності, бо, як кажуть кулінари, кондитерські вироби, святковий торт – це не тільки яскрава кульмінація будь-якого свята, але і прекрасна можливість висловити ваше ставлення до події і до людей які вас оточують.

ТОВ «Фірма «Стелсі» це компанія в Україні, головний офіс якої знаходиться у Запоріжжі. Вона працює у галузі Виробництво хліба та хлібобулочних виробів. Компанія була заснована в 14 жовтня 1996 року. В даний час вона має 365 (2020) співробітників. З останніх фінансових показників, ТОВ «Фірма «Стелсі» повідомив про 20,42% падіння чистого виторгу від продажів у 2020. Загальна вартість активів зареєструвала негативне зростання від 1,82%. Чистий розмір прибутку ТОВ «Фірма «Стелсі» скоротилися з 0,26% у 2020 році.

Учасниками товариства є фізичні особи, які підписали статутний договір про створення ТОВ «Фірма «Стелсі». ТОВ «Фірма «Стелсі» має самостійний баланс і діє на підставі повного госпрозрахунку, самофінансування і самоокуповування.

Відповідно до домовленості учасників, внесено 100% Статутного фонду у вигляді матеріальних цінностей, що належать їм, пропорційно їх долям в Статутному фонді. Це підтверджено Актом оцінки вартості майна.

В разі ліквідації ТОВ «Фірма «Стелсі» майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, розподіляється між засновниками пропорційно їх вкладам до Статутного фонду.

ТОВ «Фірма «Стелсі» несе відповідальність по своїх зобов'язаннях лише в межах свого майна. Засновники зазнають збитки в межах свого вкладу. ТОВ «Фірма «Стелсі» не відповідає по майнових обов'язках засновників.

Найвищим органом управління ТОВ «Фірма «Стелсі» є збори учасників, що збираються не рідше 2 раз на рік.

ТОВ «Фірма «Стелсі» є юридичною особою, права і обов'язки юридичної особи Підприємство прийняло з дня реєстрації. Підприємство має печатку зі своїм найменуванням, фірмовий знак, розрахункові рахунки в гривнях і іноземній валюті в установах банків.

ТОВ «Фірма «Стелсі» здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства України, Статуту підприємства і внутрішніх нормативних документів.

Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «Фірма «Стелсі» наведена на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «Фірма «Стелсі»

Керівництво ТОВ «Фірма «Стелсі» очолює директор. У його безпосередньому підпорядкуванні знаходяться – заступник директор, начальник ТОК, головний бухгалтер, головний інженер. У свою чергу кожен з них має свою ієрархію підлеглих.

## 2.2 Облік та оподаткування товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

У процесі руху товару від виробників до споживачів кінцевою ланкою, що замикає ланцюг господарських зв'язків, є роздрібна торгівля. Роздрібна торгівля є стартовим майданчиком для нового циклу виробництва й обігу, оскільки товар перетворюється на гроші. За роздрібною торгівлю товари переходять зі сфери обігу у сферу колективного, індивідуального, особистого споживання, тобто стають власністю споживачів. Покупці через роздрібну торгівлю оптимально задовольняють свої потреби, а роздрібна торгівля, враховуючи в своєму асортименті побажання покупців, може більше продати товарів і забезпечити собі комерційний успіх.

Роздрібна торгівля – господарська діяльність із продажу товарів кінцевим споживачам для їх власного використання незалежно від форми розрахунків. Основною формою організації роздрібною торгівлю є торгівля через стаціонарну мережу магазинів різних типів. У роздрібну торгівлю товари можуть надходити безпосередньо від постачальників, з розподільних складів, шляхом закупівлі в населення, із власних виробничих підприємств.

Надходження товарів супроводжується товарно-транспортними накладними, накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, закупівельними актами, податковими накладними.

Економічною основою роздрібною торгівлю є торгова націнка (маржа). Торгова націнка – це різниця між закупівельною і продажною ціною. Торгова націнка – основний дохід роздрібною підприємства. З отриманою торговою націнкою торговець оплачує поточні витрати, такі, як: оренда приміщення, заробітна плата співробітників, охорона, телефон, прибирання і т. д., з решти коштів формується прибуток торговельного підприємства.

Наказом про облікову політику підприємства ТОВ «Фірма «Стелсі» визначені норми для правильного планування потреб в товарах, раціональної організації їх обліку і контролю.

Основними завданнями організації обліку товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» показано на рисунку 2.1

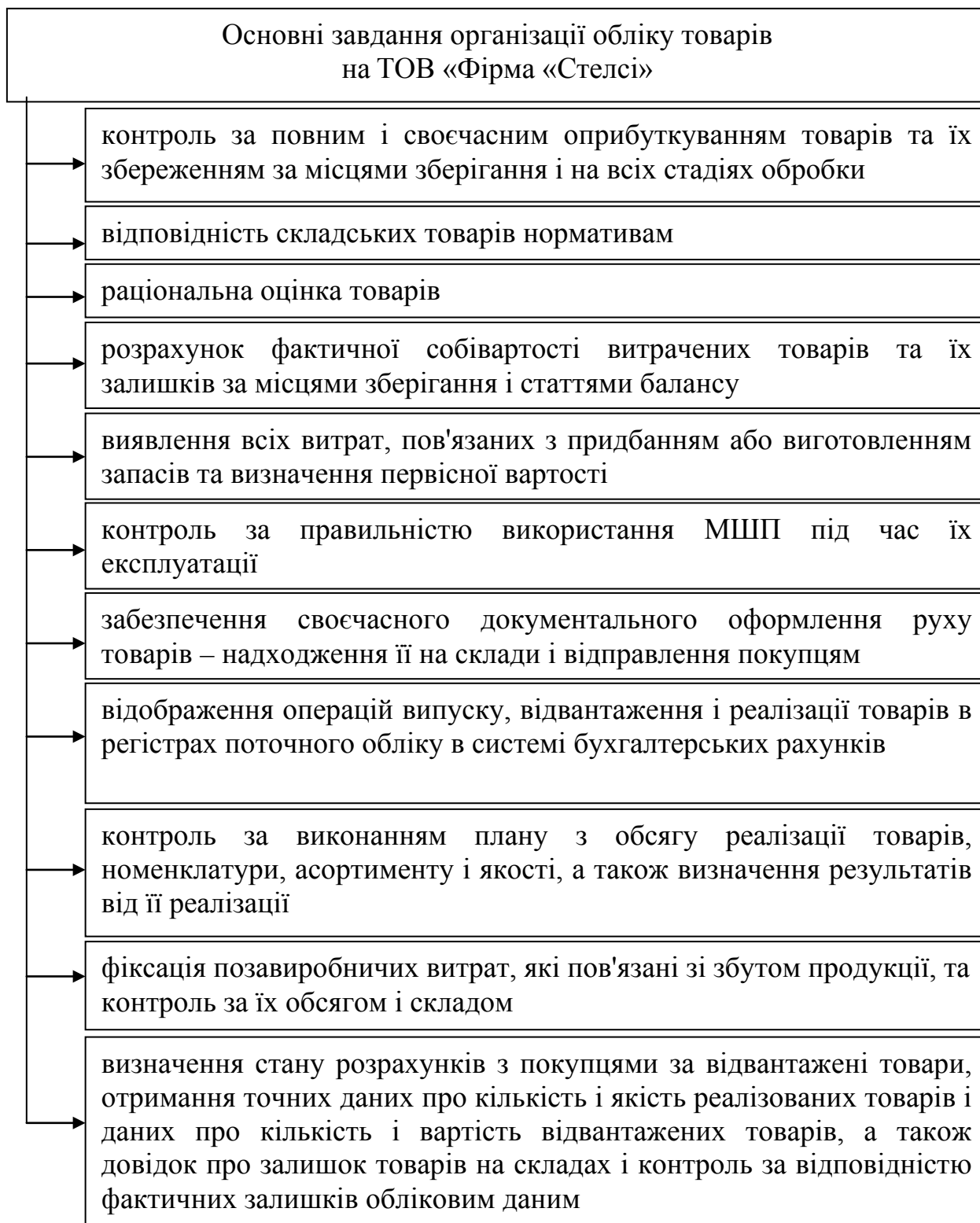


Рисунок 2.1 – Основні завдання організації обліку товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

На ТОВ «Фірма «Стелсі» у наказі про облікову політику підприємства зазначено порядок визначення первісної вартості запасів.

У Наказі про облікові політику ТОВ «Фірма «Стелсі» №1 від 03.01.2019 р. зазначено, що: товари – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; пальне, запчастини (до автомобілів, комп'ютерної техніки та торговельного обладнання) – матеріальні цінності, які за своєю суттю відповідають вказаним категоріям і використовуються в процесі діяльності підприємства; МШП – матеріальні цінності, які використовуються протягом не більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо; інші матеріали – матеріальні цінності, які не ввійшли в попередні категорії.

Обов'язкові реквізити первинних документів для надання їм юридичної сили і доказовості на ТОВ «Фірма «Стелсі» (рисунок 2.2).

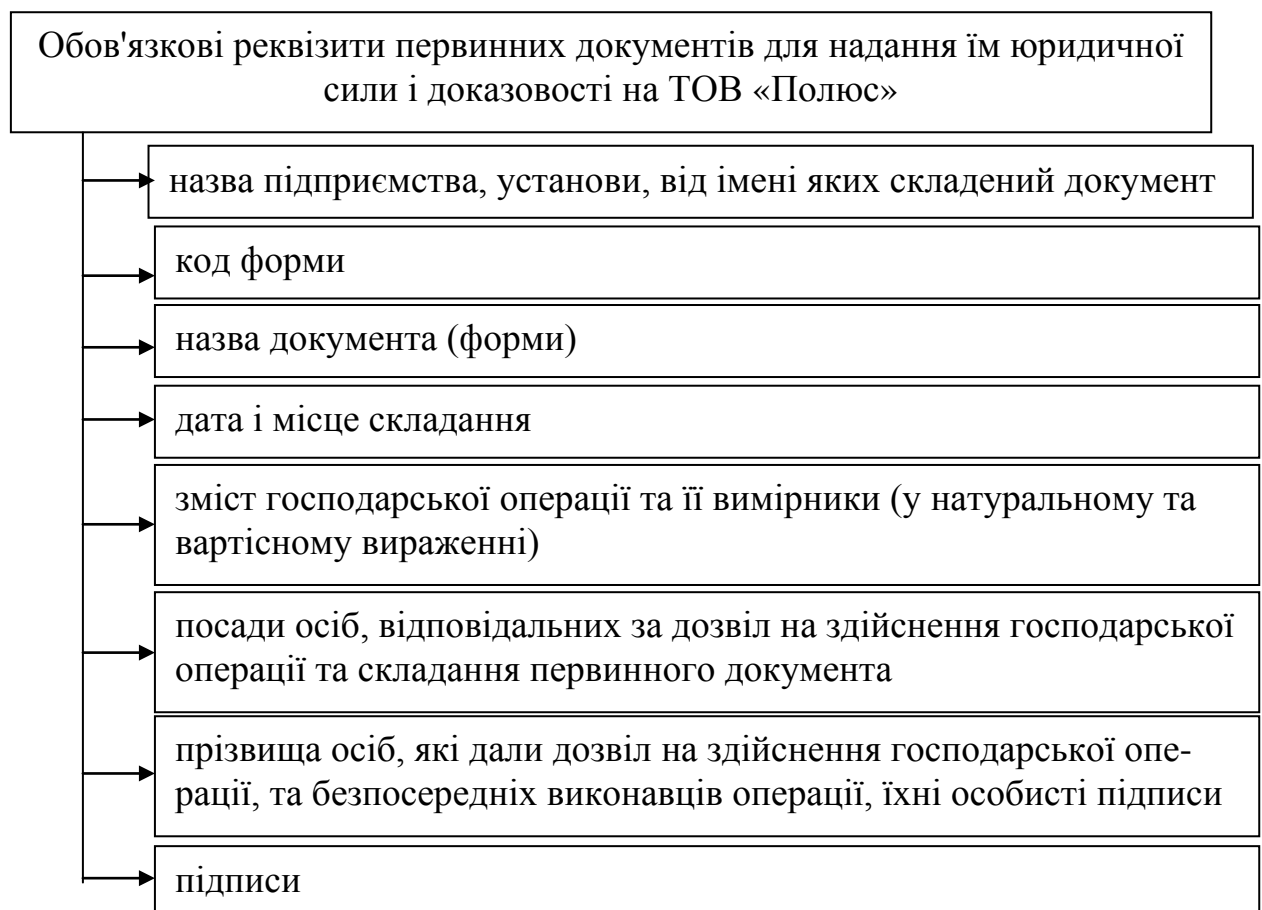


Рисунок 2.2 – Обов'язкові реквізити первинних документів для надання їм юридичної сили і доказовості на ТОВ «Фірма «Стелсі»



Організації обліку товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»:

- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатури товарів;
- наявність інструкції з обліку товарів;
- правильне групування (класифікація) товарів.

До первісної вартості запасів на ТОВ «Фірма «Стелсі» не включають:

- понаднормативні витрати і недостачі запасів;
- витрати на збут;
- відсотки на використання кредитів (в тому числі комерційних);
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які відображаються в

складі витрат по дебету рахунків класу 9. Виключенням є змінні і розподілені загальновиробничі витрати.

