

ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Економіко-гуманітарний інститут
Факультет економіки та управління

Кафедра обліку і оподаткування

Пояснювальна записка

до дипломної роботи

магістр _____

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему Облік та контроль руху товарів на підприємствах оптової торгівлі

Виконала: студент 6 курсу, групи ФЕУЗ-622
напряму підготовки (спеціальності)

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Скиданенко А.І.

(прізвище та ініціали)

Керівник Левченко Н.М.

(прізвище та ініціали)

Рецензент Шмиголь Н.М.

(прізвище та ініціали)

Запоріжжя - 2017 року

АНОТАЦІЯ

Скиданенко А.І. Облік та контроль руху товарів на підприємствах оптової торгівлі. – На правах рукопису.

Дипломну роботу «Облік та контроль операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі» присвячено обґрунтуванню теоретичних, методичних і практичних положень щодо удосконалення обліку і контролю операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі.

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, об'єкт, предмет досліджень і завдання, які розв'язуються у роботі, подано наукову новизну і практичне значення отриманих результатів, обсяг та структуру роботи.

У **першому розділі** «Теоретичні аспекти обліку і контролю руху товарів на підприємствах оптової торгівлі» розкрито сутність технічно-складних побутових товарів, розглянуто основні елементи облікової політики підприємства в частині організації обліку операцій з руху технічно-складних побутових товарів, розкрито основні методи контролю правильності облікового відображення операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі.

У **другому розділі** «Облік та контроль руху товарів на підприємствах оптової торгівлі» на прикладі ТОВ «Максіма груп» розглянуто процес обліку і контролю операцій з руху технічно-складних побутових товарів на підприємствах оптової торгівлі.

У **третьому розділі** «Напрямки удосконалення обліку і контролю операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі» подано практичні рекомендації щодо удосконалення організації обліку операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі, а саме з організації обліку продажу товарів транзитом, з організації управлінського обліку товарообороту підприємств оптової торгівлі та з організації внутрішнього аудиту.

У **четвертому розділі** «Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях» розглянуто питання з організації заходів по охороні праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

У **висновках** обґрунтовано пропозицій щодо удосконалення організації обліку операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі, а саме з організації обліку продажу товарів транзитом, з організації управлінського обліку товарообороту підприємств оптової торгівлі та з організації внутрішнього аудиту.

Ключові слова: ТОВАР, ОПТОВА ТОРГІВЛЯ, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІЧНО-СКЛАДНІ ПОБУТОВІ ТОВАРИ, ТОРГОВЕЛЬНА НАЦІНКА, УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

АННОТАЦИЯ

Скиданенко А.И. Учет и контроль движения товаров на предприятиях оптовой торговли. - На правах рукописи.

Дипломную работу «Учет и контроль операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли» посвящен обоснованию теоретических, методических и практических положений по усовершенствованию учета и контроля операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли.

Во **введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цель, объект, предмет исследований и задачи, которые решаются в работе, представлены научная новизна и практическая значимость полученных результатов, объем и структуру работы.

В **первом разделе** «Теоретические аспекты учета и контроля движения товаров на предприятиях оптовой торговли» раскрыта сущность технически сложных бытовых товаров, рассмотрены основные элементы учетной политики предприятия в части организации учета операций по движению технически сложных бытовых товаров, раскрыты основные методы контроля правильности учетной отображения операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли.

Во **втором разделе** «Учет и контроль движения товаров на предприятиях оптовой торговли» на примере ООО «Максима групп» рассмотрен процесс учета и контроля операций по движению технически сложных бытовых товаров на предприятиях оптовой торговли.

В **третьем разделе** «Направления усовершенствования учета и контроля операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли» представлены практические рекомендации по усовершенствованию организации учета операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли, а именно по организации учета продажи товаров транзитом, по организации управленческого учета товарооборота предприятий оптовой торговли и по организации внутреннего аудита.

В **четвертом разделе** «Охрана труда и безопасность в чрезвычайных ситуациях» рассмотрен вопрос по организации мероприятий по охране труда и безопасности в чрезвычайных ситуациях.

У **выводах** обоснованно предложения по усовершенствованию организации учета операций по движению товаров на предприятиях оптовой торговли, а именно по организации учета продажи товаров транзитом, по организации управленческого учета товарооборота предприятий оптовой торговли и по организации внутреннего аудита.

Ключевые слова: ТОВАР, ОПТОВАЯ ТОРГОВЛЯ, ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ, ТЕХНИКО-СЛОЖНЫЕ БЫТОВЫЕ ТОВАРЫ, ТОРГОВАЯ НАЦЕНКА, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

ANNOTATION

Skidanenko AI Accounting and control of movement of goods at wholesale trade enterprises. - On the rights of the manuscript.

Diploma work "Accounting and control of operations of movement of goods at wholesale enterprises" is devoted to substantiation of theoretical, methodological and practical provisions on improving the accounting and control of operations of movement of goods at wholesale trade enterprises.

The introduction substantiates the relevance of the topic, formulates the purpose, object, subject of research and tasks that are solved in the work, presents the scientific novelty and the practical significance of the results obtained, the scope and structure of the work.

In the first section "Theoretical aspects of accounting and control of movement of goods at wholesale enterprises" the essence of technically complex household goods is disclosed, the main elements of the accounting policy of the company are considered in the part of the organization of accounting of operations on the movement of technically complex household goods, the basic methods of checking the correctness of accounting reflection are revealed. operations on the movement of goods at wholesale trade enterprises.

In the second section "Accounting and control of movement of goods at wholesale enterprises" on the example of Maxima Group Ltd., the process of accounting and control of operations of the movement of technically complex household goods at wholesale trade enterprises is considered.

The third section "Directions of improvement of accounting and control of operations of movement of goods at wholesale enterprises" provides practical recommendations for the improvement of the organization of accounting for operations of movement of goods at wholesale trade enterprises, namely, the organization of accounting for the sale of goods in transit, the organization of management accounting trade turnover of wholesale enterprises trade and organization of internal audit.

The fourth section "Occupational safety and security in emergency situations" addressed the organization of measures for occupational safety and security in emergencies.

The conclusions substantiated the proposals for improving the organization of accounting for transactions in the movement of goods at wholesale trade enterprises, namely, the organization of accounting for the sale of goods in transit, the organization of management accounting of the trade turnover of wholesale enterprises and the organization of internal audit.

Keywords: GOODS, WHOLESALE TRADE, INTERNAL CONTROL, INVESTMENT, TECHNICAL-CONSTRUCTION HOUSEHOLDS, TRADE MARKET, MANAGEMENT ACCOUNT

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ ТА ТЕРМІНІВ**

АПУ	-	Аудиторська палата України
ВР	-	Верховна Рада
ГОСТ	-	государственный стандарт
ГН	-	гігієнічні норми
ДСанПіН	-	Державні санітарні правила і норми
МСА	-	Міжнародні стандарти контролю
П(С)БО	-	положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПАТ	-	публічне акціонерне товариство
НПАОП	-	нормативні акти з охорони праці
НС	-	небезпечна ситуація
ПДВ	-	податок на додану вартість
ПК	-	персональний комп'ютер
ПУЕ	-	правила устрою електроустановок
РД	-	робочий документ
РІНР	-	рятувальні та інші невідкладні роботи
в т.ч.	-	в тому числі

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА ВИКОНАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ	
АНОТАЦІЯ	
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	
ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	14
1.1. Технічно-складні побутові товари як об'єкт обліку оптової торгівлі	14
1.2. Організація обліку руху товарів на підприємствах оптовій торгівлі	22
1.3. Методика внутрішнього контролю операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	43
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства	43
2.2. Облікове відображення надходження у продаж комп'ютерної техніки	53
2.3. Облікове відображення операцій з продажу комп'ютерної техніки та виконання гарантійних зобов'язань	59
2.4. Внутрішній контроль руху товарів	84
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	91
3.1. Організація обліку реалізації товарів транзитом	91
3.2. Управлінський облік товарообороту підприємства оптової	

торгівлі	99
3.3. Внутрішній аудит як підґрунття інформаційного забезпечення управління товарооборотом підприємств оптової торгівлі	112
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	118
ВИСНОВКИ	133
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	139
ДОДАТКИ	144

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність цієї теми полягає в тому, що торгівельна діяльність передбачає отримання прибутку, який залежить від асортименту товарів, при продажу яких формується дохід. Лише за допомогою створення та функціонування форм і методів бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю руху товарів може бути досягнуте ефективне управління товарними ресурсами.

Бухгалтерський облік торговельної діяльності завжди мав свої особливості порівняно з обліком інших видів діяльності. Сьогодні всі господарські операції торговельного підприємства - від купівлі товару до визначення фінансового результату - зазнали змін при відображенні в бухгалтерському обліку [26, с.96].

Теоретичні та практичні аспекти організації обліку в торгівлі розглядалися в роботах багатьох вчених, таких, як: Захожай В. Б., Орлова В. К., Савич В. І., Костецька Л. А. та ін..