ТОВ «Фірма «Стелсі» вибрало варіантів методу оцінювання запасів за первісною вартістю та постійну системи обліку. Придбані (одержані) підприємством запаси зараховують за первісною вартістю, яка потім може змінюватися, тому в процесі зберігання запаси оцінюються за балансовою вартістю. Згідно з принципом обачності вартість активів не повинна завищуватися. Відповідно до НП(С)БО 9 балансова вартість – це найменша з двох оцінок первісна або чиста вартість реалізації, яка визначається розрахунковим шляхом за кожним об'єктом аналітичного обліку.

ТОВ «Фірма «Стелсі» приймає цінності, що надходять на підприємство, за кількістю та якістю. Приймання запасів за кількістю – це визначення точної кількості запасів, що надійшли, та їх відповідності даним, які містяться у транспортних, супровідних і (або) розрахункових документах (пакувальні листи, накладні, рахунки тощо). Приймання запасів за якістю – це визначення їх якості за встановленим зразком, перевірка комплектності (наявності всіх предметів, які входять у даний комплект), відповідності тари, упаковки і маркування встановленим вимогам, а також даним супровідних документів (сертифікат якості, санітарний сертифікат або їх засвідчені копії тощо).

Забезпечення підприємства товарами шляхом придбання їх у постачальника здійснюється на договірних засадах.

На ТОВ «Фірма «Стелсі» контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням товарів здійснює служба постачання. З цією метою в ній ведуть відомості (машинограми) оперативного обліку виконання договорів поставки, де відмічають виконання умов договору про поставку за асортиментом товарів, їх кількістю, ціною, строками відвантаження тощо Бухгалтерія здійснює контроль за організацією даних оперативного обліку.

На ТОВ «Фірма «Стелсі» приймання товарів у місцевих постачальників або із залізничної станції чи аеропорту здійснює експедитор підприємства, якому видається довіреність.

На ТОВ «Фірма «Стелсі» складський облік організовано за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. Облік товарів на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є матеріально відповідальною особою.

Бухгалтерія підприємства ТОВ «Фірма «Стелсі» у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо.

Відпуск товарів стороннім підприємствам оформлюють накладними на відпуск матеріалів на сторону.

На ТОВ «Фірма «Стелсі» контроль за збереженням предметів і продуктів праці здійснюється шляхом проведенням планових і позапланових перевірок, а також інвентаризацій в місцях їх знаходження. Контроль за веденням складського господарства проводиться головним бухгалтером, бухгалтером з обліку ТМЦ.

Важливою формою бухгалтерського контролю на ТОВ «Фірма «Стелсі» є проведення інвентаризації. При організації та проведенні інвентаризації підприємство керується Інструкцією з інвентаризації основних

засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Розміри ставок податку визначає Податковий кодекс України (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Розміри ставок ПДВ, які застосовує ТОВ «Фірма «Стелсі»

Ставка податку	Операції, що підлягають оподаткуванню
20%	Операції, зазначені у статті 185 ПКУ, а саме: – постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; – постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; – ввезення товарів на митну територію України;
0%	Відповідно до ст. 195 ПКУ: За нульовою ставкою оподатковуються операції з: 1. вивезення товарів за межі митної території України: а) у митному режимі експорту; б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до пунктів 3 (щодо товарів у вигляді продуктів їх переробки) та 5 частини першої статті 86 Митного кодексу України; в) у митному режимі безмитної торгівлі; г) у митному режимі вільної митної зони.

Облік товарів в оптових підприємствах відбувається на рахунку 28 «Товари», зокрема на субрахунку 281 «Товари на складі», на якому ведуть облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо. За

дебетом субрахунку 281 відображають надходження товарів, за кредитом – реалізацію, вибуття товарів. Робочий план рахунків ТОВ «Фірма «Стелсі» включає рахунки з обліку товарів: 282 «Товари у торгівлі»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати»; 702 «Доход від реалізації товару»; 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Порядок відображення операцій з оприбуткування товарів на підприємстві оптової торгівлі наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з постачальниками в оптовій торгівлі

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Перша подія – попередня оплата товарів			
1. Перераховано з поточного рахунку постачальнику попередню оплату	2 400	371	311
2. Відображено податковий кредит із ПДВ	400	641	644
3. Оприбутковано товари від постачальника	2 000	281	631
4. Списано податковий кредит із ПДВ	400	644	631
5. Здійснено взаємозалік заборгованостей	2 400	631	371
Перша подія – одержання товарів			
1. Оприбутковано товари від постачальника	2 000	281	631
2. Відображено ПДВ	400	641	631
3. Перераховано з поточного рахунку постачальнику оплату за товар	2 400	631	311
4. Включено у собівартість товару витрати за транспортування, виконані АТП	150	289	685
5. Відображено ПДВ за транспортними витратами	30	641	685
6. Перераховано з поточного рахунку АТП за транспортування товару	180	685	311

У процесі приймання товарів може виявитися їх нестача. У разі нестачі товар оприбутковується на склад і враховується на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за претензіями наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Відображення у бухгалтерському обліку розрахунків за претензіями

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1. Перераховано з поточного рахунку постачальнику попередню оплату за товар	3 000	371	311
2. Відображено податковий кредит із ПДВ	500	641	644
3. Оприбуткована кількість товару, що фактично надійшла від постачальника	2 100	281	31
4. Списано податковий кредит із ПДВ за товаром, що фактично надійшов	420	644	631
5. На суму нестачі висунуто претензію постачальнику, у тому числі ПДВ	480	374	631
6. Здійснено взаємозалік заборгованостей	3 040	631	371
1-й варіант: повернення грошей на поточний рахунок			
1. Задоволено претензію, повернуті гроші постачальником на поточний рахунок	480	311	374
2. Здійснено коригування ПДВ (методом сторно)	80	641	644
2-й варіант: до постачання товарів за претензією			
1. Оприбутковано товари від постачальника	400	281	631
Списано ПДВ	80	644	631
3-й варіант: розгляд справи в господарському суді			
1. Вирішено справу судом на користь постачальника	480	949	374
2. Здійснено коригування ПДВ (методом сторно)	80	641	644

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» до складу первісної вартості запасів, придбаних за грошові кошти, включаються суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), які пов'язані з придбанням запасів.

До складу ТЗВ входять витрати на заготівлю товарів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування товарів.

Облік транспортних витрат ведеться на окремому субрахунку 289 рахунку 28 «Товари». Для визначення суми ТЗВ можна користуватися двома

методами: прямого розподілу ТЗВ (використовується тоді, коли можна вірогідно визначити суму таких витрат); за середнім відсотком (сума ТЗВ у процесі надходження товарів на підприємство між одиницями товарів не розподіляється, а враховується на субрахунку 289). Обраний метод підприємство фіксує у наказі про облікову політику.

У процесі оприбуткування товарів на підприємстві використовується субрахунок 282 «Товари в торгівлі», де відображаються собівартість їх придбання без урахування ТЗВ. Сума ТЗВ враховується на окремому субрахунку 289. Далі вартість товарів доводиться до продажної шляхом нарахування торгових націнок, які враховуються на субрахунку 285 «Торгова націнка». У процесі реалізації товарів у роздріб можна користуватися як готівковими коштами, так і банківськими платіжними картами. У роздрібній торгівлі обсяг реалізації визначається сумою виручки за продані покупцям товари. У процесі реалізації товарів відображається їх продажна вартість і податкове зобов'язання з ПДВ, а купівельна вартість списується наприкінці звітного періоду, після списання реалізованої торгової націнки (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації товарів у роздрібній торгівлі

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1. Отримано до каси виручку від реалізації товарів	42 000	301	702
2. Нараховано ПДВ	7 000	702	641
3. Списано торгову націнку на реалізовані товари методом сторно, або зворотним записом	12 134	282	285
4. Відображено собівартість реалізованих товарів	26 657	902	282
5. Списано наприкінці місяця ТЗВ, що відносяться до реалізованих товарів	3 209	902	289

ТОВ «Фірма «Стелсі» 10 листопада 2019 року придбало товари суму 2400 тисяч гривень (у тому числі ПДВ – 400 тисяч гривень). Витрати на

транспортування склали 240 тисяч гривень (у тому числі ПДВ – 40 тисяч гривень). Згідно з НП(С)БО 9 придбані товари оприбутковуються в обліку за первісною вартістю 2200 тисяч гривень (покупна вартість товарів 2000 тисяч гривень + сума транспортних витрат 200 тисяч гривень). На товари, що надійшло, установлена торгова націнка у сумі 1100 тисяч гривень.

Відобразимо у таблиці 2.5 операції по придбанню товарів з оплатою після його одержання.

Таблиця 2.5 – Журнал господарських операцій

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано товар від постачальника:			
	- вартість товару	282	631	2000
	- сума ПДВ	644	631	400
2	Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	400
3	Проведена оплата постачальнику за товар	631	311	2400
4	Відображено транспортні витрати постачальнику за товар			
	- сума транспортних витрат	282	631	200
	- сума ПДВ	644	631	40
5	Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	40
6	Проведено оплату послуг по транспортові автотранспортному підприємству	631	311	240
7	Нарахована торгова націнка на отриманий товар (сума 550 грн.)	282	285	1100

ТОВ «Фірма «Стелсі» 13 листопада 2019 року попередньо оплатило ПП «Жито» 2400 тисяч гривень, у тому числі ПДВ 400 тисяч гривень.

15 листопада 2019 року ПП «Жито» відвантажив товари ТОВ «Фірма «Стелсі» на суму 2400 тисяч гривень (у тому числі ПДВ – 400 тисяч гривень).

Витрати на транспортування склали 240 тисяч гривень (у тому числі ПДВ – 40 тисяч гривень). Згідно НП(С)БО придбані товари прибуткується у обліку по первісній вартості 2200 тисяч гривень (покупна вартість товарів

2000 тисяч гривень + сума транспортних витрат 200 тисяч гривень). На товари, що надійшли, встановлена торгова націнка у сумі 1100 тисяч гривень.

Відобразимо у таблиці 2.6 операції по придбанню товарів з попередньою оплатою.

Таблиця 2.6 – Журнал господарських операцій

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Проведено передоплату постачальнику за товар	371	311	2400
2	Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	400
3	Отримано товар від постачальника			
	- сума транспортних витрат	282	631	2000
	- сума ПДВ	644	631	400
4	Зарахована переоплата постачальнику	631	371	2400
5	Проведено оплату послуг по транспортові автотранспортному підприємству	371	311	240
6	Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	40
7	Відображено транспортні витрати постачальнику за товар			
	- сума транспортних витрат	282	631	200
	- сума ПДВ	644	631	40
8	Зарахована передоплата транспортної організації	631	371	240
9	Нарахована торгова націнка на отриманий товар (сума 1100 грн.)	282	285	1100

Залишок товарів на початок місяця на ТОВ «Полюс» склав 14400 тисяч гривень (у тому числі первісна (покупна) вартість – 10000 тисяч гривень, сума торгової націнки – 4400 тисяч гривень). Протягом місяця (10 листопада 2019 року підприємством було придбано товар на суму 2400 тисяч гривень і 15 листопада 2019 року було придбано товар на суму 2400 тисяч гривень) 20 листопада 2019 року підприємством було придбано товар на суму 15600 тисяч гривень (у тому числі ПДВ – 2600 тисяч гривень). На придбані товари нарахована торгова націнка у сумі 4600 тисяч гривень. За звітний період



підприємством реалізовано товар на суму 26400 гривень (у тому числі ПДВ – 4400 тисяч гривень). Відобразимо у таблиці 2.7 розрахунок торгової націнки на товари.

Таблиця 2.7 – Розрахунок ТЗР, тис. грн.

Показник	Первісна (покупна) вартість товарів	Сума торгової націнки	Продажна вартість товарів
Залишок на начало місяця	10000	4400	14400
Надійшло (нараховане) у звітному місяці	17000	4600	21600
Середній процент торговельній націнки	$25 = (4400+4600):(14400+21600) \times 100$		
Реалізовано товарів	19800	$6600(26400 \times 25):100$	13200
Залишок на кінець місяця	7200	2400	4800

У таблиці 2.8 відобразимо операції по реалізації товарів на торговому підприємстві.

Таблиця 2.8 – Журнал господарських операцій

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
	Залишок товару на початок періоду			
	- продажна вартість	282		14400
	- торгова націнка		285	4400
1	Отримано товар від постачальника			
	- сума транспортних витрат	282	631	13000
	- сума ПДВ	644	631	2600
2	Відображено податковий кредит за ПДВ	641	644	2600
3	Проведена оплата постачальнику за товар	631	311	15600
4	Нарахована торгова націнка на отриманий товар	282	285	4600
5	Реалізовано товар (виторг)	301	702	26400
6	Відображено податкове зобов'язання	702	641	4400

## Продовження таблиці 2.8

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
7	Доход від реалізації товару віднесено на фінансовий результат	702	791	22000
8	Здано виторг у касу підприємства	301	301	26400
9	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	19800
10	Віднесено собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	791	902	19800
11	Списана сума торгової націнки, що відноситься на реалізований товар	285	282	6600
	Залишок товарів на кінець періоду:			
	- продажна вартість	282		4800
	- торгова націнка		285	2400

На ТОВ «Фірма «Стелсі» виробляється розподіл транспортно-заготівельних витрат по середньому відсотку в таблиці 2.9 и таблиці 2.10.

Таблиця 2.9 – Дані по покупній вартості товарів і торгової націнки, тисяч гривень

Найменування показника	Субрахунок 282 «Товари у торгівлі»	У тому числі	
		Покупна вартість товарів	Торгова націнка
Залишок на початок місяця	454	300	154
Надійшло за місяць	920	600	320
Вибуло за місяць	974	638	336
Залишок на кінець місяця	400	262	138

Сума торгової націнки, що приходить на реалізовані товари (Дебет рахунка 282 «Товари у торгівлі» і Кредит рахунка 285 «Торгова націнка» сторно), складає:  $(154+320) \div (504+1020) \times 1080 = 336$  тисяч гривень.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що приходяться на реалізовані товари (відбивається по Дебіті рахунка 902 «Собівартість реалізованих

товарів» і Кредиту рахунка 289 «ТЗВ»), складає:  
 $(50+100) \div (504+1020) \times 1080 = 106$  тисяч гривень.

Таблиця 2.10 – Дані по товарах, транспортно-заготівельною витратою і торговою націнкою, тисяч гривень

Найменування показника	Субрахунок 282 «Товари у торгівлі»	Субрахунок 289 «ТЗР»	Субрахунок 285 «Торгова націнка»	Продажна вартість
Залишок на початок місяця	454	50	154	504
Надійшло за місяць	920	100	320	1020
Вибуло за місяць	974	106	336	1080
Залишок на кінець місяця	400	44	138	444

Собівартість реалізованих товарів (Дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» і Кредиту рахунка 282 «Товари у торгівлі») складає:  
 $1080 - 336 - 106 = 638$  тисяч гривень.

Операції, приведені вище відображені у розрізі двох складових: покупної вартості товарів і суми торгової націнки. Операції по надходженню і вибуттю товарів відбиваються у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Журнал господарських операцій

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
	Залишок товарів на початок періоду			
	Субрахунок 282 «Товари у торгівлі»	282		454
	Субрахунок 289 «ТЗР»	289		50
	Субрахунок 285 «Торгова націнка»		285	154
1	Отримано товару від постачальника:			
	- вартість товару	282	631	600
	- сума ПДВ	644	631	120
2	Право на податковий кредит за ПДВ	641	644	120
3	Оплата постачальнику за товар	631	311	720
4	Транспортні витрати по доставці товару:			
	- сума транспортних витрат	289	631	100
	- сума ПДВ	644	631	20

Продовження таблиці 2.11

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
5	Право на податковий кредит за ПДВ	641	644	20
6	Оплата послуг по транспортові автотранспортному підприємству	631	311	120
7	Нарахована торгова націнка на отриманий товар	282	285	320
8	Реалізовані товари (виторг)	301	702	1080
9	Здано виторгу у касу	301	301	1080
10	Нарахування податкових зобов'язань за ПДВ	702	641	180
11	Доход від реалізації товарів віднесено на фінансовий результат	702	791	900
12	Собівартість реалізованих товарів	902	282	638
13	Віднесення собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат	791	902	638
14	Списання суми ТЗР	902	289	106
15	Списання суми ТЗР на фінансовий результат року	791	902	106
16	Списання суми торгової націнки	285	282	336
	Залишок товарів на кінець періоду			
	Субрахунок 282 «Товари у торгівлі»	282		400
	Субрахунок 289 «ТЗР»	289		44
	Субрахунок 285 «Торгова націнка»		285	138

Інвентаризаційні описи разом з висновками робочої комісії здаються до бухгалтерії ТОВ «Фірма «Стелсі» для виявлення кінцевих результатів. При цьому бухгалтерія складає порівняльну відомість, в якій здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортування, розрахунок природного убутку, визначаються кінцеві результати інвентаризації. На підставі порівняльної відомості оформлюються результати інвентаризації: пересортування; лишки; нестачі; переоцінка ТМЦ.

На ТОВ «Фірма «Стелсі» в обліку спочатку відображають пересортування, оскільки надлишки чи нестачі можуть бути її наслідком, і лише потім виявляються кінцеві лишки і нестачі.

Для проведення інвентаризації ТОВ «Фірма «Стелсі» призначають робочу комісію у складі не менш як трьох чоловік при обов'язковій участі матеріально відповідальних осіб: головного бухгалтера, комірника, продавця.

До початку інвентаризації в бухгалтерії ТОВ «Фірма «Стелсі» обробляють всі прибуткові і видаткові документи щодо складу.

Головний бухгалтер або його заступник ТОВ «Фірма «Стелсі» інструктує інвентаризаційну комісію стосовно проведення інвентаризації. До початку інвентаризації від матеріально відповідальної особи отримують розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі документи здані до бухгалтерії, а цінності оприбутковані або списані.

Наявність цінностей на ТОВ «Фірма «Стелсі» визначається обов'язковим підрахунком, зважуванням, обміром залежно від одиниць вимірювання. Схожість і відмінності двох видів нестач при зберіганні запасів на складі наведена у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Схожість і відмінності двох видів нестач при зберіганні запасів на складі

Види втрат	Вплив на			Винна особа
	бухоблік	податок на прибуток	ПДВ	
Нормативні	Включаються до складу інших операційних витрат (п. 20 НП(С)БО 16) і відображаються за дебетом субрахунку 947	Виключно за правилами бухобліку	Не впливає	Відсутня
Наднормативні			Нараховуються «компенсуючі» ПЗ згідно з п. 198.5 ПКУ	Може бути встановлена і притягнута до відповідальності

Отримані фактичні результати інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційних описів. Записи проводяться по кожному окремому найменуванню матеріалів із зазначенням номенклатурного номеру, виду, групи, артикулу, партії, сорту. Облік наднормативних втрат, виявлених при інвентаризації наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Облік наднормативних втрат, виявлених при інвентаризації

№	Зміст бухгалтерського запису	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
До моменту встановлення винної особи				
1	Списано суму ТМЦ, нестачу яких виявлено	947	281	3000
2	Нараховано суму ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ	949	641/ПДВ	600
3	Відображено суму наднормативної нестачі на позабалансовому рахунку	072	–	3600
Винна особа встановлена				
4	Встановлено винуватців і нараховано суму компенсації	375	716	3600
5	Списано суму наднормативної нестачі із позабалансового обліку	–	072	3600
6	Отримано компенсацію від винних осіб	311	375	3600

### 2.3 Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фірма «Стелсі»

У сучасних економічних умовах діяльність кожного господарюючого суб'єкта є предметом уваги широкого кола учасників ринкових відносин (організацій і осіб), зацікавлених в результаті його функціонування.

На підставі доступної звітно-облікової інформації вказані особи прагнуть оцінити фінансовий стан підприємства. Основним інструментом для цього служить фінансовий аналіз, за допомогою якого можна об'єктивно оцінити внутрішні і зовнішні відносини аналізованого об'єкту: охарактеризувати його платоспроможність, ефективність і прибутковість діяльності, перспективи розвитку, а потім по його результатам прийняти обґрунтовані рішення.

ТОВ «Фірма «Стелсі» має самостійний баланс, поточні та інші рахунки в банківських установах, круглу печатку зі своїм повним найменуванням та ідентифікаційним кодом, штампи та фірмовий бланк, має право від свого імені укладати угоди, набувати майнових і особистих немайнових прав і нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді.

Аналіз змін у складі та структурі активів і пасивів балансу. Актив балансу містить інформацію про розміщення капіталу, що є в розпорядженні у підприємства, тобто про вкладення в майно та довгострокові фінансові інвестиції, матеріальні цінності, про залишки грошових коштів. Основним принципом групування статей активу балансу являється ступінь їх ліквідності (тобто швидкість перетворення у грошові кошти).

В процесі аналізу вивчаються динаміка, склад та структура активів підприємства. Від того, які кошти вкладені в основні засоби та оборотні активи, скільки їх знаходиться у сфері виробництва та сфері обігу, в грошовій та матеріальній формі, наскільки оптимальне їх відношення, багато в чому залежать результати виробничої і фінансової діяльності, а відповідно і фінансовий стан підприємства. Для аналізу структури статей активу балансу складається наступна таблиця 2.14.

Таблиця 2.14 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ТОВ «Фірма «Стелсі»

№ п/п	Актив	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп росту, %
		тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Майно разом	2880,3	100,00%	2255,9	100,00%	-624,4	78,32%
1.1	Необоротні активи	152,4	5,29%	152,4	6,76%	0	100,00%
1.2	Оборотні активи	2727,9	94,71%	2103,5	93,24%	-624,4	77,11%
1.2.1	Запаси	1537	53,36%	1537	68,13%	0	100,00%
1.2.2	Дебіторська заборгованість	1182,7	41,06%	566,5	25,11%	-616,2	47,90%
1.2.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	8,2	0,28%	0	0,00%	-8,2	0,00%
1.3	Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-

Аналіз статей балансу наведено на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 – Аналіз статей активу балансу ТОВ «Фірма «Стелсі»

Вартість майна на кінець звітного періоду зменшилась на 624,4 тис. грн. або на 21,68%. Зміни відбулись на рахунок зменшення оборотних активів відповідно на 624,4 тис. грн. або на 22,89%. У складі оборотних активів суттєвих змін зазнала стаття дебіторської заборгованості (її темп росту склав 47,90%, тобто стаття зменшилась на 616,2 тис. грн.). Вартість необоротних активів не змінилась.

У складі всього майна на кінець звітного року:

- необоротні активи займають 6,76%;
- запаси становлять 68,13%;
- дебіторська заборгованість складає 25,11%;
- грошові кошти та витрати майбутніх періодів відсутні.

В пасиві балансу відображаються фінансові джерела, за рахунок яких формуються активи, або капітал підприємства. Оцінка змін, що відбулися в структурі капіталу, може бути різною з позиції інвесторів і з позиції підприємства. Для банків та інших інвесторів ситуація більш надійна, якщо доля власного капіталу у клієнта більше 50%. Це виключає фінансовий ризик. Підприємства, навпаки, зацікавлені, як правило, в залученні позикових коштів.



При аналізі фінансового стану необхідно вивчити динаміку і структуру власного і позикового капіталу, виявити причини зміни деяких статей та дати оцінку цим змінам за звітний період (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ТОВ «Фірма «Стелсі»

№ п/п	Пасив	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Абсолютне відхилення с. грн.	Темп росту, %
		Тис. грн.	%	тис. грн.	%		
	2	3	4	5	6	7	8
1	Джерела майна разом	2880,3	100,00%	2255,9	100,00%	-624,4	78,32
2.1	Власний капітал	1156,5	40,15%	1242,2	55,06%	85,7	107,41
2.1.1	Статутний капітал	657,0	22,81%	657,0	29,12%	0	100,00
2.1.2	Нерозподілений прибуток	499,5	17,34%	585,2	25,94%	85,7	117,16
2.1.3	Інші джерела власного капіталу	-	-	-	-	-	-
2.2	Позиковий капітал	1723,8	59,85%	1013,7	44,94%	-710,1	58,81
2.2.1	Довгострокові кредити	-	-	-	-	-	-
2.2.2	Короткострокові кредити та позики	-	-	-	-	-	-
2.2.3	Кредиторська заборгованість	1723,8	59,85%	1013,7	44,94%	-710,1	58,81
2.3	Забезпечення наступних витрат і платежів	-	-	-	-	-	-
2.4	Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-

Вартість джерел майна на кінець звітної періоду зменшилась на 624,4 тис. грн. або на 21,68%. Зміни відбулись на рахунок зменшення позикового капіталу на 41,19% або на 710,1 тис. грн. Власний капітал збільшився на 7,41% або на 85,7 тис. грн. за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

У структурі джерел майна:

- статутний капітал складає 29,12% або 657,0 тис. грн.;
- нерозподілений прибуток становить 585,2 тис. грн. або 25,94%;
- кредиторська заборгованість – 1013,7 тис. грн. або 44,94%.

Структуру балансу можна визнати задовільною та ефективно розподіленою для умов господарської діяльності цього підприємства.

Аналіз змін і структури звіту про фінансові результати

Розрізняють такі напрямки аналізу:

- зміни показників за розглядуваний період (горизонтальний аналіз);
- структури показників та їх змін (вертикальний аналіз).

В таблиці 2.16 розглянемо аналіз фінансових результатів.

Таблиця 2.16 – Аналіз фінансових результатів

№ п/п	Показник	Період		Зміни за звітний період	
		звітний	попередній	тис. грн. (гр.1– гр.2)	Темп росту
1	2	3	4	5	6
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції	2273,4	918,7	1354,7	247,46
2	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	378,9	153,1	225,8	247,49
3	Чистий дохід від реалізації (р.1 – р.2)	1894,5	765,6	1128,9	247,45
4	Собівартість реалізованої продукції	822,5	639,2	183,3	128,68
5	Інші операційні витрати та інші витрати	986,3	59	927,3	1671,69

Продовження таблиця 2.16

1	2	3	4	5	6
6	Собівартість реалізованої продукції урахуванням витрат (р.2 + р.4 + р.5) <sup>3</sup> всіх	2187,7	851,3	1336,4	256,98
7	Прибуток від реалізації (р.1 – р.6)	85,7	67,4	18,3	127,15
8	Інші операційні доходи				
9	Прибуток від операційної діяльності (р.7 + р.8)	85,7	67,4	18,3	127,15
10	Прибуток від участі в капіталі	-	-	-	-
11	Інші фінансові доходи	-	-	-	-
12	Прибуток від звичайної діяльності (р.9 + р.10 + р.11)	85,7	67,4	18,3	127,15
13	Податок на прибуток	-	-	-	-
14	Чистий прибуток (р.12 – р.13)	85,7	67,4	18,3	127,15

Головна мета фінансового аналізу – це отримання найбільш інформативних параметрів, які дають об'єктивну та чітку картину фінансового стану підприємства, його прибутків та збитків, змін у структурі розділів балансу.