Не применшуючи значення внеску в науку вказаних дослідників, слід відмітити недостатність комплексних досліджень проблем бухгалтерського обліку і контролю операцій з товарами на всіх етапах їх руху від товаровиробників до споживачів, зокрема, не вирішеними залишаються питання обліку операцій, пов'язаних з оптовою торгівлею технічно-складних побутових товарів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування Запорізького національного технічного університету за темами «Концептуальні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0138U004775) та «Трансформація методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в контексті інтеграційних процесів в Україні» (номер державної реєстрації

0158U004682). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з удосконаленням методики обліку і контролю руху технічно-складних побутових товарів.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і контролю операцій з руху технічно-складних побутових товарів на підприємствах оптової торгівлі.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання:

- охарактеризувати відмінні риси технічно-складних побутових товарів як об'єкта обліку підприємств оптової торгівлі;
- ознайомитись з організацією обліку оптової торгівлі технічно-складних побутових товарів;
- розглянути методику внутрішнього контролю операцій з руху технічно-складних побутових товарів;
- вивчити на прикладі конкретного підприємства порядок облікового відображення операцій з продажу технічно-складних побутових товарів;
- здійснити пошук шляхів удосконалення обліку і контролю операцій з руху технічно-складних побутових товарів.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контроль руху технічно-складних побутових товарів на підприємствах оптової торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти процесу обліку і контроль операцій з оптової торгівлі технічно-складних побутових товарів.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Для уточнення та поглиблення економічної сутності технічно-складних побутових товарів, а також ідентифікації господарських операцій, пов'язаних з їх рухом. Метод порівняння використано для удосконалення порядку нормативного регулювання бухгалтерського обліку руху технічно-складних побутових товарів. Методи аналогії, діалектичний метод і системний підхід використовувалися для

розробки організаційно-методичного підходу до бухгалтерського обліку руху товарів. Використання графічного методу сприяло наочному представленню процесу реалізації технічно-складних побутових товарів та відмінних особливостей відображення його в обліку.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, нормативно-правові документи України та інших країн світу, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні дослідження, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю оптової торгівлі технічно-складними побутовими товарам. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, такі:

удосконалено:

деталізацію аналітичної інформації щодо продажу технічно-складних побутових товарів за такими ознаками: спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні); об'єкти аналітики (підприємство в цілому, відділи торговельного залу, товарні групи, товарні позиції, товари зі знижками, постачальники) часова періодизація (за попередній період, на поточний час);

дістала подальший розвиток:

компонента контролю, що дозволяє опираючись на інформаційну базу реєстрів, звітів, планових показників, встановлювати відхилення оптового товарообороту та причини їх виникнення.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики деталізації аналітичної інформації щодо продажу товарів за такими ознаками: спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні); об'єкти аналітики (підприємство в цілому, відділи торговельного залу, товарні групи, товарні

позиції, товари зі знижками, постачальники) часова періодизація (за попередній період, на поточний час).

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження були представлені та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в контексті євроінтеграційних процесів в Україні» (м. Запоріжжя, квітень 2016 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,71 д.а., з них 1 наукова стаття у колективній монографії, 1 тези доповідей.

Структура і обсяг роботи. Відповідно до поставлених мети та завдань дослідження структура дипломної роботи складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел з 47 найменувань та додатків.

-

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

1.1. Технічно-складні побутові товари як об'єкт обліку оптової торгівлі

Сьогодні підприємства України працюють в умовах жорсткої конкуренції, тому їх власникам необхідно контролювати усі процеси, які пов'язані з закупівлею, утриманням та реалізацією товарів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Організацію обліку необхідно побудувати таким чином, щоб обліково-аналітична інформація могла бути отримана в будь-який час за будь-яким напрямом управління продажами товарів.

Дбаючи про поточну господарську діяльність, керівник підприємства, його власники, головні спеціалісти зобов'язані постійно думати про перспективу підприємства. Тільки така система управління може бути основою успішного розвитку підприємства.

Оскільки товарні операції для оптового торговельного підприємства є основною статтею оборотних коштів, за рахунок яких у процесі торговельної діяльності (обороту) підприємство отримує прибутки, які є метою та основою життєдіяльності будь-якого підприємства, то оперативний та достовірний облік їх на підприємстві є також невід'ємною частиною управління підприємством, без якого не можливе досягнення цілей підприємства. Тому тема вдосконалення бухгалтерського обліку в системі управління товарними операціями є найактуальнішою для вирішення завдань управління торговельним підприємством.

Основною вимогою до обліку товарів є інформаційне забезпечення всіх видів діяльності, пов'язаних з наявністю та рухом товарів. Забезпечення

торгівлі товарами виконують різні служби (відділи маркетингу, плановий, бухгалтерія тощо). Комплексний облік охоплює всі процедури руху товарів та їх зберігання - починаючи зі складання замовлень на товари та надходження на підприємство і закінчуючи їхнім споживанням.

Ефективність використання товарних потоків у торгівлі значною мірою залежать від рівня організації та методики їхнього обліку та контролю [6, с. 230].

Для торговельного підприємства дуже важливо володіти інформацією для прогнозування рівня товарів, оскільки зростання обсягів реалізації товарів призводить до збільшення витрат на їх зберігання. Обрання Україною шляху до євроінтеграції підвищило вимоги до конкурентоспроможності товарів на національному та міжнародних ринках. У зв'язку із цим виникає потреба поліпшити планування товарного обміну на ринках, що можливо при створенні інтегрованих інформаційних потоків, які будуть поєднувати показники товарознавчого характеру, комерційного, прогнозного, а також страхового запасу товарів, їхнього обліку й контролю.

Дослідження показують, що значна частина підприємств оптової торгівлі після не тривалого періоду своєї діяльності стають збитковими або банкрутами. Причиною збиткової діяльності є неоперативні процеси планування, виконання та контролю за товарними потоками, необґрунтовані маркетингові рішення, відсутність системного обліку й контролю товарних потоків, створення неходових товарів, які не користуються попитом населення в регіоні діяльності торгового підприємства [12].

Основною умовою функціонування торговельного підприємства є забезпечення його необхідною кількістю товарів, що належать йому на правах власності або оперативного управління.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» товари - це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Для обліку товарів планом рахунків передбачений рахунок 28 «Товари» [15].

За формою організації і виконуваними функціями торгові підприємства поділяються на оптові та роздрібні. Оптові підприємства, виконуючи функції поєднувальної ланки між виробництвом і роздрібною торгівлею, покликані забезпечувати найраціональніше просування товарів від виробників до споживачів. Завдання оптових підприємств полягає в забезпеченні відвантаження товарів покупцям оптимальними партіями, що сприяє:

- якнайкращому використанню транспортних засобів;
- зниженню витрат на перевезення та обіг;
- своєчасному постачанню необхідними товарами як населення, так і виробництва;
- забезпеченню відпрацювання і сортування товарів, їх комплектності та асортименту

Для того щоб з'ясувати, що означають поняття торговельної діяльності, оптової торгівлі та інші терміни, пов'язані з торговельною діяльністю, слід звернутися до законодавства [12].

Відповідно до п. 1 ст. 263 Господарського кодексу [13] господарсько-торговельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. У п. 3 ст. 263 цього Кодексу наведено форми господарсько-торговельної діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти господарювання: матеріально-технічне постачання і збут; енергопостачання; заготівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля і громадське харчування; продаж і передача в оренду засобів виробництва; комерційне посередництво в здійсненні торговельної діяльності; інша допоміжна діяльність по забезпеченню реалізації товарів (послуг) у сфері обігу [12].

Оптова торгівля - це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю, для

виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг (пп. 4.5 п. 4 ДСТУ 4303:2004). Оптова торгівля здійснюється, як правило, за договором поставки. Згідно з п. 1 ст. 712 Цивільного кодексу за договором поставки продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати у встановлений строк товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму [45]. Крім того, відповідно до п. 3 ст. 265 Господарського кодексу сторонами договору поставки можуть бути тільки суб'єкти господарської діяльності, а саме:

- господарські організації — юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані в установленому законом порядку;

- громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [13].

Відповідно до п. 7 постанови № 833 [39] торговельними об'єктами у сфері оптової торгівлі є:

- склад товарний (універсальний, спеціалізований, змішаний);
- магазин-склад;

Для оптової торгівлі головною відмінною особливістю є категорія покупців - це суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні та юридичні особи, їх філії (відокремлені підрозділи). Але при цьому не може бути оптовою торгівлею продаж товару суб'єкту господарської діяльності на стандартних умовах продажу всім роздрібним покупцям, тобто на умовах публічного договору. Згідно з п. 1 ст. 633 Цивільного кодексу [45] публічним є договір, у якому одна сторона — підприємець бере на себе обов'язок здійснити продаж товарів, виконання робіт або надання послуг кожному, хто до нього звернеться

(роздрібна торгівля, перевезення транспортом загального користування, послуги зв'язку, готельне, медичне, банківське обслуговування тощо). А також у тому випадку, якщо далі такий товар буде ним перепродано або використано у його господарській діяльності. Тобто якщо підприємство через підзвітну особу придбало в роздрібній торговельній мережі лампочки освітлення або канцелярські товари для офісу, така господарська операція не належить до оптової торгівлі [12].

Часто виникають запитання: з якої кількості, з якої партії товару (товарів) розпочинається оптова торгівля? Щоб відповісти на нього, слід звернутися до ДСТУ 3993—2000, відповідно до якого партія товару - це певна кількість товарів одного або декількох найменувань, закуплених, відвантажених або отриманих одночасно за одним товаросупровідним документом. Тобто які-небудь кількісні критерії у цьому випадку відсутні.

Останнім часом оптову торгівлю товарів здійснює велика кількість «малих» підприємств, які займаються продажем електротехніки, створюючи несприятливу ситуацію для самих споживачів, адже більшість «представників» малого бізнесу не надають відповідно оформлені товарні чеки, або надають їх не повністю заповненими, не можуть надати гарантії на придбані товари, відмовляються приймати товари невідповідної якості чи навіть продають браковані чи несправні електроприлади.

Тому урядовцями визначено поняття та перелік технічно складних побутових товарів.

Поняття «технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту» наведене в Законі України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. [№ 1023-XII](#) (далі — Закон № 1023) [36]. Зокрема, технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту, — це непродуктові товари широкого вжитку (прилади, машини, устаткування тощо), які складаються з вузлів, блоків, комплектувальних виробів, відповідають вимогам нормативних документів, мають технічні характеристики, супроводжуються

експлуатаційними документами і на які встановлено гарантійний строк (п. 25.1 пп. 1 Закону № 1023) [36].