На рисунку 2.4 розглянуті зміни і структура фінансових результатів. У звітному році чистий прибуток збільшився на 18,3 тис. грн. або на 27,15%. Зміни показника відбулись головною мірою за рахунок збільшення доходу від реалізації продукції на 1354,7 тис. грн. або на 147,46% та збільшення всіх статей витрат: непрямих податків та інших вирахувань з доходу на 225,8 тис. грн., собівартості продукції 183,3 тис. грн. та інших витрат на 927,3 тис. грн.

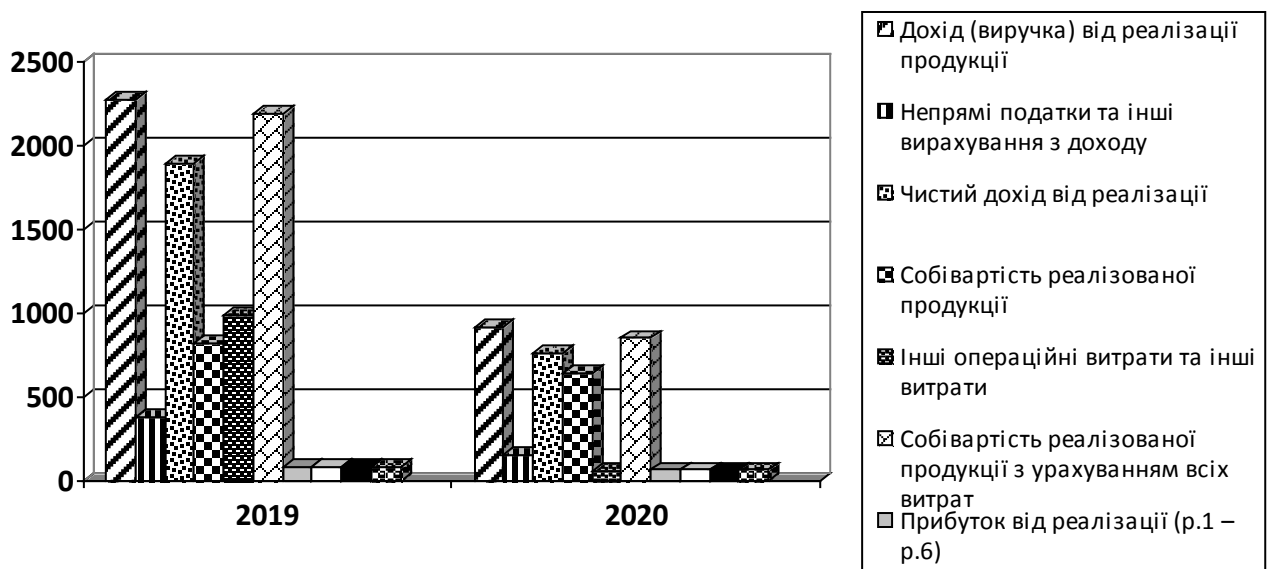


Рисунок 2.4 – Аналіз змін і структури фінансових результатів

Таблиця 2.17 – Структура прибутку від звичайної діяльності

№ п/п	Показник	Розмір, тис. грн. за період		Частка, %, за період		Зміни у структурі, пунктів (гр.4– гр.3)
		звітний	попередній	звітний	попередній	
1	2	3	4	5	6	7
1	Прибуток від операційної діяльності	85,7	67,4	100	100	0
2	Прибуток від участі в капіталі	-	-	-	-	
3	Інші фінансові доходи	-	-	-	-	
4	Прибуток від звичайної діяльності	85,7	67,4	100	100	0

Єдиною складовою прибутку від звичайної діяльності є отриманий прибуток від операційної діяльності.

Аналіз ліквідності балансу. Необхідність в аналізі ліквідності балансу виникає в умовах посилення фінансових обмежень та необхідності оцінки кредитоспроможності підприємства. Ліквідність балансу визначається як

ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких в грошові кошти відповідає строку погашення зобов'язань.

Ліквідність активів – величина, обернена ліквідності балансу за часом перетворення активів в грошові кошти. Чим менше необхідно часу, щоб даний актив набув грошову форму, тим вище його ліквідність.

Аналіз ліквідності балансу полягає в зіставленні коштів по активу, які згруповані за ступенем їх ліквідності та розташовані в порядку зменшення ліквідності, з зобов'язаннями у пасиві, які згруповані за строками їх погашення та розташованими у порядку збільшення строків.

Для визначення ліквідності балансу необхідно зіставити результати приведених груп по активу і пасиву (таблиця 2.18).

Баланс можна вважати абсолютно ліквідним в тому разі, коли виконуються наступні відношення:

$$A_1 \geq P_1, A_2 \geq P_2, A_3 \geq P_3, A_4 \leq P_4, \quad (2.1)$$

де  $A_1$  – найбільш ліквідні активи;

$A_2$  – активи, що швидко реалізуються;

$A_3$  – активи, які повільно реалізуються;

$A_4$  – активи, що важко реалізуються;

$P_1$  – найбільш термінові зобов'язання;

$P_2$  – короткострокові пасиви;

$P_3$  – довгострокові пасиви;

$P_4$  – постійні пасиви.

Якщо одна або кілька умов порушуються, ліквідність відрізняється від абсолютної. При цьому брак коштів за однією групою активів компенсується їх надлишком в іншій групі лише за вартістю, оскільки в реальній платіжній ситуації менш ліквідні активи не можуть замінити більш ліквідні.

Тотожність активу і пасиву балансу визначає наперед результат порівняння за четвертою групою, якій властиве «балансування». Тому суттєвими є порівняння підсумків за першими трьома групами.

Таблиця 2.18 – Оцінка ліквідності балансу за звітний період, тис. грн.

Активи	Розмір		Пасиви	Розмір		Надлишок (+), нестача (-)	
	на початок періоду	на кінець періоду		на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
A1	8,2	0	П1	1723,8	1013,7	-1715,6	-1013,7
A2	1182,7	566,5	П2	0	0	1182,7	566,5
A3	1537,0	1537,0	П3	0	0	1537	1537
A4	152,4	152,4	П4	1156,5	1242,2	-	-
Баланс	2880,3	2255,9	Баланс	2880,3	2255,9	X	X

Баланс неліквідний. Дефіцит найбільш ліквідних активів складає - 1013,7 тис. грн. Вартість чистих оборотних активів на кінець звітного періоду дорівнює  $(-1013,7) + 566,5,0 + (-1537,0) = 1089,8$  тис. грн.

Аналіз фінансових коефіцієнтів. На сьогоднішній день є багато методик аналізу фінансового стану згідно розрахунку фінансових показників. Відповідно до методичних рекомендацій, запропонованих аудиторською палатою України, та Положення «Про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств» можна розраховувати наступні групи аналітичних коефіцієнтів (табл. 2.18).

Таблиця 2.18 – Показники фінансового стану

№	Назва коефіцієнта	На початок звітнього року	На кінець звітнього року	Нормативне значення
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,005	0	0,25-0,5
2	Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	1,58	2,08	1,0-2,0
3	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,40	0,55	0,25-0,5
4	Коефіцієнт структури капіталу	1,49	0,82	0,5-1,0

Аналіз фінансових коефіцієнтів наведено на рисунку 2.5.

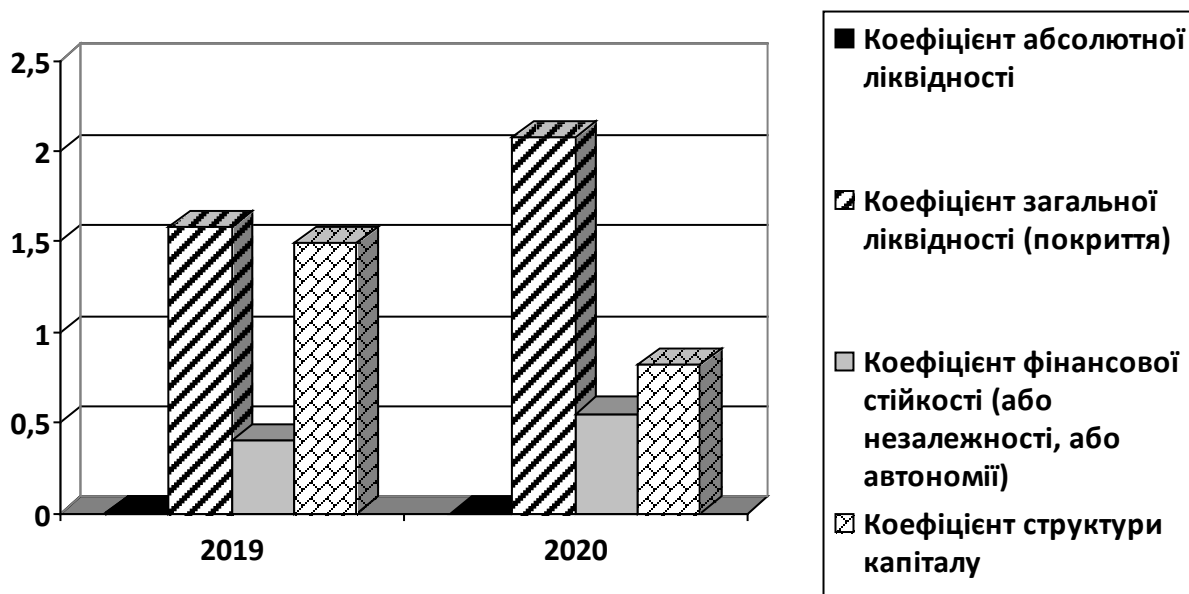


Рисунок 2.5 – Аналіз фінансових коефіцієнтів

Коефіцієнт абсолютної ліквідності не перевищує нормативне значення (0,25), що свідчить про фінансову нестійкість та низьку платоспроможність підприємства. Нормативне значення коефіцієнту покриття – більше одиниці, тому можна стверджувати, що підприємство в змозі покрити свої зобов'язання, використовуючи всі оборотні активи.

Виходячи з коефіцієнта стійкості (автономії), можна сказати, що власний капітал підприємства на кінець звітної року у загальних пасивах склав 55,0%. В загальній сумі власного капіталу вся кредиторська заборгованість, короткострокові та довгострокові зобов'язання займають 82,00%, що говорить про те, що підприємство фінансово незалежне.

#### Визначення вартості чистих активів

Чисті активи = Необоротні активи + оборотні + витрати майбутніх періодів – довгострокові зобов'язання – поточні зобов'язання – забезпечення наступних витрат і платежів – доходи майбутніх періодів = 1242,2 тис. грн.

Статутний капітал в сумі чистих активів на дату балансу складає 0,52%

Чисті активи господарства станом на 31.12.2020 року становлять 1242,2 тис. грн., що перевищує величину статутного фонду господарства, та відповідає вимогам чинного законодавства, а саме п. 3 ст. 155 цивільного кодексу України №435-IV від 16.01.2003 року.

Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є фінансова стійкість.

Фінансова стійкість характеризує ступінь фінансової незалежності підприємства щодо володіння своїм майном і його використання. Цей ступінь незалежності можна оцінювати за різними критеріями:

- рівнем покриття матеріальних обігових коштів (запасів) стабільними джерелами фінансування;

- платоспроможністю підприємства (його потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);

- часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Наведеним критеріям відповідає сукупність абсолютних і відносних показників фінансової стійкості, де враховано нормативні вимоги щодо характеристики фінансового стану підприємств в Україні.

Для визначення типу фінансової стійкості підприємства за даними балансу складають агрегований баланс, позиції активу і пасиву якого за ступенем агрегації відповідають меті аналізу (табл. 2.19).

Таблиця 2.19 – Агрегований баланс, тис. грн.

Актив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Необоротні активи	152,4	152,4	Власний капітал (ВК)	1156,5	1242,2
Запаси (З)	1537,	157,0	Довгострокові зобов'язання (К <sup>Д</sup> )	-	-
Кошти, розрахунки та інші активи (К)	2727,9	2103,5	Короткострокові зобов'язання (К <sup>К</sup> ) У тому числі короткострокові кредити і позики	1723,8	1013,7
Баланс	2880,3	2255,9	Баланс	2880,3	2255,9



Розглянемо на рисунку 2.6 структуру активу і пасиву за 2020 рік.

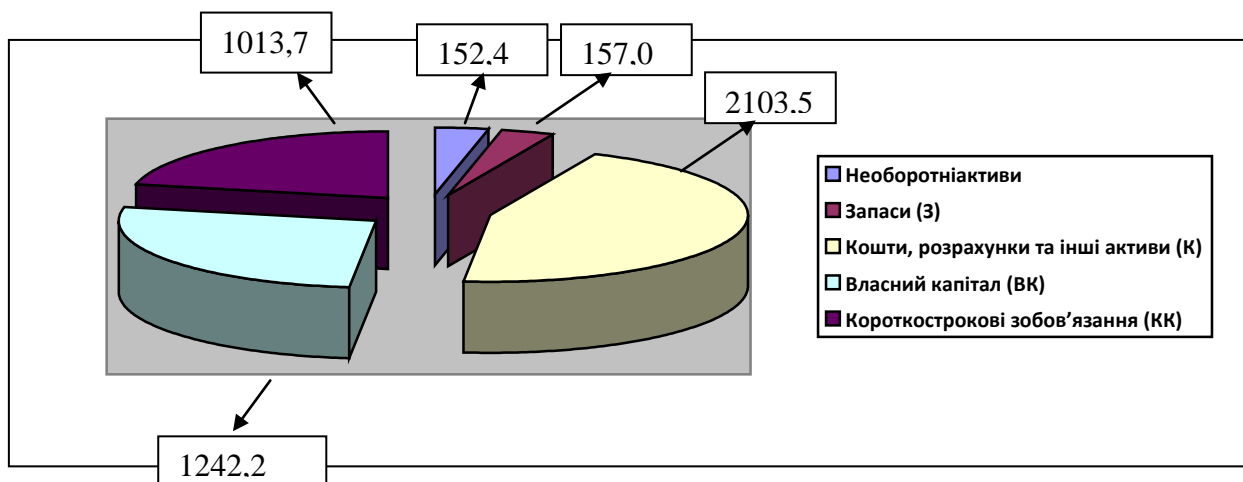


Рисунок 2.6 – Структура активу і пасиву за 2020 рік

Таблиця 2.20 – Аналіз фінансової стійкості, тис. грн.

№ п/п	Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	Власний капітал	1156,5	1242,2
2	Необоротні активи	152,4	152,4
3	Власні обігові кошти (р. 1 – р. 2)	1004,1	1089,8
4	Довгострокові зобов'язання	-	-
5	Наявність власний і довгострокових джерел покриття запасів (р3+р 4)	1004,1	1089,8
6	Короткострокові кредити та позики	1723,8	1013,7
7	Загальний розмір основних джерел покриття запасів (р5 + р6)	2727,9	2103,5
8	Запаси	1537	1537
9	Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів (р3 – р8)	-532,9	-447,2
10	Надлишок (+) або нестача (-) власних коштів і довгострокових кредитів і позик (р5 – р8)	-532,9	-447,2
11	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття запасів (р7- р8)	1190,9	566,5
12	Тип фінансової стійкості	нормальний	нормальний
13	Запас стійкості фінансового стану, днів	23	9

Проведено аналіз на предмет фінансової стійкості, згідно якого виявлено, що для забезпечення запасів крім власних обігових коштів залучаються довгострокові кредити та позики. Тип фінансової стійкості – 2-й: нормальний. Середній запас фінансової стійкості 9 днів.

У ході аналізу встановлено, що структуру балансу можна визнати задовільною та ефективно розподіленою для умов господарської діяльності цього підприємства. У звітному році чистий прибуток збільшився на 18,3 тис. грн. або на 27,15%, тобто діяльність підприємства рентабельна. Баланс неліквідний. Дефіцит найбільш ліквідних активів складає -1013,7 тис. грн.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності не перевищує нормативне значення (0,25), що свідчить про фінансову нестійкість та низьку платоспроможність підприємства. Нормативне значення коефіцієнту покриття – більше одиниці, тому можна стверджувати, що підприємство в змозі покрити свої зобов'язання, використовуючи всі оборотні активи.

Виходячи з коефіцієнта стійкості (автономії), можна сказати, що власний капітал підприємства на кінець звітнього року у загальних пасивах склав 55,0%. В загальній сумі власного капіталу вся кредиторська заборгованість, короткострокові та довгострокові зобов'язання займають 82,00%, що говорить про те, що підприємство фінансово незалежне.

Отже, облік товарів в оптових підприємствах відбувається на рахунку 28 «Товари», зокрема на субрахунку 281 «Товари на складі», на якому ведуть облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо. За дебетом субрахунку 281 відображають надходження товарів, за кредитом – реалізацію, вибуття товарів. Робочий план рахунків ТОВ «Фірма «Стелсі» включає рахунки з обліку товарів: 282 «Товари у торгівлі»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати»; 702 «Доход від реалізації товару»; 902 «Собівартість реалізованих товарів». Облік транспортних витрат ведеться на окремому субрахунку 289 рахунку 28 «Товари».

Вартість джерел майна на кінець звітної періоду зменшилась на 624,4 тис. грн. або на 21,68%. Зміни відбулись на рахунок зменшення позикового капіталу на 41,19% або на 710,1 тис. грн. Власний капітал збільшився на 7,41% або на 85,7 тис. грн. за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

У звітному році чистий прибуток збільшився на 18,3 тис. грн. або на 27,15%. Зміни показника відбулись головною мірою за рахунок збільшення доходу від реалізації продукції на 1354,7 тис. грн. або на 147,46% та збільшення всіх статей витрат: непрямих податків та інших вирахувань з доходу на 225,8 тис. грн., собівартості продукції 183,3 тис. грн. та інших витрат на 927,3 тис. грн.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності не перевищує нормативне значення (0,25), що свідчить про фінансову нестійкість та низьку платоспроможність підприємства. Нормативне значення коефіцієнту покриття – більше одиниці, тому можна стверджувати, що підприємство в змозі покрити свої зобов'язання, використовуючи всі оборотні активи.

Виходячи з коефіцієнта стійкості (автономії), можна сказати, що власний капітал підприємства на кінець звітної року у загальних пасивах склав 55,0%. В загальній сумі власного капіталу вся кредиторська заборгованість, короткострокові та довгострокові зобов'язання займають 82,00%, що говорить про те, що підприємство фінансово незалежне.

### З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУ- ВАННЯ ТА АУДИТУ ТОВАРІВ НА ТОВ «ФІРМА «СТЕЛСІ»

#### 3.1 Аудит товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

Одним з найголовніших етапів аудиторської перевірки ТОВ «Фірма «Стелсі» є аудит товарів. Для того, щоб здійснити аудиторську перевірку на підприємстві необхідно скласти лист-замовлення. У разі згоди з боку аудиторської фірми отримується лист-згода. Після отримання листа-згоди між підприємством та аудиторською фірмою укладається договір. На наступному етапі складається план проведення аудиту та програма проведення аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

Замовлення на проведення аудиту товарів на ТОВ «ФІРМА «СТЕЛСІ».

Просимо аудиторську фірму ПрАТ «КПМГ АУДИТ» провести аудит товарів ТОВ «Фірма «Стелсі» за період з 1 січня 2020р. по 31 грудня 2020р. з метою визначення достовірності та повноти обліку товарів, відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам та видачі відповідного висновку. Ми гарантуємо аудитору доступ до будь – яких записів, документації та іншої необхідної інформації для проведення аудиту. Відповідальність за початкові залишки станом на 1 січня 2020р. беремо на себе.

Питання щодо терміну проведення аудиторської перевірки та її оплати буде обумовлене в договорі при позитивному рішенні питання щодо співпраці. Додатково повідомляємо, що за попередні роки аудит проводила фірма СП АФ «Консалтинг».

Директор

підпис

Лист-згода на проведення аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

Аудиторська фірма ПрАТ «КПМГ АУДИТ» згодна провести аудиторську перевірку підприємства згідно з надісланим завданням за наданими Вами документам за вказаний Вами період.

З метою визначення обсягу робіт, програми та укладання договору

просимо Вас надіслати завдання на проведення аудиту та вказати період перевірки.

Вартість наданих послуг буде визначатися залежно від часу, витраченого на проведення аудиту виходячи з погодинних ставок, які застосовуються у ПрАТ «КПМГ АУДИТ». Оплата окремих видів робіт може змінюватися відповідно до міри відповідальності, досвіду і необхідного рівня кваліфікації аудиторів. Порядок і строки здійснення розрахунків будуть визначені у договорі на проведення аудиту.

З повагою Директор ПрАТ «КПМГ АУДИТ»

Алеєв Д.А.

Протокол про погодження договірної ціни на проведення аудиторської перевірки

Ми, що нижче підписалися від особи Замовника, – генеральний директор об'єднання (фірми) ТОВ «Фірма «Стелсі» від особи Виконавця – директор аудиторської фірми ПрАТ «КПМГ АУДИТ» засвідчуємо, що сторонами досягнута угода про величину договірної ціни на проведення аудиторської перевірки в сумі 15000 грн. за послуги, надані аудиторами.

При цьому за терміновість виконаних робіт додатково виплачується винагорода в розмірі 1300 грн. (цифрами), (прописом) відсотків від загальної суми, що підлягає виплаті.

Даний протокол є підставою для проведення взаємних розрахунків і платежів між Виконавцем і Замовником.

Підписи сторін

Договір № 5

м.Запоріжжя

«05» січня 2020р.

Аудиторська фірма 65, в особі директора Алеєва Дмитра Анатолійовича, діючого на підставі Статуту підприємства, і здійснюючого свою діяльність на основі виданого рішення Аудиторській палати України свідоцтво від 26.01.2001г. № 2397, Код ЄДРПОУ 31033100 з однієї сторони і підприємство ТОВ «Фірма «Стелсі», в особі директора, діючого на підставі Статуту підприємства, з іншої сторони. Уклали даний договір про наступне:

## 1. Предмет договору

### 1.1 Перевірка обліку товарів підприємства

### 1.2 Інформаційно-консультаційне обслуговування фінансово-господарської діяльності підприємства

## 2. Зобов'язання сторін

### 2.1 Виконавець зобов'язується:

- якісно і в зазначені строки виконувати роботи;
- дотримуватися конфіденційності усієї отриманої при наданні послуг інформації
- представити Замовнику звіт про виконання робіт;
- інформувати Замовника у випадку виявлення помилки.

### 2.2 Замовник зобов'язується.

- своєчасно проводити розрахунки з Виконавцем;
- надавати Виконавцю можливість доступу до кожних записів, документів і іншої інформації;
- не робити дій які впливають на вираження думки Виконавця

## 3. Порядок здачі і прийому робіт

### 3.1 По закінченню аудиторської перевірки Виконавець дає Замовнику:

- Акт аудиторської перевірки;
- Акт прийому виконаних робіт

3.2 Замовник в продовж 3-х днів від дня отримання акта аудиторської перевірки акта прийому виконаних робіт повинен підписати їх або представити мотивоване відмовлення від прийому виконаних робіт у формі проекту двобічного акта з указівкою необхідних доробок і строків їх виконання.

## 4. Відповідальність сторін

### 4.1 Замовник відповідає за:

- вірогідність наданої інформації;
- невиконанню рекомендацій аудитора.

### 4.2 Виконавець відповідає за:

- дотримання строків виконання робіт;

- дотримання принципів аудиту при виконанні робіт;
- розголошення інформації, яку отримано під час виконання робіт.

## 5. Строки виконання робіт

5.1 Вартість робіт становить 15000 гривень

5.2 Виконавець виконує обговорений обсяг робіт з 05.01.2020р по 19.03.2020р.

5.3 Документи вказані у пункті 3.1 даного договору надаються Замовнику на 1-й день після закінчення перевірки

## 6. Вартість робіт й порядок розрахунку

6.1 Форма оплати – безготівковий розрахунок

6.2 Строки оплати:

- 50% вартості послуг до початку аудиторської перевірки;
- 50% – в продовж 3-х днів після підпису акта виконаних робіт.

## 7. Особливі умови

7.1 Договір може бути розірвано по ініціативі однієї з сторін достроково з попередженням другої сторони

7.2 Виконавець має право відмовитися від виконання робіт, якщо не виконуються Замовником умови пункту 2.2 і 4.1 даного договору

7.3 Виконувач має право змінювати вар гість робіт в випадках не передбаченого збільшення обсягу робіт, зміни розцінок.

7.4 Усі суперечки, які виникають у процесі виконання робіт між сторонами вирішуються шляхом переговорів. Суперечки, які не регулюються шляхом переговорів, вирішуються в суді

## 8. Термін дії договору

Договір вступає в силу з 05.01.2020р по 19.03.2020р. Договір складено в двох екземплярах по одному для кожній з сторін.

Загальний план проведення аудиту товарів на підприємстві ТОВ «Фірма «Стелсі» наведений у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – План проведення аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

№	Етапи	Перелік процедур	Термін аудиту	ПІБ
1.	Підготовчий	Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування	05.01.2021-10.01.2021	Масленнікова І.А.
2.	Основний	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність	11.01.2021-12.01.2021	Масленнікова І.А.
		Перевірка використання товарів	13.01.2021-24.01.2021	Масленнікова І.А.
		Перевірка повноти й своєчасності відображення товарів	25.01.2021-07.02.2021	Масленнікова І.А.
		Оцінка внутрішнього контролю	08.02.2021-12.02.2021	Масленнікова І.А.
		Перевірка правильності складання кореспонденції за рахунками	13.02.2021-27.02.2021	Масленнікова І.А.
3.	Заключний	Складання аудиторського звіту	28.02.2021-19.03.2021	Масленнікова І.А.