Для визначення обов'язку застосування РРО КМУ встановив перелік груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні. До переліку груп технічно складних побутових товарів відноситься комп'ютерна техніка та комплектуючі до неї (табл.1):

Таблиця 1.1 – Витяг з Переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні

Найменування груп товарів	Товарна позиція згідно УКТЗЕД
Принтери, копіювальні апарати, факсимільні апарати, об'єднані або ні; частини та аксесуари до них	8443
Ноутбуки, планшети, інша побутова комп'ютерна техніка та цифрова електроніка	8471
Монітори та проектори, до складу яких не входить приймальна телевізійна апаратура; приймальна апаратура для телебачення, поєднана або не поєднана з радіомовним приймачем або з пристроєм, що записує або відтворює звук чи зображення	8528

Метою існування торгівельного підприємства є отримання доходу від продажу товарів.

Товари на підприємство можуть надходити від постачальників (виробників або торговельних підприємств), засновників або дарувальників. При цьому надходження товарів здійснюється, як правило, відповідно до цивільно-правових договорів (договір купівлі-продажу, договір поставки, бартерний договір, договір дарування, договір доручення, договір комісії), а також установчого договору.

Договір містить суттєві умови операції, зокрема, номенклатуру товарів, що поставляються, їхню якість і характеристики, ціну, зобов'язання сторін із доставки товарів тощо. Крім того, у договорі необхідно вказувати номери й індекси державних стандартів, яким повинна відповідати якість товару, право покупця повернути товар постачальнику при невідповідній якості тощо.

Одним з основних елементів договору є зазначення моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. При цьому, місцем переходу цього права може бути як безпосередньо структурний підрозділ покупця, в якому планується зберігати (продавати, використовувати тощо) товари, так і будь-яке інше, територіально віддалене від покупця місце (наприклад, склад постачальника).

Відповідно до ч. 1 ст. 334 Цивільного кодексу України (далі - ЦК України) право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Тобто зазначена норма дозволяє суб'єктам господарювання встановлювати момент переходу права власності, відмінний від передачі такого майна (наприклад, факт зарахування (списання) грошових коштів) [45].

Крім того, відповідно до ч. 2 ст. 334 ЦК України передачею майна вважається вручення такого майна набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передачі майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно [45].

Таким чином, при укладанні договорів поставки або купівлі-продажу слід враховувати дію двох факторів, які впливатимуть на порядок відображення їх результатів у бухгалтерському обліку: 1) форми розрахунків за товари (попередня чи наступна оплата) та 2) моменту переходу права власності в договорі (момент передачі товарів чи момент оплати). При цьому, зазначений перелік не є вичерпним і передбачає для підприємства множину варіантів.

Враховуючи співвідношення зазначених факторів, мінімально можливими є чотири варіанта, за якими можуть розвиватися події:

- при попередній оплаті перехід права власності здійснюється в момент передачі товарів;
- при наступній оплаті перехід права власності здійснюється в момент передачі товарів;

- при попередній оплаті перехід права власності здійснюється в момент оплати;
- при наступній оплаті перехід права власності здійснюється в момент оплати.

Зосередимо увагу на четвертому варіанті, оскільки він є досить проблемним як для продавця, так і для покупця через суперечності між положеннями Податкового кодексу України, а також через відсутність чітко прописаної методики бухгалтерського обліку. Зокрема, продавець, відвантажуючи цінності, не може списувати їх з балансу, оскільки право власності на них до покупця не переходить. Лише в момент зарахування грошових коштів від покупця продавець зобов'язаний визнати дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей для цілей оподаткування (у зв'язку з переходом в цей момент права власності) та витрати, що формують собівартість реалізованих товарів.

Оптова торгівля товарами переважно здійснюється за безготівковими розрахунками, тому на підприємствах оптової торгівлі РРО не застосовується. Проте у випадку з оптовою торгівлею технічно-складних побутових товарів, чинним законодавством передбачено, що продавець технічно-складної побутової техніки має застосовувати РРО.

Визначальною умовою для застосовування РРО є реалізація технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту.

Форма розрахунків (готівкова або безготівкова) при продажу товарів (наданні послуг) між суб'єктами підприємницької діяльності не є критерієм для визначення виду торгівлі. Основним законом, що визначає правові засади здійснення розрахункових операцій у готівковій або безготівковій формі в сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, є Закон про РРО, відповідно до якого такі операції повинні здійснюватися із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій і його дія поширюється на всіх суб'єктів господарювання і їх господарські одиниці, що здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формах [4]

У ст. 3 розділу другого Закону про РРО конкретизовано зобов'язання суб'єктів господарювання, які здійснюють операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. Слід зазначити, що зі ст. 3 Закону про РРО випливає: якщо суб'єкт господарювання здійснює господарську діяльність у сфері торгівлі, але при цьому весь виторг від реалізації надходить від його контрагентів (юридичних або фізичних осіб) безпосередньо на банківський рахунок, а готівкові розрахунки та розрахунки із застосуванням банківських платіжних карток, платіжних чеків, жетонів не здійснюються, то в таких випадках реєстратори розрахункових операцій не застосовуються. Це впливає також з п. 12 ст. 9 Закону про РРО — реєстратори розрахункових операцій не застосовуються, якщо в місці отримання товарів (надання послуг) операції за розрахунками у готівковій формі не здійснюються (оптова торгівля тощо).

1.2. Організація обліку руху товарів на підприємствах оптовій торгівлі

Організація обліку оптової торгівлі товарів визначається Обліковою політикою торговельного підприємства, заснованої на основних принципах обліку та фінансової звітності.

Для забезпечення раціональної організації обліку товарів необхідно:

- визначити методику формування первісної вартості товарів (методику розподілу транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ));
- встановити чітку систему документообігу і суворий порядок оформлення операцій з руху матеріальних цінностей;
- дотримуватись норм та правил організації зберігання товарно-матеріальних цінностей;

- застосовувати засоби механізації та автоматизації обліково-обчислювальних робіт з використанням програм складського обліку;
- проводити в установленому порядку інвентаризації та вибіркові перевірки наявності товарів і вчасно відображати в бухгалтерському обліку результати цих інвентаризацій та перевірок.

Методику формування первісної вартості товарів передбачено П(С)БО 9 «Запаси», згідно з якою до первісної вартості товарів відносяться витрати:

- суми, сплачені постачальникові товару, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;
- суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), включаючи витрати, пов'язані зі страхуванням ризиків транспортування товарів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів. До транспортних витрат торговельного підприємства, понесеними у зв'язку з придбанням товарів [15].

На особливу увагу при формуванні первісної вартості товарів заслуговує методика облікового відображення транспортно-заготівельних витрат. Визначення ТЗВ у нормативних документах немає. Свого часу Мінфін у листі від 27.02.2013 р. № 053-2920 вказав, що до ТЗВ відносять «витрати (будь-які) підприємства, пов'язані з транспортуванням товарів від постачальників (станцій, причалів) до місця їх використання»/

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

Виходячи з формулювань [п. 9 П\(С\)БО 9](#) до ТЗВ відносяться такі витрати:

- витрати на заготівлю товарів;

– оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування товарів [21].

Цей перелік надто укрупнений, і з нього важко зрозуміти, які саме статті витрат включають до ТЗВ. Більш предметно склад ТЗВ для виробничого підприємства наведено в п. 20 Методрекомендацій № 373. Відповідно до цього документа до ТЗВ можуть бути віднесені такі витрати:

1) оплата тарифу (фрахту) за перевезення та розвантаження-навантаження вантажів залізничним, водним, автомобільним або повітряним транспортом (за умови, що такі витрати покладаються на покупця);

2) провізна плата з усіма додатковими зборами (крім штрафних санкцій), якщо такі витрати покладаються на покупця;

3) витрати на протипожежну та сторожову охорону при транспортуванні товарів до покупця транспортом (за умови, що такі витрати покладаються на покупця);

4) витрати з доставки та розвантаження на складах підприємства товарів, що надійшли (крім оплати праці постійних складських працівників, яка належить до витрат на утримання заводських складів).

Для включення до складу ТЗВ необхідно чітко позначити, що такі витрати належать саме до товарів, що доставляються на підприємство. Тоді до ТЗВ можуть бути віднесені витрати з розвантаження, оплачені:

- стороннім підприємствам;
- власному персоналу, який одержує окремо оплату за розвантаження товарів.

А от амортизацію внутрішньозаводського транспорту та вантажно-розвантажувальних механізмів, комунальні витрати на утримання відповідних приміщень, оплату праці вантажників та інших складських працівників, зайнятих на навантаженні-розвантаженні товарів різного призначення, вочевидь, до ТЗВ не відносять. Такі витрати згідно з п. 20 Методрекомендацій № 373 включають до складу адміністративних витрат;

5) витрати з утримання спеціальних заготівельних пунктів, складів та агентств, організованих підприємством у місцях заготівки (закупівлі) товарів;

6) кошти, витрачені на відрядження з безпосередньої заготівлі товарів і доставки (супроводження) їх на склади підприємства з місць заготівель, зокрема, відрядні витрати водіїв і вантажників підприємства з доставки вантажів від постачальників [21].

Водночас не включаються до складу ТЗВ:

1) витрати на утримання відділів постачання (інших відділів (служб) підприємства з аналогічними функціями підприємства, що займаються забезпеченням, запасами). До цієї групи включаються, зокрема, витрати на амортизацію приміщень, зайнятих відділом постачання й іншими службами, пов'язаними із заготівлею товарів; комунальні витрати на утримання відповідних приміщень, послуги сторонніх організацій, пов'язаних з постачанням (зокрема, послуги зв'язку). У Методрекомендаціях № 373 ці витрати зараховано до адміністративних витрат;

2) суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовуються підприємству; прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісних технічних характеристик товарів; втрати й нестачі товарів у межах норм природних втрат, виявлені при оприбуткуванні придбаних товарів, що виникли під час їх транспортування (ці витрати включаються до первісної вартості товарів як окремої складової);

3) витрати на відрядження, пов'язані з погодженням технічних умов та оформленням договорів на постачання товарів.