Перед складанням програми аудиту товарів аудитор проводить тестування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на ТОВ «Фірма «Стелсі» (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку ТОВ «Фірма «Стелсі»

№	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 ця служба: • головному бухгалтеру, • раді директорів, • керівництву, • інше.	+			
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамін-	+			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців	раз у півріччя			



## Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
6.	Вимоги до фахівців внутрішнього контролю	відповідно штатному розкладу та вимогам внутрішнього аудиту			
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: <ul style="list-style-type: none"> <li>• типові форми документів,</li> <li>• розроблені самостійно,</li> <li>• інші (вказати).</li> </ul>	+			
8.	Чи фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю.	+			
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.	+			Кожного кварталу
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.	+			Один раз на рік Копія акту
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).		+		Копія протоколу

В таблиці 3.3 представлено тест внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів на складі ТОВ «Фірма «Стелсі»

Таблиця 3.3 – Тест внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

№	Зміст	Варіанти			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідає зберігання товарів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню) тощо	+			
2.	Чи закріплені товари, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання	+			
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі переданих йому товарів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком	+			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб	+			
5.	Чи працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском товарів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації	+			
6.	Чи доступ до комп'ютерних записів про товари є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками	+			
7.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, та їх видача реєструється в журналі (книгах) пронумерованих, прошнурованих, скріплених печаткою	+			
8.	Чи відображається в обліку результат інвентаризації	+			
9.	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком 2	+			
10.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування товарів та на яку суму		+		
11.	Чи списувались за нормами природний убуток товарів та їх сума		+		
12.	Чи ліквідувались у звітному періоді товари та їх сума		+		
13.	Чи оприбутковували зайві товари, виявлені в результаті інвентаризації та на яку суму		+		
14.	Чи списувались неліквідні та залежалі товари та на яку суму?	+			
15.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів товарів, в	+			
16.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку товарів з даними головної кни-	+			
17.	Чи здійснюється звірка за відпуском товарів на підставі лімітно-забірних карт з документами на	+			
18.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення товарів	+			
19.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю оде-	+			
20.	Чи проводиться контроль за списанням товарів від псування	+			
21.	Чи звіряються корінці книжки довіреностей з Журналом реєстрації довіреностей форми М-3	+			
22.	Чи проводиться контроль за несвоєчасно зданими невикористаними довіреностями	+			
23.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів	+			
24.	Чи ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою	+			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
25.	Чи реєстри бухгалтерського обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'яз-		+		
26.	Чи посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі товари	+			
27.	Чи в наявності товари, право власності на які належить іншим, виключаються із підрахунків	+			

Програма аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» базується на твердженнях (якісних аспектах) подання фінансової звітності: існування та наявність; повнота; права і обов'язки; оцінка та вимірювання; 5) подання та розкриття інформації.

Мета та завдання аудиту товарів складається з наступних елементів:

А. перевірити товари, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік товарів, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності (якісні аспекти 1, 2 і 3).

Б. перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом товарів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки товарів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках (якісні аспекти 1 і 4).

В. перевірити оцінювання товарів згідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку, а саме за принципом найменшої із двох (якісний аспект 4).

Г. перевірити зменшується до чистої вартості реалізації вартість застарілих, зайвих товарів, таких, які повільно реалізуються, зіпсованих товарів (якісний аспект 4).

Д. перевірити товари, правильність розрахунку прямих витрат, формування собівартості товарів, відображення за об'єктами калькулювання витрат. Оцінити конкурентоздатності товарів (якісні аспекти 1, 2 і 4).

Ж. провести оцінку товарів, коли підприємство працює у режимі карантину, який пов'язаний з Covid 19 (якісні аспекти 4 і 5).

З. оцінити систему внутрішнього контролю за використанням товарів (якісний аспект 3).

К. перевірка дотримання підприємством законодавства за операціям, пов'язаних із формуванням товарів (якісні аспекти 1, 2, 3).

Л. оцінити як класифіковані запаси у бухгалтерському балансі, чи є необхідне розкриття інформації відносно методів оцінки товарів, переданих на відповідне зберігання, переданих або описаних в заставу тощо (якісні аспекти 3, 5). Програма проведення аудиторської перевірки товарів представлено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Програма аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

Завдання аудиту	Перелік аудиторських процедур	Метод аудиту	Робочий документ
1	2	3	4
А	Перевірка фактичної наявності товарів	Інвентаризація, огляд	ВЗ 1
Б, 3	Оцінка внутрішнього контролю та організації складського господарства та збереження товарів	Тестування, опитування, документальна перевірка	ВЗ 2
Б, В, [Д]	Перевірка на помилки підрахунку, що подаються в узагальнюючих зведеннях наявних на підприємстві товарів	Вибірка, розрахунок, аналітична перевірка	ВЗ 3
Б	Визначення суттєвих статей з обліку товарів	Економічна оцінка, співставлення, документальна перевірка	ВЗ 4
В, [Г], [Ж]	Перевірка первісної вартості придбаних товарів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка, розрахунок, аналіз	ВЗ 5
Б	Перевірка правильності заповнення первинних документів з обліку товарів	Документальна перевірка	ВЗ 6
А, Б, [К]	Перевірка повноти оприбуткування товарів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	ВЗ 7
А, Б	Результати перевірки наявності договорів на матеріальну відповідальність	Документальна перевірка	ВЗ 8
А, Б, К	Перевірка кореспонденції рахунків у регістрах бухгалтерського обліку товарів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	ВЗ 9
А,Б, Д, [З]	Перевірка обліку витрат на збут товарів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	ВЗ 10

## Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4
А,Б, Д, [З]	Перевірка списання товарів (за всіма видами витрат)	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	ВЗ 11
А, Б, Ж	Перелік товарів, які знаходяться (передані) на відповідному зберіганні	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	ВЗ 12
А, Б, К, Ж	Перевірка головної книги	Аналіз, порівняння, документальна перевірка, оцінка	ВЗ 13
А, Б, Ж	Звірка залишку товарів за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка, співвідношення	ВЗ 14
В, Д, Г	Перевірка ціноутворення товарів	Вибірка, співвідношення, економічна оцінка	ВЗ 15
А, К, [Б]	Перевірка операцій по відвантаженню та одержанню товарів	Документальна перевірка, оцінка	ВЗ 16
Л, [Г]	Перевірка створення резервів на покриття псування, неходових товарів або перенасичення товарами	Аналіз, порівняння, документальна перевірка, оцінка	ВЗ 17
А, Л	Перевірка на наявність товарів в заставі або переданих в якості забезпечення боргу	Опитування, документальна перевірка	ВЗ 18
К	Перевірка законності списання товарів, дотримання законодавства. Перевірка дотримання підприємством законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості товарів	Документальна перевірка, економічна і фінансова оцінка	ВЗ 19
В, [Д]	Вияснити, чи включає результативна кількість товарів прибуток внутрішньогосподарських розрахунків. Якщо такий є, необхідно розрахувати величину для вилучення	Документальна перевірка, розрахунок	ВЗ 20
А, [Б], [В]	Якщо товари були перевірені на проміжну дату, скласти звірку документів обліку до контрольного рахунка Головної книги, перевірити обґрунтованість суттєвих статей звірки	Документальна перевірка, оцінка	ВЗ 21
Якщо код мети аудиту пишеться в дужках, то це означає, що дана процедура є допоміжною для даної мети.			

Для формування аудиторських доказів при проведенні аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» може використовуватись будь-яка інформація, яка допомагає аудитору обґрунтувати свою думку і підготувати аудиторський висновок або інший підсумковий документ.

Кількість інформації, необхідної для формування аудиторських доказів

при проведенні аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі», її види нормативними документами не регламентуються, а визначаються виключно аудитором на основі його професійного досвіду. Разом з тим аудитор повинен додержуватись принципу професійного скептицизму, пам'ятати, що фінансова інформація має схильність до перекручень (викривлень).

Мета складання робочих документів при проведенні аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» полягає в необхідності формування аудиторських доказів для обґрунтування аудиторської думки (висновку), а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих та стандартних (нормативних) вимог.

Робочі документи аудитора при проведенні аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння аудиту.

У робочих документах, при проведенні аудиту товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі», необхідно відобразити таку інформацію:

- про планування аудиту;
- характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур;
- результати виконаних процедур;
- обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до аудиторського висновку;
- висновки, зроблені на основі одержаних аудитором доказів.

Перед початком проведення аудиторської перевірки товарів здійснюється інвентаризація товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» (таблиці 3.5 – 3.6).

Перевірка документального оформлення проведення інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» показала, що в інвентаризаційних описах № 2 та № 42 відсутні підписи членів інвентаризаційної комісії, а в інвентаризаційному опису № 18 не має розписки матеріально-відповідальної особи. Під час проведення інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» було виявлене наступне: станом на 01.04.2021р. відсутній акт інвентаризації; станом на 01.07.2020 р. в акті допущені помилки.

Таблиця 3.5 – Перевірка документального оформлення проведення інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

№	Номер інвентаризаційного опису	Порушення (+)						
		Відсутність підписів (хоча б одного) членів інвентаризаційної комісії у робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Не вивірені підсумки на кожній сторінці акту	Відсутність числа прописом кількості натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці акту запису "Ціни та підписи перевірів" та підпису матеріально відповідальної особи	Непідписані та незвірені членами комісії помилки та виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально відповідальної особи
1	2	+	-	-	+	-	-	-
2	18	-	+	-	+	-	-	-
3	26	-	-	-	+	-	-	-
4	42	+	-	-	+	-	-	-
5	49	-	-	-	+	-	-	-
6	67	-	-	-	+	-	-	-
	Разом							

Таблиця 3.6 – Перевірка на наявність помилок під час проведення інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

Дата проведення інвентаризації на складі товарів	Наявність розпорядження керівника про проведення інвентаризації	Наявність акту інвентаризації	Правдивість інформації, відображеної у акті інвентаризації	Правильність оформлення акту інвентаризації	Виявлені нестачі або надлишки	Зауваження
01.04.2021р.	+	-	+	+	-	відсутність акту інвентаризації
01.07.2021р.	+	+	+	-	-	помилки в оформленні
01.10.2021р.	+	+	+	+	-	немає
Станом на 01.01.2021р.	+	+	+	+	-	немає





## Продовження таблиці 3.8

1	2	3	4	5	6	7	8
03.01.20	5	205	32000,00	32080,00	2005	32080,00	Встановлено розбіжності, які ідентифіковані як арифметичні помилки
31.01.20	24	48	5520,00	5520,00	48	5520,00	
24.03.20	28	12	1458,00	1458,00	12	1458,00	
04.04.20	43	56	256,00	256,00	56	256,00	
18.05.20	51	143	4421,00	4421,00	143	4421,00	
22.05.20	65	782	8621,00	8621,00	782	8821,00	
17.09.20	72	145	1364,00	1364,00	145	1364,00	
05.11.20	79	15	1579,00	1579,00	15	1579,00	

Таблиця 3.9 – Результати перевірки наявності договорів на повну матеріальну відповідальність на ТОВ «Фірма «Стелсі». Робочий документ ВЗ 8.

Місце зберігання товарів	Посада, прізвище та ініціали матеріально відповідальної особи	Наявність розпорядження директора про призначення матеріально відповідальної особи	Наявність належно оформленого договору матеріально відповідальності
Склад № 1	завідувач складом	+	відсутній договір
Склад № 2	завідувач складом	+	+
Склад № 3	завідувач складом	+	+

Таблиця 3.10 – Результати вибіркової перевірки залишків на складах товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі». Робочий документ ВЗ 9.

Дата	Згідно бухгалтерському обліку		Дані аудиторської перевірки		Відхилення грн.
	Синтетичний, грн.	Аналітичний, грн.	Синтетичний, грн.	Аналітичний, грн.	
31.03.2020р.	17461	17461	17461	17461	-
31.06.2020р.	15864	15864	15864	15864	-
31.09.2020р.	24416	24416	24116	24116	300
31.12.2020р.	26751	26751	26751	26751	-

Результати вибіркової перевірки залишків на складах товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» показали наявність відхилень в обліку станом на

31.09.2020р. за результатами аудиторської перевірки. Бухгалтер не змогла пояснити виникнення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і результатами аудиторської перевірки.

Таблиця 3.11 – Порівняльна відомість результатів інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі». Робочий документ ВЗ 10.

Назва товарів	Ціна, тис.грн.	Залишок				Нестача		Лишки	
		За даними обліку		За даними інвентаризації		К-сть, уп.	Сума, тис.грн.	К-сть, уп.	Сума, тис.грн.
		К-сть, уп.	Сума, тис.грн.	К-сть, уп.	Сума, тис.грн.				
Основні товари групи 14	1,5	5500	8250,00	5500	8250,00	-	-	-	-
Основні товари групи 15	2,0	3100	6200,00	3100	6200,00	-	-	10	20,0
Основні товари групи 16	1,8	2500	4500,00	2500	4500,00	5	9,0	-	-
Основні товари групи 17	1,65	6800	11220,00	6800	11220,00	-	-	-	-

За результатами інвентаризації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» встановлено лишки товарів та нестача. Нестачу списано на винну особу, суму збитку, яка підлягає відшкодуванню, розраховану згідно з Постановою №116, яка одночасно зараховується у склад дебіторської заборгованості. Оприбутковано надлишок товарів виявлених під час проведення інвентаризації, з віднесенням до результатів фінансово-господарської діяльності. Щодо надлишків і нестач інвентаризаційна комісія повинна мати письмові пояснення працівників складів.

Таблиця 3.12 – Результати перевірки оформлення первинної документації з реалізації товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі». Робочий документ ВЗ 11.