Згідно з правилами Інкотермс покупець може одержувати товар на різних умовах, зокрема, вартість доставки товарів може бути:

- 1) включено до ціни товару;
- 2) встановлено понад ціну товару;
- 3) покладено на покупця [21].

Якщо покупець доставляє придбані запаси власним транспортом, він несе певні витрати, зокрема витрати на оплату палива; зарплату водіїв, експедиторів, заготівників; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з такої зарплати; амортизацію транспорту, задіяного в перевезенні товарів тощо.

Зазначені витрати також відносяться до ТЗВ, що підтвердив Мінфін у [листі від 14.03.2005 р. № 31-04200-30-10/3778](#), а також у Методрекомендаціях № 373 [27].

Принципова відмінність ТЗВ від витрат на збут чи інших витрат періоду полягає у тому, що вони прямо пов'язані з придбанням товарів та доведенням їх до стану, придатного для продажу. Тому такі витрати повинні формувати собівартість реалізованих товарів, потрапляючи до витрат періоду лише в момент їх реалізації. Якщо ж товари не реалізовані, ці витрати мають обліковуватися та відображатися в балансі в сумі собівартості товарних товарів [24].

Зазначимо, що у випадках, коли ТЗВ можна пов'язати із придбанням конкретних товарів (зокрема, коли автомобіль спеціально спрямовано для одержання у постачальника і транспортування до місця зберігання та/або продажу конкретного об'єкта товарів), вартість цих витрат слід відносити безпосередньо до вартості конкретного об'єкта. Це стосується і випадків, коли йдеться про здійснення транспортно-заготівельних заходів власними силами або оплату сторонній організації [24].

Лише у разі, коли суму ТЗВ неможливо пов'язати із конкретною одиницею товарів (як і зазначено у наведеному запитанні), облік ТЗВ доцільно організувати так, як це передбачено в п. 9 зазначеного П(С)БО 9.

Зазначений пункт П(С)БО 9 містить схему обліку ТЗВ та відповідні формули їх розрахунку.

Тож, організація обліку ТЗВ має здійснюватись у такі етапи:

1. Накопичення сум ТЗВ за місяць на окремому субрахунку рахунка обліку товарів.

2. Визначення (розподіл) суми ТЗВ, яка припадає на запаси, що вибули, і суми, що припадає на запаси, які залишилися на кінець місяця, — з урахуванням залишку ТЗВ на початок місяця.

3. Списання суми ТЗВ, що припадає на запаси, що вибули, на ті самі рахунки обліку, на які були списані відповідні запаси (за середнім відсотком ТЗВ).

4. Виведення залишку ТЗВ на кінець звітного місяця [15].

Щодо податкового обліку, то згідно з п. 138.6 ПКУ собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання, з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу. Згідно ж із п. 138.4 ПКУ, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [33].

З погляду технології обліку зазначимо: оскільки суми ТЗВ, понесених протягом місяця до його завершення, як правило, є невідомими, списання ТЗВ доцільно здійснювати після закінчення звітного місяця — на підставі аналізу кореспонденції рахунків, за напрямками списання товарів [24].

Слід підкреслити, що в обліку з податку на прибуток не передбачено коригувань фінансового результату до оподаткування за операціями з ТЗВ. Тому всі платники відображають їх в «прибутковому» обліку виключно за правилами бухгалтерського обліку.

Для обліку ТЗВ у оптовій торгівлі рекомендовано використовувати субрахунок 289 "ТЗВ" (див. додаток до П(С)БО 9).

При цьому субрахунки ТЗВ підприємствам оптової торгівлі доцільно відкривати у розрізі окремих груп товарів (п. 5.5 Методрекомендацій № 2, п. 2.4 розд. II Методрекомендацій № 635) [21].

Організація обліку товарів залежить від ряду факторів:

- по-перше, від форми продажу - оптової чи роздрібною, яку можуть застосовувати роздрібні підприємства, торговельні та заготівельні підприємства, а також підприємства громадського харчування.

Під час застосування оптової форми реалізація товарів не збігається з надходженням грошових коштів. Тому виникає необхідність облічувати дебіторську заборгованість від моменту постачання товарів до моменту надходження платежу за них.

- по-друге, наявність різних цін при придбанні і реалізації товарів. Цей фактор обумовлює ведення обліку товарів, або за купівельною (первісною) вартістю, або за ціною реалізації. Якщо підприємство облікує товари за ціною реалізації, то виникає необхідність облікувати різницю між цінами реалізації та придбання, а саме торгову націнку [43].

З урахуванням наведених факторів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено активний балансовий рахунок № 28 «Товари».

На цьому рахунку ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу без переробки, й одержання нового продукту за первісною вартістю, або за цінами реалізації. За дебетом рахунка відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом - зменшення вартості реалізованих (вибулих) товарів [43].

Необхідно зазначити, що цей рахунок використовують в основному збутові, торговельні, або заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Постачальницькі, збутові, торговельні підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також купованої тари і тари власного виробництва.

Рахунок 28 «Товари» має свої субрахунки, які призначенні для певних видів обліку:

- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;

-284 «Тара під товарами»;

- 285 «Торгова націнка».

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік руху та наявності товарних товарів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах роздрібної торгівлі та громадського харчування, морозильниках тощо за первісною вартістю, або за ціною реалізації [43].

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (у магазинах, лотках, кіосках, буфетах підприємств громадського харчування тощо) за первісною вартістю, або за ціною реалізації.

Якщо облік товарів ведеться за ціною реалізації, то надходження і списання необхідно здійснити в одній ціні. У цьому випадку:

по-перше, при опрацюванні товарних звітів списання товарів буде здійснюватися за ціною реалізації, а не за собівартістю;

по-друге, вартість реалізованих товарів, що підлягають з матеріально відповідальних осіб (МВО), повинна відповідати сумі торгового виторгу, що проходить у звіті касира;

по-третє, якщо матеріально відповідальна особа становить звіт щоденно, здійснювати розрахунок середнього відсотка торгової націнки недоречно;

по-четверте, у кінці місяця необхідно здійснити розрахунок середнього відсотка торгової націнки і сторнування розрахункової суми торгової націнки по реалізованих товарах [43].

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на цей товар до оплати його вартості. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами) - комісіонерами.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведеться облік наявності і руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом

підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка» [43].

На субрахунку 285 «Торгова націнка» торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за цінами реалізації відображають торгові націнки на товари, тобто різницею між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Торговельні, постачальницькі та збутові підприємства у разі власних потреб можуть відкривати додаткові субрахунки першого та другого порядку до рахунку 28 «Товари» [43].

Оптові торговельні підприємства є зв'язуючою ланкою між виробниками і роздрібними підприємствами.

Товари на опотові підприємства надходять від постачальників на основі договорів. Надходження товарів супроводжують товарними документами.

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

Постачальник при відвантаженні товарів виписує супроводжувальні документи. Таким документом є, як правило, рахунок-фактура. Залежно від виду товару можна долучати й інші документи, що засвідчують кількість і якість товару (сертифікат, специфікація та ін.).

Порядок документального оформлення і приймання товарів значною мірою залежить від способу транспортування і місця приймання товару. При відвантаженні товарів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, що є супровідним документом. Її видають вантажоодержувачеві на

станції призначення. Від станції відправлення вантажовідправник отримує квитанцію, яку разом із розрахунковими документами відправляє покупцеві (оптовому підприємству). При надходженні товарів станція призначення повідомляє оптове підприємство про прибуття вантажу. Товари отримує на станції і доставляє на оптове підприємство експедитор. Для цього оптове підприємство видає йому доручення на отримання товару.

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

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

На підставі супровідних документів і фактичної наявності приймають товар за кількістю та якістю. При цьому важливо встановити їх відповідність стандартам, технічним умовам та іншим якісним характеристикам. Товари оприбутковують, використовуючи документ постачальника. Окремий прибутковий документ на товари, що надійшли, виписують тільки при відхиленнях у їх кількості та якості, або якщо товари надійшли за одним документом постачальника, а надходять на різні склади.

Коли виявлені розбіжності між даними супроводжувальних документів і результатами фактичного приймання товарів (як за кількістю, так і за якістю), оптове підприємство складає Акт про встановлення розходжень. Такий акт готує комісія, призначена наказом керівника підприємства. Акт складають за участю представника постачальника або, за його згодою, в присутності

представника незацікавленої організації. Складений акт є основним документом і при пред'явленні претензії до постачальника.

У випадку невідповідності фактичних даних і даних супровідних документів постачальника, крім складання акта, на фактично прийнятий товар виписують прибуткову накладну. Аналогічно оформляють і лишки товарів.

Одночасно з прийманням товару здійснюють кількісне та якісне приймання тари.

Товари, що надійшли на склади оптових підприємств без супровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймають за кількістю та якістю в присутності комісії. Приймання оформляють Актом про приймання товарів. Акт виписують у трьох примірниках, один із яких відправляють постачальникові з вимогою надіслати необхідні документи, другий – передають у бухгалтерію, а третій залишають у матеріально відповідальній особі.

Розрахунковим документом для оплати вартості товарів, що надійшли, є рахунки-фактури.

Постачальник товару має надати податкову накладну, в якій, окрім інших даних, вказують ціну товару, ставку і суму податку на додану вартість. Податкову накладну виписують на кожну поставку товару в двох примірниках. Податкова накладна надає право оптовому підприємству, зареєстрованому як платник ПДВ, на введення витрат зі сплати ПДВ постачальникові до податкового кредиту. Якщо надходять товари, звільнені від оподаткування ПДВ, у податковій накладній зазначають “Звільнено від ПДВ”.