Дата відвантаження	Рахунок-фактура	Видаткова накладна	Товарно-транспортна накладна	Довіреність	Зауваження
1	2	3	4	5	6
12.01.2020р.	+	-	+	+	У видатковій накладній немає

## Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4	5	6
					підпису матеріально відповідальної особи
17.02.2020р.	+	+	+	+	Немає
23.03.2020р.	+	+	+	+	Немає
12.04.2020р.	+	+	+	+	Немає
15.05.2020р.	+	+	+	+	Немає
17.06.2020р.	-	+	+	+	У рахунку фактурі немає підпису матеріально відповідальної особи
17.07.2020р.	+	+	+	+	Немає
18.08.2020р.	+	+	+	+	Немає
25.10.2020р.	-	+	-	+	Не написана сума прописом

Таблиця 3.13 – Перелік помилок і порушень, виявлених при аудиті товарів. Робочий документ аудитора ВЗ 13

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума (грн.)	
1	Лімітна картка	12	17.10.20	150,00	Перевищення ліміту відпуску палива
2	Книга складського обліку	9	жовтень	5200,00	Несвоєчасне оприбуткування матеріалів
3	Журнал-ордер		грудень	4700,00	Невірно визначений кореспондуючий рахунок Кт 9200 замість 91200

Таблиця 3.14 – Перевірка кореспонденції рахунків з оприбуткування товарів (Рахунок 283201 «Цукерки Рошен»). Робочий документ ВЗ 12

№ з/п	Дані первинного обліку			Відображено в обліку			Вид товарів	Відхилення
	№, дата	Назва док.	Сума, грн.	Кт рах.	Дата	Сума, грн.		
1	№ 65 від 15.03.20	Товарно-транспортна накладна	4500,00	63100	16.03.20	4500,00	Цукерки	Оприбутковано на наступний день
2	№ 237, від 25.03.20	Товарно-транспортна накладна	1000,00	63100	25.03.20	1200,00	Цукерки	До первісної вартості помилково включено ПДВ

Однією з умов збереження товарів та безперервного забезпечення ними процесів є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому аудитором вибірково було перевірено стан обліку руху товарів на даному підприємстві.

Після завершення аудиторської перевірки товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» складаються звіт про виконання графіку перевірки товарів та аудиторський висновок.

Таблиця 3.15 – Звіт про виконання графіку перевірки товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

№	Вид роботи	Очікувана дата	Фактична дата
1.	Одержання листа-замовлення		03.01.20
2.	Планування аудиторської перевірки	04.01.20-5.01.20	04.01.20-5.01.20
3.	Початок робіт на місцях	06.01.20	06.01.20
4.	Завершення робіт на місцях	15.01.20	15.01.20
5.	Подання робочих документів для контролю	18.01.20	18.01.20
6.	Завершення контролю	22.01.20	22.01.20
7.	Подання текстів звітів для обробки	28.01.20	28.01.20
8.	Завершення обробки та затвердження звітів	04.02.20	04.02.20
9.	Подання звітів замовнику	10.02.20	10.02.20
10.	Оформлення та реєстрація робочих документів завершено	15.03.20	15.03.20

Аудиторський висновок незалежного аудиторського підприємства ПрАТ «КПМГ АУДИТ» за наслідками аудиторської перевірки товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі»

Об'єктами аудиторської перевірки є підприємство ТОВ «Фірма «Стелсі» розташоване за адресою: Україна, 69035, Запорізька обл., місто Запоріжжя, вулиця Седова, МСП-398.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Керівник Крачковський Сергій Анатолійович

Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: головного бухгалтера

Початок аудиту: 04 січня 2021 року.

Аудит закінчений: 15 березня 2021 року.

Документами надання для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку товарів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Питання, винесені на перевірку:

1. Аудит наявності нормативних документів;
2. Аудит товарів;
3. Визначення правильності відображення кореспонденції рахунків;
4. Визначення правильності відображення у фінансовій звітності.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (надалі – МСА), ми провели аудит товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі».

Аналітичні і синтетичні реєстри бухгалтерського обліку відповідають вимогам Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженого постановою Кабміну України від 03.04.93 р. № 250.

Аудит проведено в відповідності з загальноприйнятими стандартами аудиту, для одержання достатніх доказів відсутності істотних помилок в звітності. Аудит включає дослідження на основі вибіркового тестів, які підтверджують правильність сум, аналітичні процедури, що підтверджують проведені розрахунки. Ми вважаємо, що проведений нами аудит є достатнім для формування нашої думки.

При перевірці встановлено, що облік товарів на ТОВ «Фірма «Стелсі» здійснено з незначними порушеннями встановленого порядку оформлення розрахункових документів. Більш докладно порушення представлені в робочих документах.

Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Ми провели аудит відповідно до МСА. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.



### 3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку та оподаткування товарів ТОВ «Фірма «Стелсі»

На даний час у деяких бланків, які використовують у бухгалтерії на підприємстві для обліку та оподаткування товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій, немає встановленої форми, тому їх складають вручну у довільній формі. Для удосконалення документування обліку товарів пропонуємо форми Довідкових відомостей з: оподаткування придбаних товарів (таблиця 3.16), оподаткування реалізованих товарів (таблиця 3.17), формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників (таблиця 3.18), формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям (таблиця 3.19).

Таблиця 3.16 – Довідкова відомість оподаткування придбаних товарів в системі обліку

Найменування товару	Розрахунок			
	Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ

Таблиця 3.17 – Довідкова відомість оподаткування реалізованих товарів в системі обліку

Найменування товару	Розрахунок			
	Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ

Таблиця 3.18 – Довідкова відомість формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку

Найменування товару	Розрахунок					
	Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ	ТЗВ	Ціна придбання



Таблиця 3.19 – Довідкова відомість формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку

Найменування товару	Розрахунок				
	Ціна придбання	Торгова націнка	ТЗВ	ПДВ	Ціна до реалізації

З метою удосконалення документування обліку товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: оподаткування придбаних та реалізованих товарів, формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників та реалізованих товарів іноземним покупцям. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку товарів, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

### 3.3 Шляхи щодо удосконалення аудиту товарів ТОВ «Фірма «Стелсі»

Процес реалізації товарів має важливе значення, так як від правильного ведення їх обліку та оподаткування залежить кінцевий результат діяльності підприємства. З метою своєчасного попередження помилок в обліку та оподаткуванні процесів придбання, збереження та реалізації товарів, на торговельних підприємствах відокремлюються відділи внутрішнього аудиту. Особливу увагу треба приділити експортно-імпортним торговельним операціям, оскільки їм притаманні особливості ведення обліку та специфічні умови оподаткування, тому вони потребують систематичного контролю.

Метою аудиту товарів є встановлення наявності товарів на складах та у торговому залі та правильність їх оподаткування та ведення обліку при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Завданнями проведення аудиту товарів є провести інвентаризацію наявності товарів на складах та у торговому залі, перевірити достатність товарів на складах у залежності від встановлених норм, відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами, правильності оподаткування придбаних та реалізованих товарів в системі обліку, правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників та реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку.

Анкету внутрішнього контролю для проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій подано в таблиці 3.20. У програмі внутрішнього контролю для проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій відображено основні процедури для вирішення найважливіших завдань перевірки.

Таблиця 3.20 – Анкета внутрішнього контролю для проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	<p>Чи проводяться на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- експорт товарів;</li> <li>- імпорт товарів.</li> </ul>				
2	<p>Які товари реалізує підприємство:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ліки;</li> <li>- продукти харчування;</li> <li>- сільськогосподарська продукцію;</li> <li>- товари народного споживання</li> <li>- промислові матеріали</li> <li>- інші:</li> </ul>				
3	<p>Якими податками оподатковуються товари на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- мито;</li> <li>- акциз;</li> <li>- ПДВ?</li> </ul>				

1	2	3	4	5	6
4	<p>Якими документами оформлюються надходження товарів на підприємство:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- накладні;</li> <li>- товарно-транспортні накладні;</li> <li>- акт про приймання;</li> <li>- прибутковий ордер?</li> </ul>				
5	<p>Якими документами оформлюються вибуття товарів з підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- накладні;</li> <li>- товарно-транспортні накладні;</li> <li>- накладна-вимога на відпуск/внутрішнє переміщення/матеріалів;</li> <li>- акт на списання запасів;</li> <li>- інші.</li> </ul>				
6	<p>Якими документами оформлюються збереження товарів на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- картки складського обліку;</li> <li>- книга кількісно-сумового обліку;</li> <li>- книга складського обліку запасів;</li> <li>- інші?</li> </ul>				
7	<p>Який відсоток торгової націнки встановлено на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на усі товари однакова;</li> <li>- різна в залежності від попиту на товари;</li> <li>- різна в залежності від ціни у конкурентів;</li> <li>- диференційована у залежності від кількості придбання?</li> </ul>				
8	<p>Чи були випадки нестачі товарів на підприємстві?</p>				
9	<p>Виною особою у нестачі при придбанні товарів встановлено:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- постачальника;</li> <li>- експедитора;</li> <li>- водія;</li> <li>- інші?</li> </ul>				

1	2	3	4	5	6
10	<p>Виною особою у нестачі при збереженні на підприємстві встановлено:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- псування в межах природного убутку;</li> <li>- псування через неправильне збереження на складі;</li> <li>- крадіжка через недбале виконання обов'язків матеріально-відповідальної особи;</li> <li>- крадіжка через недбале виконання обов'язків охорони;</li> <li>- особа не встановлена;</li> <li>- інші?</li> </ul>				

Загальний план аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій (табл. 3.21) доцільно проводити в декілька етапів.

Таблиця 3.21 – Загальний план аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій

Етапи аудиту	Процедури аудиту	ПІБ аудитора	Термін перевірки
Попередній	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства з обліку товарів		
Фактичний	Інвентаризація наявності товарів		
Основний	Перевірка достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм		
	Перевірка відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами		
	Перевірка правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку		
	Перевірка правильності оподаткування реалізованих товарів в системі обліку		
	Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку		
	Перевірка правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку		
Заключний	Оформлення звіту аудитора та висновків за результатами перевірки		

Пропонуємо програму аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій (табл. 3.22).

Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань аудиту товарів пропонуємо робочі документи (табл. 3.23-3.29), які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Таблиця 3.23 – Робочій документ аудитора ТР-1 – Інвентаризація наявності товарів

Найменування товару	Номер згідно товарного ярлика	Одиниця виміру	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення

Таблиця 3.24 – Робочій документ аудитора ТР-2 – Перевірка достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм

Найменування товару	Одиниця виміру	Мінімальна норма запасу	За даними аудиту	Відхилення	
				надлишок	нестача

Таблиця 3.25 – Робочій документ аудитора ТР-3 – Перевірка відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами

Найменування товару	Одиниця виміру	Ціна у конкурентів	За даними аудиту	Відхилення	
				менше	більше

Таблиця 3.26 – Робочій документ аудитора ТР-4 – Перевірка правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку

Найменування товару	За даними підприємства	За даними аудиту				Відхилення
		Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ	

Таблиця 3.22 – Програма аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій

Процедури аудиту	Мета аудиту	Докази аудиту	Код робочих документів	ПІБ перевіряючого	Термін проведення аудиту
1	2	3	4	5	6
Інвентаризація наявності товарів	Впевнитись у правильній інвентаризації наявності товарів	Інвентаризаційні відомості, Порівняльні відомості	ТР-1		
Перевірка достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм	Впевнитись у достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм	Книги складського обліку, Накази про встановлені норми залишків товарів	ТР-2		
Перевірка відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами	Впевнитись у відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами	Книга кількісно-сумового обліку, Наказ про встановлені ціни, прайси цін конкурентів	ТР-3		
Перевірка правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку	Впевнитись у правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку	Книга кількісно-сумового обліку, Митна декларація, декларація акцизного податку, Декларація з ПДВ	ТР-4		
Перевірка правильності оподаткування реалізованих товарів в системі обліку	Впевнитись у правильності оподаткування реалізованих товарів в системі обліку	Книга кількісно-сумового обліку, Митна декларація, декларація акцизного податку, Декларація з ПДВ	ТР-5		

Продовження таблиці 3.22

1	2	3	4	5	6
Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку	Впевнитись у правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку	Довідка бухгалтерії, договори з постачальниками, Митна декларація, декларація акцизного податку, Декларація з ПДВ	ТР-6		
Перевірка правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку	Впевнитись у правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку	Довідка бухгалтерії, договори з постачальниками, Митна декларація, декларація акцизного податку, Декларація з ПДВ	ТР-6		

Таблиця 3.27 – Робочій документ аудитора ТР-5 – Перевірка правильності оподаткування реалізованих товарів в системі обліку

Найменування товару	За даними підприємства	За даними аудиту				Відхилення
		Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ	

Таблиця 3.28 – Робочій документ аудитора ТР-6 – Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку

Найменування товару	За даними підприємства	За даними аудиту						Відхилення
		Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ	ТЗВ	Ціна придбання	

Таблиця 3.29 – Робочій документ аудитора ТР-7 – Перевірка правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцем в системі обліку

Найменування товару	За даними підприємства	За даними аудиту					Відхилення
		Ціна придбання	Торгова націнка	ТЗВ	ПДВ	Ціна до реалізації	

Удосконалено методичні підходи до проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план аудиту товарів, програму аудиту товарів та робочі документи аудитора до кожної процедури. Запропоновані документи дають можливість здійснити аудиту товарів більш детально, послідовно, структуровано та логічно при здійсненні експортно-імпортних операцій. Прозорість і зрозумілість розроблених документів допоможуть керівництву здійснювати своєчасний аудит, аналіз та на їх підставі приймати правильні управлінські рішення.