Для вирішення проблем організації обліку оптових підприємств доцільно використовувати відповідні методичні рекомендації, що дадуть можливість бухгалтерії підприємства максимально автоматизувати процес обліку товарів як на складах оптових підрозділів, так і в мережі роздрібної торгівлі. Якщо автоматизація складського обліку оптової торгівлі буде базуватися на обробці первинної документації, то РРО, що повинні використовуватись підприємствами.

Діяльність торговельного підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів та підвищення ефективності управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку. Удосконалення обліку операцій з продажу товарів сприятимуть більш повному та об'єктивному відображенню торгових операцій у бухгалтерському обліку підприємств роздрібної торгівлі, а саме від цього залежить ефективність та оперативність прийняття рішень щодо стратегії і тактики розвитку підприємства. Належно організований бухгалтерський облік реалізації товарів має важливе значення для підвищення ефективності роботи підприємств, для забезпечення своєчасних і повних розрахунків з бюджетом за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість.

1.3. Методика організації контролю руху товарів на підприємствах оптової торгівлі

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою контролю руху товарів є висловлювання думки контролерів про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху товарів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативних документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських фактів, а контроль підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Розглядаючи завдання контролю товарів, необхідно пам'ятати, що область контрольного дослідження виходить за межі бухгалтерського обліку.

Згідно чинного законодавства поняття контролю розглядається як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово – господарської діяльності суб'єктів господарювання, з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормам [1].

Основною метою контролю руху товарів є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху товарів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку товарів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку товарів.

Основними завданнями контролю товарів є:

- перевірка збереження товарів;
- контроль за дотриманням норм природнього убутку;
- перевірка правильності торговельної націнки;
- аналіз стану обліку і внутрішнього контролю за рухом товарів [29, с. 144].

Загальне визначення завдання контролю товарів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських фактів відносно залишків і руху товарів [40, с. 56].

Джерела інформації контролю руху товарів являють собою предметну область дослідження. Це нормативні документи, облікова політика торговельного підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух товарів. Для узагальнення інформації про наявність, рух належних суб'єкту господарювання предметів праці, призначені бухгалтерські рахунки класу 2 «Запаси». У ході контролю використовуються акти попередніх перевірок і інформація одержана в ході контролю .

- а) правильність визначення торговельної націнки;
- б) внутрішні нормативні та загальні документи по руху товарів;
- в) облікову політику з питань обліку товарів;
- г) договори з МВО.

г) первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення обліку руху товарів (Журнал обліку надходження вантажів, довіреність, прибутковий ордер, товарно - транспортна накладна, акт про приймання матеріалів, накладна на внутрішнє переміщення матеріалів, реєстр

приймання –здачі документів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, лімітно – забірна картка, накладна на відпуск матеріалів на сторону).

д) реєстри зведеного синтетичного обліку.

е) місця збереження товарів [36, с. 35].

Процедура проведення контролю товарів підприємств України включає в себе використання інформації про діяльність підприємства за аналізований період. При цьому використовується дані як фінансової звітності так і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку товарів. Основні джерела інформації для проведення контролю товарів представлено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Джерела інформації для проведення контролю товарів

Джерело інформації	Назва
1	2
Первинні документи з обліку товарів	Накладні, картки складського обліку, рахунки-фактури, прибуткові ордери, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів
Реєстри аналітичного обліку товарів	Відомості аналітичного обліку товарів, звіти матеріально-відповідальних осіб
Дані проведення інвентаризації	Інвентарний опис залишків товарів на рахунках
Реєстри синтетичного обліку товарів	Головна книга, відомості руху товарів, журнали №№3, 5, 6
Фінансова звітність підприємств	Ф.№1 баланс, Ф.№2 Примітки до річної фінансової звітності підприємств

Контролер у процесі свого дослідження повинен чітко відслідковувати інформаційні потоки, пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, реєстрах обліку та звітності [10, с. 60].

Існує чотири етапи контролю товарів: планування та визначення підходу; тестування засобів контролю; перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури); завершення контролю .

На першій дослідницькій стадії діяльність контролера направлена на:

- з'ясування найважливіших характеристик підприємницької діяльності

підприємства; перевірку факту його реєстрації, шляхом ознайомлення із статутними і засновницькими документами;

- ознайомлення із специфікою діяльності підприємства та правомірністю зайняття діяльністю у відповідності із засновницькими документами;

- вивчення організації структури підприємства і доцільності такої структурної організації, зважаючи на специфіку його діяльності;

- ознайомлення із номенклатурою товарів підприємства;

- оцінку фінансового стану підприємства, ефективності функціонування і можливостей його подальшого розвитку;

- вивчення та оцінку методології та принципів бухгалтерського обліку, які застосовувалися бухгалтерією підприємства для відображення в обліку операцій із товарами;

- оцінку ефективності організації системи внутрішньогосподарського контролю підприємства за здійсненням операцій із товарами;

- визначення загального підходу до проведення контролю операцій із товарами, включаючи можливе використання внутрішнього контролю;

- оцінку ступеня ризику та визначення порогу суттєвості виявлених помилок для цілей контролю;

- розробку попереднього варіанту програми перевірки операцій із товарами, визначення обсягів робіт та процедур виконання контролю [38, с. 35].

Підготовчо - узгоджувальна стадія передбачає з'ясування питань:

- узгодження плану перевірки, обсягів робіт, форми представлення результатів контролю операцій із товарами із замовником;

- закріплення досягнутих домовленостей із підприємством – замовником, шляхом підписання необхідних документів (договору, програми проведення контролю тощо);

- підготовки нормативно – правової бази необхідної для проведення перевірки операцій із товарами.

На даній стадії контролер розробляє та документально оформлює план та програму перевірки.

План перевірки розробляється залежно від строків та мети її проведення представлено в таблиці 1.7 [29, с. 135].

Таблиця 1.7 - План перевірки

Заплановані види робіт	Період проведення
Контроль операцій з надходження товарів	Один раз на квартал
Контроль аналітичного обліку руху товарів	Один раз на квартал
Контроль обліку використання товарів	Один раз на квартал
Контроль зведеного обліку товарів	Один раз на квартал
Прведення аналізу результатів контролю та розробка пропозицій	В кінці року

Програма перевірки - це основа детального планування часу і витрат [33, с. 121].

Програму контролю слід складати у вигляді програми процедур перевірки на суттєвість. Програма контролю є:

- переліком інструкцій для контролера;
- засобом контролю за виконанням дорученої роботи;
- записом використаних контрольних процедур, цілей контролю, термінів проведення, обсягів вибірки і принципів відбору в кожній галузі [21].

В програму перевірки включається перелік об'єктів контролю за його напрямками, а також визначається час, який необхідно витратити на кожен напрямок. У програмі оцінюється рівень ризику контролю, визначається термін проведення процедур, координується робота всіх працівників, які беруть участь в здійсненні контролю.

Основними способами документального контролю є:

- формальна перевірка, в процесі якої визначаються доброякісні та недоброякісні документи з обліку товарних операцій;
- арифметична перевірка, в ході якої перевіряється достовірність кількісних і вартісних вимірників товарних операцій;

- юридична перевірка з'ясовує відповідність господарської операції чинному законодавству;
- логічна перевірка встановлює відповідність змісту здійсненої операції проведенням бухгалтерським записам.

Основними способами фактичного контролю є:

- візуальна перевірка;
- фактична перевірка (інвентаризація) використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема, наявності і вартості товарів, тощо [21].

При перевірці операцій з надходження товарів на підприємство контролер аналізує повноту та достовірність відображення таких операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності шляхом звірки первинних документів підприємство-замовника та його контрагентів, перевіряє вибіркоким методом відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку товарів. Особлива увага звертається на правильність визначення первинної вартості при надходженні товарів в залежності від джерел надходження, на наявність спірних відносин між торговельним підприємством та постачальниками або покупцями товарів, на своєчасність та дотримання послідовності процедур виставлення претензій та правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій за претензіями.

При перевірці надходження товарів контролер може провести взаємну звірку прибуткових документів торгового підприємства з рахунками та інформацією постачальників. При взаємній звірці контролер з'ясовує відповідність назви, сорту, кількості, якості, ціни оприбуткованих товарів з аналогічними показниками, вказаними в документах постачальника.

Ретельної уваги контролера заслуговує особливість реалізації товарів. Як відзначалося вище у оптовій торгівлі форми реалізації товарів різноманітні, але основне місце посідає реалізацій товарів безготівковим шляхом. Оскільки обсяг реалізації товарів визначається розміром виручки, що надійшла (зафіксована за допомогою операторів розрахункових операцій), то контролеру слід перевірити

повноту відображення виручки, одержаної від реалізації товарів. [2] Для цього дані синтетичного обліку (Кт 702) зіставляються з даними первинних документів, що засвідчують реалізацію товарів. Контролер ретельно перевіряє облік накладних на відпуск товарів, порядок їх видачі, проводить взаємну звірку з даними оплати.

На наступному етапі контролер повинен перевірити правильність нарахування торгової націнки, пам'ятаючи, що відповідно до чинного законодавства на всі види товарів на внутрішньому ринку України встановлюються вільні ціни, за винятком тих, за якими здійснюється державне регулювання цін (тарифів). Державне регулювання цін і Тарифів проводиться шляхом встановлення фіксованих цін, мінімальних цін, граничних рівнів цін, граничного проценту рентабельності, граничної торгової націнки.

При вільному ціноутворенні розмір торгової націнки визначається підприємством самостійно, виходячи з кон'юнктури ринку, умов платежу, середньої ринкової ціни, попиту і пропозиції на окремі товари, на субрахунку 285 "Торгівельна націнка". Контролер повинен перевірити правильність списання суми торговельної націнки, що належить до вартості реалізованих товарів. Ця величина визначається таким чином: діленням суми націнок на залишок товарів на початок місяця та суми націнок за місяць на суму залишків товарів на початок місяця і суми придбаних за місяць товарів визначається середній відсоток націнок на товари. Останній множиться на суму реалізованих товарів за місяць. Правильність розрахунку та списання торгової націнки аудитор перевіряє за даними аналітичного обліку субрахунків 281 "Товари на складі" 282 "Товари в торгівлі", 285 "Торговельна націнка".

Розрахунки за зворотну тару ведуться за кожним постачальником і за окремими видами тари (пляшки, банки, ящики, тощо). Торговельне підприємство-покупець, зареєстроване платником ПДВ, списуючи кошти з поточного рахунку в оплату товару в тарі, яка за умовами договору визначена зворотною, не має підстав відносити до податкового кредиту суму ПДВ за зворотною тарою. Якщо протягом терміну позовної давності з моменту

отримання зворотної тари вона не повертається відправникові, вартість такої тари включається до бази оподаткування отримувача. [4] Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності відображення витрат обігу, тобто витрат, пов'язаних з організацією та веденням торгівлі, в бухгалтерському обліку на рахунках 92,93, 94. Ці витрати покриваються за рахунок націнки і не включаються до вартості реалізованих товарів. Також окремо перевіряється стан податкового обліку на підприємстві, правильність визначення валових доходів та валових витрат, величини податкового кредиту та податкового зобов'язання, своєчасність розрахунків з бюджетом. Як додаткова послуга може здійснюватися аналіз фінансової звітності підприємства-клієнта та розроблення рекомендацій для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

До типових порушень при операціях з товарами в оптовій торгівлі необхідно віднести наступні:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання товарів;
- відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і реалізацію товарів;

- неправильне визначення первинної вартості товарів; неповне оприбуткування товарів; необґрунтовані претензії до постачальників; нестачі, крадіжки, псування, привласнення товарів; неправильне нарахування та списання торговельної націнки;

- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;

- несвоєчасне і неправильне оформлення первинних документів з обліку руху товарів ;

- незадовільна організація бухгалтерського обліку товарів.

Результатом перевірки є висновок про повноту та достовірність фінансової звітності та стан обліку на підприємстві - об'єкті контролю. [5] Всі виявлені порушення та рекомендації по їх усуненню аудитор занотовує в звіт, який за умовами договору може бути додатково наданий підприємство-клієнту.

Загалом проведення перевірки на підприємствах оптового товарообігу є потужним засобом підвищення ефективності та правильності системи обліку на підприємстві, підвищує ступінь довіри контрагентів та дозволяє усунути наявні порушення та недоліки. У зв'язку з становленням в Україні ринкових відносин внутрішній контроль на підприємствах оптового товарообігу є необхідним елементом для підвищення якості функціонування системи бухгалтерського та податкового обліку, про що свідчить світовий досвід.

Контролер перевіряє своєчасність і правильність документального оформлення, оприбуткування товарів первинними документами та відображення їх в обліку, також слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості товарів, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій. Наступним етапом є з'ясування встановленої методики оцінки товарів, які регламентовані обліковою політикою підприємства. Потрібно перевірити, чи придбані товари зараховуються на баланс за первісною вартістю (згідно П(с)БО9«Запаси»). Далі контролером ведеться контроль за порядком списання товарів, для цього перевіряючий використовує методи натурального контролю, зокрема, інвентаризацію.

На останній заключній стадії:

- з'ясовується необхідність представлення додаткової документації, яка оформлюється як додаток до висновку перевірки. Така інформація має конфіденційний характер і може бути представлена у вигляді звіту, експрес – огляду чи листа інформування клієнта;

- представлення підсумкової документації контролю – висновку.

Отже, у системі організації бухгалтерського обліку товарів на торговельних підприємствах особливе місце займає внутрішній контроль, в завдання якого входять:

- систематичний контроль за станом товарів і збереженням на складах;

- своєчасне і правильне документальне оформлення відвантаженої і відпущеної продукції (робіт, послуг), чітка організація розрахунків з покупцями;
- контроль за виконанням плану договорів-поставок за обсягом та асортиментом реалізованої продукції (робіт, послуг);
- своєчасний і точний розрахунок сум фактичних витрат товарів на виробництво і збут продукції,
- виявлення помилок та розробка рекомендацій щодо їх усунення.

Від успішності виконання цих завдань залежить ритмічність роботи підприємства, правильна організація обліку та складського господарства, своєчасності документального оформлення господарських операцій з товарами.

.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Максіма груп» - компанія з оптової торгівлі технічно-складних побутових товарів.

Інформацію щодо юридичної особи відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру станом на 2017-12-14 подана в табл.2.1:

Таблиця 2.1 – Відомості про ТОВ «Максіма груп» з Єдиного державного реєстру станом на 01.12.2017 року

Показники	Зміст показників
Повне найменування юридичної особи	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "МАКСІМА ГРУП"
Скорочене найменування юридичної особи	ТОВ "МАКСІМА ГРУП"
Код ЄДРПОУ	35421456
Місцезнаходження	69035, Запорізька обл., місто Запоріжжя, Вознесенівський район, вул. Південноукраїнська, будинок 13, квартира 2
Керівник	Шевченко Валерій Борисович
Основний вид економічної діяльності (КВЕД)	46.51 Оптова торгівля комп'ютерами, периферійним устаткуванням і програмним забезпеченням
Стан	zareestrovano
Статутний капітал	44000.00

ТОВ «Максіма груп» взято на облік у податковому органі, у державному пенсійному фонді та у фондах державного соціального страхування.

ТОВ «Максіма груп» є прибутковим підприємством, що розвивається, з налагодженою збутовою мережею.

Організаційну структуру ТОВ «Максіма груп» схематично подано на рис.2.1:

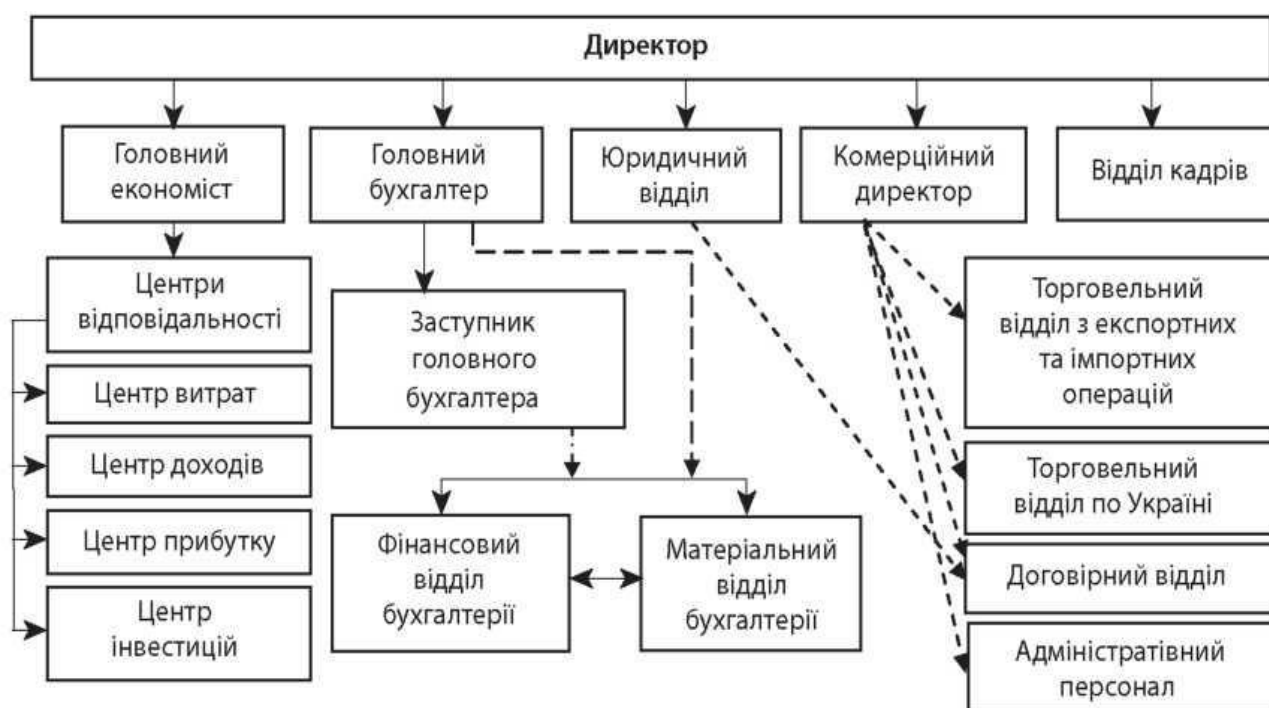


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «Максіма груп»

Фінансовий стан ТОВ «Максіма груп» характеризують дані табл.2.2.

Таблиця 2.2 - Динаміка показників платоспроможності ТОВ «Максіма груп» протягом 2014-2016 рр.

Показник	Нормативне значення	На 31.12.2014	На 31.12.2015	На 31.12.2016	Відхилення від нормативу(+,-)
Коефіцієнт грошової платоспроможності	0,25-0,35	0,03	0,025	0,035	-0,215
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	0,8-1,0	0,2	0,42	0,64	-0,16
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,35	0,03	0,025	0,035	-0,215
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,8-1,0	0,2	0,42	0,64	-0,16
Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-3,0	0,54	0,76	0,98	-1,02

За даними табл.2.2 маємо можливість спостерігати, що протягом останніх років на підприємстві сформувалась тенденція росту рівня платоспроможності, проте протягом всіх років він залишається нижче рівня нормативного значення. Так в 2016 році рівень грошової платоспроможності склав 0,035 при нормі не нижче 0,2. А отже є всі підстави стверджувати, що дане підприємство є неплатоспроможним.

Всі з перелічених в табл.2.2 показники ліквідності схильні до зростання, проте до тепер залишаються нижче нормативного значення. А отже, підприємство слід визнати фінансово нестійким. Основним зовнішніми факторами впливу на фінансове становище підприємства слід визнати: низький рівень платоспроможності споживачів, наявність інфляційного процесу, наявність жорсткої конкуренції тощо.