Отже, документами надання для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку товарів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність. Основними питаннями, які винесені на перевірку є: аудит наявності нормативних документів, аудит товарів, визначення правильності відображення кореспонденції рахунків, визначення правильності відображення у фінансовій звітності.

У процесі аудиту товарів суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та іншою інформацією, що розкривається та подається разом з фінансовою звітністю, на дату складання аудиторського висновку не виявлено.

З метою удосконалення документування обліку товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: оподаткування придбаних та реалізованих товарів, формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників та реалізованих товарів іноземним покупцям. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку товарів, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалено методичні підходи до проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план аудиту товарів, програму аудиту товарів та робочі документи аудитора до кожної процедури. Запропоновані документи дають можливість здійснити аудит товарів більш детально, послідовно, структуровано та логічно при здійсненні експортно-імпортних операцій. Прозорість і зрозумілість розроблених документів допоможуть керівництву здійснювати своєчасний аудит, аналіз та на їх підставі приймати правильні управлінські рішення.

## ВИСНОВКИ

1. Методологічні засади формування в обліку торгової компанії інформації про товари та її розкриття в фінансових звітах визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким «товари – це матеріальні активи, придбані (отримані) та утримувані підприємством / установою для цілей перепродажу». Під товаром розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результат послуги, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватись на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості.

Для обліку товарів та їх залишків на підприємствах торгівлі використовується рахунок 28 «Товари». Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари в комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 289 «ТЗВ» є активними. За дебетом відображається збільшення вартості товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 «Торгова націнка» є регулюючим субрахунком рахунка 28 «Товари». За кредитом субрахунку відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Придбання та реалізація товарів оподатковується ПДВ.

Метою проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах; правильність ведення обліку товарів відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру; достовірність відображення залишку товарів у звітності; відображення витрат на придбання, зберігання та реалізацію тощо.

2. Облік товарів в оптових підприємствах відбувається на рахунку 28 «Товари», зокрема на субрахунку 281 «Товари на складі», на якому ведуть облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо. За дебетом субрахунку 281 відображають надходження товарів, за кредитом – реалізацію, вибуття товарів. Робочий план рахунків ТОВ «Фірма «Стелсі» включає рахунки з обліку товарів: 282 «Товари у торгівлі»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати»; 702 «Доход від реалізації товару»; 902 «Собівартість реалізованих товарів». Облік транспортних витрат ведеться на окремому субрахунку 289 рахунку 28 «Товари».

3. Вартість джерел майна на кінець звітної періоду зменшилась на 624,4 тис. грн. або на 21,68%. Зміни відбулись на рахунок зменшення позикового капіталу на 41,19% або на 710,1 тис. грн. Власний капітал збільшився на 7,41% або на 85,7 тис. грн. за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

У звітному році чистий прибуток збільшився на 18,3 тис. грн. або на 27,15%. Зміни показника відбулись головною мірою за рахунок збільшення доходу від реалізації продукції на 1354,7 тис. грн. або на 147,46% та збільшення всіх статей витрат: непрямих податків та інших вирахувань з доходу на 225,8 тис. грн., собівартості продукції 183,3 тис. грн. та інших витрат на 927,3 тис. грн.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності не перевищує нормативне значення (0,25), що свідчить про фінансову нестійкість та низьку платоспроможність підприємства. Нормативне значення коефіцієнту покриття – більше одиниці, тому можна стверджувати, що підприємство в змозі покрити свої зобов'язання, використовуючи всі оборотні активи.

Виходячи з коефіцієнта стійкості (автономії), можна сказати, що власний капітал підприємства на кінець звітної року у загальних пасивах склав 55,0%. В загальній сумі власного капіталу вся кредиторська

заборгованість, короткострокові та довгострокові зобов'язання займають 82,00%, що говорить про те, що підприємство фінансово незалежне.

4. Документами надання для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку товарів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність. Основними питаннями, які винесені на перевірку є: аудит наявності нормативних документів, аудит товарів, визначення правильності відображення кореспонденції рахунків, визначення правильності відображення у фінансовій звітності.

У процесі аудиту товарів суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та іншою інформацією, що розкривається та подається разом з фінансовою звітністю, на дату складання аудиторського висновку не виявлено.

5. З метою удосконалення документування обліку товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: оподаткування придбаних та реалізованих товарів, формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників та реалізованих товарів іноземним покупцям. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку товарів, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалено методичні підходи до проведення аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план аудиту товарів, програму аудиту товарів та робочі документи аудитора до кожної процедури. Запропоновані документи дають можливість здійснити аудиту товарів більш детально, послідовно, структуровано та логічно при здійсненні експортно-імпортних операцій. Прозорість і зрозумілість розроблених документів допоможуть керівництву здійснювати своєчасний аудит, аналіз та на їх підставі приймати правильні управлінські рішення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 25.10.2020).

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.10.2020).

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 15.10.2020).

4. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України, затверджено спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрасу, Держкомстату, Держстандарту України від 02.04.98 р. № 81/38/101/235/122 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08> (дата звернення 20.10.2020).

5. Інструкція про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік, затв. Наказом Мінстату України № 213 від 17.08.1995 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0411-95/print1333350777382537>. (дата звернення 08.04.2020).

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Мінфіну від 10.01.2007 р. №2. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html>

7. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затв. наказом Мінтранспорту України від

05.02.01 № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text> (дата звернення 08.04.2020).

8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013р. №635 (зі змінами та доповненнями). URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876) (дата звернення 02.11.2020).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями) URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (дата звернення 25.10.2020).

10.МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1\\_%D1%83%D0%BA%D1%80](https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80) (дата звернення 20.10.2020).

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.

12. Наказ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 08.04.2020).

13.Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення 25.10.2020).

14.Наказ Міністерства статистики України від 17.08.95 р. № 213 «Про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік», зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14.11.95 р. за № 411/947 URL : [ua-info.biz/legal/basesci/ua.../index.htm](http://ua-info.biz/legal/basesci/ua.../index.htm) (дата звернення 25.10.2020).

15.Наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» № 43 від 10.02.98р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98#Text> (дата звернення 25.10.2020).

16. Наказ Міністерства фінансів України «Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань» від 02.09.2014 р. №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 25.10.2020).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 08.04.2020).

19. Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93>

20. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.11.1999 р. №116 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення 28.10.2020).

21. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

22. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни «Організація і методика аудиту»; Харк. нац. акад. міськ. госп. Харків: ХНАМГ, 2012. 35 с.

23. Атамас П.Й Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.

24. Бабич В. В., Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні. Київ: Лібра, 1996. 160 с.

25. Білик М. С., Кіндрацька Г.І., Кобилюх О.Я. . Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2010. №669. С. 254–261.

26. Білова Н. В. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку . URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html>
27. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
28. Бондаренко Н. М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 4 (76). С. 273-281.
29. Будник А. С. Вісник Полтавського національного технічного університету ім. Ю. Кондратюка. 2015. №1, С. 14.
30. Букало Н. А. Особливості обліку торговельних знижок на підприємствах торгівлі та відображення їх у фінансовій звітності. *Економіка та суспільство*. 2016. №2. С. 715-719.
31. Бунда О.М., Войналович Н.М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2017. №12. С. 103-112.
32. Бурдейна Л.В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів. URL: [http://zbirnik.bukuniver.edu.ua/issue\\_articles/18\\_1.pdf](http://zbirnik.bukuniver.edu.ua/issue_articles/18_1.pdf)
33. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік : навч. посібн. для студ. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
34. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-е вид. перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672с.
35. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
36. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 5-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 726 с.



37. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

38. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2013. 618 с.

39. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

40. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.

41. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2015. 315 с.

42. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку; пер. з англ. О.В. Мінін, О.І. Ткач. Київ: Основи, 1997. 943 с.

43. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.

44. Воронко Р. М., Грезенталь В.О. Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.7. С. 164-168

45. Голов С. Ф., Єфименко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с.

46. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. Київ: Лібра, 2001. 840 с.

47. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. 3-тє вид. перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 443 с.

48. Горбачова О.М., Олійник І.А. Шляхи вдосконалення обліку запасів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Випуск № 1(55). С. 102-107.

49. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с.
50. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях, Киев : А.С.К., 2001. 624 с.
51. Граковський Ю. Аудит транспортних витрат на підприємствах оптової торгівлі. URL : <http://www.n-auditor.com.ua/uk/component/na>.
52. Граковський Ю. Організаційно-правові питання торговельної діяльності: оптова та роздрібна торгівля. Вісник податкової служби України. 2012. № 9-10. URL : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/749>
53. Давидов Г.М. Аудит: підручник. Київ: Знання, 2004. 511 с.
54. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. Аудит : підручник та ін. ; 2-ге вид., пере- роб. і доп. Київ : Знання, 2009. 495 с.
55. Данілочкіна О. В., Голод О. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL : [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum) (дата звернення 01.11.2020).
56. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ, 2001. 402 с.
57. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис. докт. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2004. 445 с.
58. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
59. Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник. К.: МАУП, 2014. 968 с.
60. Зінченко О.В., Сайко К.І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Випуск 3(03). С. 77-84.
61. Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2007. 358 с.
62. Иваниенко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. 2-е изд. Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2003. 176 с.

63. Квач Я.П., Дроздова О.І. Облік руху товарів: нормативно-правові аспекти. Вісник соціально-економічних досліджень. 2015. Вип. 2. С. 135-143. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed\\_2015\\_2\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2015_2_18).

64. Коблянська Г.Ю., Ровенко К.О. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». *Економіка: теорія та практика*. 2014. № 2. С. 50-56.

65. Крутова А. С. Облік продажу товарів зі знижками. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2010. № 12. С. 33-43.

66. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 106-113.

67. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: підручник. Київ : Каравела, 2012. 544 с.

68. Левицька С.О.. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю. *Наукові записки Національного університету Острозька академія*. 2017. Випуск 4(32). С. 200-206.

69. Ленъ В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. 3-тє видання. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.

70. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя, 2018. 602 с.

71. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190 с.

72. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування обліку і аудиту. Запоріжжя : ЗНУ, 2020, 400 с.

73. Макаренко А.П., Панченко О.М., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 1: навчальний посібник. Запоріжжя, ЗДІА, 2017. 400 с.

74. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і методика документування в обліку і аудиті для

студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, 2011. Частина 1. 196 с.

75. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і практика документування в обліку і аудиті для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, Частина 2. 2011. 128 с.

76. Меліхова Т.О., Масленнікова І.А. Особливості обліку та аудиту товарів на підприємстві. Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 25-річчю створення кафедри менеджменту організацій та управління проектами «Формування сучасних концепцій менеджменту організацій та адміністрування в умовах цифровізації», 23–24 вересня 2021 року. С. 386-389.

77. Меліхова Т.О., Масленнікова І.А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій для ефективного податкового планування на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9520> (дата звернення: 02.12.2021). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.11.1

78. Нестеренко О. О. Планування аудиту товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jm/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/72.htm](http://www.nbuv.gov.ua/old_jm/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/72.htm)

79. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві. Бухгалтерський облік і аудит. Київ, 2004. № 7. С. 61-65.

80. Островерха Р.Е. Конспект лекцій з курсу «Організація обліку»; Нац. унів. держ. под. сл. України: ІРПІНЬ, 2013. URL: <https://studfile.net/preview/5012887/page:32/#53> (дата звернення 01.11.2020).

81. Пархоменко В. І. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 8. С. 7–11.

82. Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. за заг. ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2008. 472 с.

83. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1068/1/19.pdf>

84. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 626 с.

85. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

86. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2002. 322 с.

87. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України: навч. посіб. Київ: Кондор, 2003. 614 с.

88. Садовська І.Б. Фінансовий облік: навч. посіб. Луцьк: Навчально-видавничо відділ ЛНТУ, 2011. 511 с.

89. Серпенінова Ю.С., Гольцова С.М., Макаренко І.О. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб. Суми: Університетська книга, 2015. 336 с.

90. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 92-97.

91. Скотнікова Л. П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навчально-методичний посібник. Харків: ІНЖЕК, 2003. 328 с.

92. Сопко В.В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

93. Степаненко О.І., Довга Т.А. Бухгалтерський документ як джерело інформаційного забезпечення обліку виробничих запасів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 4. С. 68-71.

94. Сторожук Т. М., Підлісна О.І., Гуменюк О.В. Особливості бухгалтерського обліку в галузях економічної діяльності: навч. посіб. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 460 с.
95. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Знання, 2010. 631 с.
96. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. Київ: А.С.К., 2001. 348 с.
97. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2014. 231 с.
98. Чабанюк О.М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлі. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.3. С. 297-301.
99. Чебанова Н., Василенко Ю. Бухгалтерський фінансовий облік : навчальний посібник. Київ: Знання, 2002. 672 с.
100. Череп О.Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3(53). С. 197-200.
101. Чернін О.Я. Розвиток методичних підходів до облікового відображення товарів в оптовій торгівлі. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. пр. / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту; [редкол. : Каменська Т.О. та ін.]. Київ : Друк. «Інтердрук», Вип. 1 (12). 2014. С. 355-368.
102. Ярошенко А. С. До питання обліку товарів на підприємствах / А. С. Ярошенко. URL: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789.pdf>.