Суттєвий вплив на організацію господарської діяльності та його фінансове становище має стан організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Організаційною основою бухгалтерського обліку є сукупність заходів що дозволяють раціонально організувати роботу бухгалтерії, розподілити функції працівників і забезпечити ведення бухгалтерського обліку належної якості та з мінімальними ризиками.

Основним документом з організації обліку в ТОВ «Максіма груп» є облікова політика підприємства.

В обліковій політиці даного торговельного підприємства виокремлено методичну, організаційну (включає організацію бухгалтерського обліку в частині відображення операцій з товарами) та технічну складову (передбачає визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку).

Організація обліку руху товарів в ТОВ «Максіма груп» здійснюється за наступними принципами (табл.2.3):

Таблиця 2.3 – Принципи організації обліку руху товарів в ТОВ «Максіма груп»

№ п/п	Найменування	Характеристика
1	Обачність (консерватизм)	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.
2	Повне висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.
3	Автономність	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.
4	Послідовність (англ.: зедіепсе)	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.
5	Безперервність	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.
6	Нарахування та відповідності доходів і витрат	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.
7	Превалювання сутності над формою	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
8	Історична (фактична) собівартість	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.
9	Єдиний грошовий вимірник	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.
10	Періодичність	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Основними елементами облікової політики ТОВ «Максіма груп» в частині обліку руху товарів є:

- а) методика формування первісної вартості;
- б) методика розподілу ТЗВ. Відображення транспортно-заготівельних витрат в ТОВ «Максіма груп» здійснюється у відповідності до п. 9 П(С)БО 9 за наступною схемою:

- сума ТЗВ, накопичена на окремому субрахунку обліку товарів, щомісяця розподіляється між сумою залишку товарів на кінець місяця й вартістю товарів, що вибули (незалежно від причин вибуття), за звітний місяць;

- сума ТЗВ на вартість товарів, які вибули, розраховується як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості товарів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими зафіксовано вибуття цих товарів;

- середній відсоток ТЗВ визначається розподілом суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишків товарів на початок місяця й товарів, що надійшли за звітний місяць.

Суми ТЗВ в ТОВ «Максіма груп» включаються в первісну вартість товару при оприбуткуванні і відображаються на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати»;

в) документальне відображення операцій по руху товарів. Для облікового відображення операцій по руху товарів, обліковою політикою передбачено застосування лише типової документації та регістрів синтетичного та аналітичного обліку.

г) розробка Робочого плану рахунків;

д) організація складського обліку;

ж) організація аналітичного та синтетичного обліку, а також формування фінансової звітності. Дане підприємство складає фінансову звітність у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

з) організація податкового обліку та формування податкової звітності. ТОВ «Максіма груп» зареєстрований як платник податків за загальною системою оподаткування та як платник ПДВ;

і) обрання моделі автоматизації обліку. ТОВ «Максіма груп» для ведення обліку застосовує програмне забезпечення «1С: Управління торгівлею 8».

Відомості про складські запаси товарів вводяться в інформаційну систему з високим ступенем деталізації: до рівня характеристик товарів (розмір, габарити і т. д.), до рівня серійних номерів тощо.

Для прискорення процесів надходження, відвантаження та інвентаризації товарів на складах використовують різні види торговельного обладнання: сканери штрих-кодів, термінали збору даних.

У програмі «1С: Управління торгівлею 8» реалізована схема ордерного складського обліку. Складські ордери виписуються на підставі документів-розпоряджень, у якості яких можуть виступати замовлення або накладні.

Завдяки дані програмі в ТОВ «Максіма груп» здійснюється адресне зберігання товарів, тобто ведення обліку залишків товарів в розрізі місць зберігання (осередків, полиць, стелажів). При цьому можливо як довідкове розміщення по осередках, коли вказується тільки в яких осередках товар в принципі може перебувати, так і контроль залишків по осередках, коли ведеться точний облік по кількості товару в кожному осередку.

Технічна процедура формування інформації в обліку ТОВ «Максіма груп» подано на рис.2.2.



**Рисунок 2.2 - Технічна процедура формування інформації в обліку
ТОВ «Максіма груп»**

Джерело: [7].

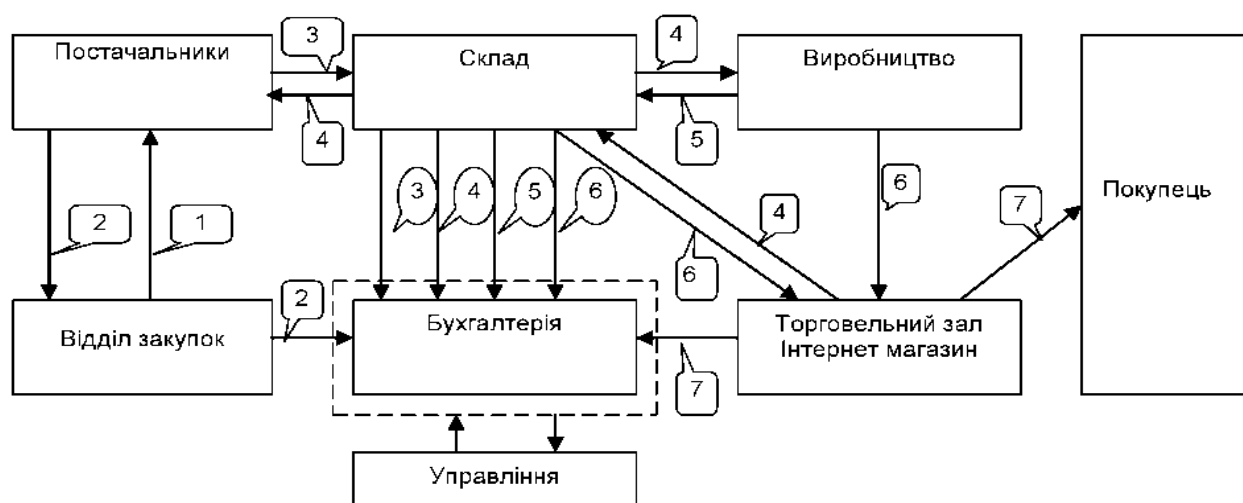
Циркуляція первинної інформації з обліку товарних операцій створює найважливіший об'єкт організації обліку даного підприємства торгівлі – документообіг. Від раціональності побудови, швидкості складання, передачі і

обробки носіїв інформації, залежить швидкість одержання зведеної облікової інформації, використовуваної для управління і контролю товароруху на підприємстві. Первинні документи найбільш чисельні та є основою створення інформаційного забезпечення підприємства. Однією з задач наукової організації бухгалтерського обліку товарних операцій є удосконалення первинного документообігу з товароруху.

Рух документів з моменту їх виникнення до моменту здачі в архів являє собою документообіг [1]. Тому можемо стверджувати, що виникнення будь-якого облікового документу (первинного документу, облікового регістру чи звітної форми) та передача його до місця зберігання створює рух інформаційних потоків, що свідчить про процес обігу. Первинні облікові документи є основою документообігу та обліково-інформаційного забезпечення підприємства, саме за їх обробки створюються облікові регістри та виникає інший вид документообігу - документообіг облікових реєстрів, тому вважаємо, що первинний документообіг є початковою ланкою організації документообігу.

Необхідно відмітити, що всі торговельні процеси підприємства мають відповідні форми первинного обліку, затверджені Міністерством статистики України чи відповідними галузевими міністерствами. Дослідивши організаційну структуру підприємств, ми дійшли висновку, що структура сучасних підприємств торгівлі формується під впливом змін, пов'язаних з розвитком сучасних форматів торгівлі, які орієнтуються на реальних та віртуальних покупців [3, 5]. Аналізуючи організаційну структуру, можна констатувати про наявність розгалуженої мережі внутрішніх зв'язків, але процес створення (оформлення), виконання та обліку торгово-технологічних процесів відбувається лише в деяких з них. Процес створення та обробки первинного облікового документу відбувається у відділі роботи з постачальниками, відділі закупок, товарних складах, у виробництві, торговельному залі, відділі продажів та бухгалтерії. Тому, дослідивши торгово-технологічні процеси підприємств

торгівлі та їх організаційну структуру, можна сформувати модель документообігу для підприємств торгівлі (рис. 2.3).



Умовні позначення господарських процесів

1 - Замовлення товару

2 - Узгодження замовлення постачальником

3 - Приймання товару на склад

4 - Облік товару на складі

5 - Виробництво

6 - Надходження товару в торговий зал

7 - Розрахунок за товар

Рисунок 2.3 - Модель первинного документообігу об'єкту торгівлі

Джерело: [7].

З метою вчасності формування інформаційного забезпечення процесу управління товарооборотом Обліковою політикою даного підприємства передбачено Графік документообігу, який графічно подано на рис. 2.4.

Оскільки графік документообігу торговельного підприємства повинен враховувати оптимальну кількість підрозділів, крізь які проходить кожен документ, мінімальний термін його перебування в підрозділі, то в умовах електронної комерції формування первинних облікових документів та їх обробка є менш витратним за часовим параметром та трудомісткістю.

Питома вага первинних документів з товароруху складається в зонах розташування товарно-матеріальних цінностей. Виключенням є розрахункові операції, первинні документи за якими складаються в зоні розрахунку за товар, за умов готівкових розрахунків, та в обліково-розрахунковому відділі, за умов

безготівкових розрахунків. Перевірка та обробка первинних облікових документів з обліку товарних операцій здійснюється в бухгалтерії, яка відповідає також за їх зберігання та передавання до архіву.

Виконавці	Створення та оформлення документів	Перевірка документів	Обробка документів	Передача документів до архіву
	Юридичний відділ	Фінансовий відділ бухгалтерії	Фінансовий відділ бухгалтерії	Заступник головного бухгалтера
	Договірний відділ	Матеріальний відділ бухгалтерії	Матеріальний відділ бухгалтерії	Комерційний директор
Період	До 2-х днів із моменту отримання замовлення	У день надходження документів	Торговельний відділ	До 2-х тижнів після подання річного фінансового звіту
			До 3-х днів із моменту надходження документів	

Рисунок 2.4 – Графік документообігу ТОВ «Максіма груп»

Особливу увагу в Обліковій політиці ТОВ «Максіма груп» відведено експортно-імпортним операціям.

ТОВ «Максіма груп» здійснюючи продаж технічно-складної побутової техніки дане підприємство в основному працює з іноземними постачальниками. Організація обліку та формування основних елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями в ТОВ «Максіма груп» подано на рис. 2.5.

Розглянувши торгово-технологічні процеси за структурними підрозділами, залученими до товароруху, в обліковій політиці ТОВ «Максіма груп» дано оцінку ступеню зв'язку та інформаційного обміну між ними, з метою формування оптимальних схем взаємодії підрозділів підприємства та формування інформаційного забезпечення товароруху.

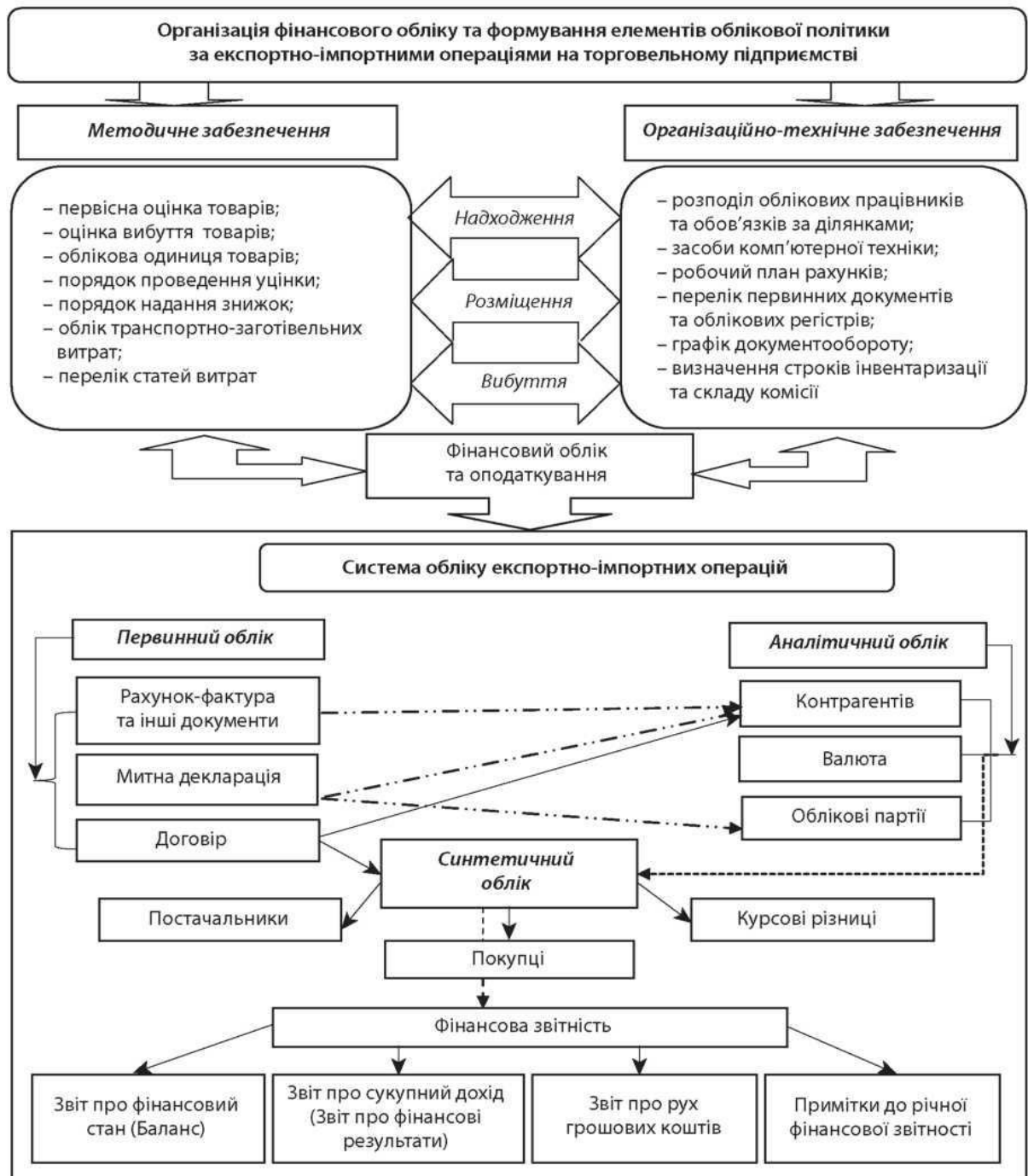


Рисунок 2.5 - Організація обліку та формування основних елементів облікової політики ТОВ «Максіма груп» в частині товарообороту за експортно-імпортними операціями

Отже, організація обліку товарів, передбачена Обліковою політикою ТОВ «Максіма груп» дозволяє:

- вести роздільний облік товарів прийнятих і переданих на реалізацію;
- деталізувати розташування товару на складі по місцях зберігання;

- враховувати серії товарів (серійні номери і т. д.);
- задавати довільні характеристики товарів (параметри і т. д.);
- враховувати ВМД і країну походження;
- резервувати товари тощо.

2.2. Облікове відображення надходження у продаж комп'ютерної техніки

Згідно облікової політики товари зараховують на баланс ТОВ «Максіма груп» за первісною вартістю. Для її формування застосовують правила, встановлені пунктом 9 П(С)БО 9 «Запаси». Собівартість оприбуткованих імпортованих товарів складається із:

- суми, сплаченої згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовують підприємству (якщо підприємство не є платником ПДВ);
- транспортно-заготівельних витрат.

Крім цього, до первісної вартості товарів відносять інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного для запланованого використання, зокрема транспортно-заготівельні витрати (далі – ТЗВ) [33].

Обліковою політикою ТОВ «Максіма груп» в частині обліку ТЗВ:

- 1) визначено склад витрат, що відносяться до ТЗВ для даного підприємства;
- 2) визначено методику віднесення ТЗВ на вартість придбаних товарів пропорційно до їх вартості.

ТЗВ визначаються на підставі поданих товаросупровідних документів (накладних, податкових накладних, рахунків-фактур тощо) та/або складання калькуляцій, розрахунків, кошторисів витрат [32].

У випадках, коли ТЗВ можна пов'язати із придбанням конкретних об'єктів товарів (зокрема, коли автомобіль спеціально спрямовано для одержання у постачальника і транспортування до місця зберігання та/або продажу конкретного об'єкта товарів), вартість цих витрат відноситься безпосередньо до вартості конкретного об'єкта. Це стосується випадків, коли йдеться і про здійснення транспортно-заготівельних заходів власними силами, і оплату транспортних послуг сторонній організації.

Лише у разі, коли суму ТЗВ неможливо пов'язати із конкретною одиницею товарів, облік ТЗВ організується так, як це передбачено в п. 9 зазначеного П(С)БО 9.

Так, ТОВ «Максіма груп» у жовтні отримано від постачальника кондиціонери на суму 384000 грн., в т.ч. ПДВ – 64000 грн. та монітори – на 72000 грн., в т.ч. ПДВ – 12000 грн. Згідно з товаро-транспортними документами, отримано послуги, надані транспортною організацією з транспортування товару. Вартість послуг - 1080,00 грн, в т. ч. ПДВ.

Таблиця 2.4 – Облікове відображення включення ТЗВ до вартості товарів за умови надання транспортних послуг сторонньою організацією

№ п/п	Операції	Дата	Кореспондентський рахунок		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
1	Отримані від постачальників товари (кондиціонери)	04.09.2017	2811	631	320000,00
2	Отримані від постачальників товари (монітори)	04.09.2017	2811	631	60000,00
3	Відображається ПДВ за отриманими товарами	04.09.2017	6412	631	76000,00
4	Здійснено оплату постачальникам за отримані товари - кондиціонери на суму 384000,00 грн, в т. ч. ПДВ, і монітори - на суму 72000,00 грн, в т. ч. ПДВ, разом на суму 456000,00 грн	06.09.2017	631	311	456000,00

Продовження табл. 2.4

№ п/п	Операції	Дата	Кореспон- дентський рахунок		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6
5	Віднесено витрати з транспортування до первинної вартості придбаних товарів	04.09.2017	2811	631	900,00
6	Відображено ПДВ за отриманими від транспортного підприємства заздалегідь оплаченими послугами	04.09.2017	6412	631	180,00
7	Здійснено оплату транспортному підприємству за доставку товарів зі складу постачальника на склад підприємства-покупця, в т. ч. ПДВ	09.09.2017	631	311	1080,00

Порядок розрахунку транспортно-заготівельних витрат, що припадають на одиницю вартості придбаних товарів визначаються як: (загальні витрати з транспортування / загальну вартість придбаних товарів) x вартість виду товарів.
Тож:

- витрати з транспортування побутових кондиціонерів склали:

$$(900,00 : 380000,00) \times 320000,00 = 757,89 \text{ грн.}$$

- витрати з транспортування моніторів:

$$(900,00/380000,00) \times 60000,00 = 142,11 \text{ грн.}$$

Облікове відображення транспортно-заготівельних витрат по доставці кондиціонерів та моніторів в обліку ТОВ «Максіма груп» набуло наступного вигляду (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат і визначення первісної вартості придбаних товарів, грн.

Найменування товарів	Вартість товару за ціною придбання	Розмір транспортно-заготівельних витрат	Первісна вартість придбаних товарів разом з ТЗВ, грн. 2 + грн. 3
1	2	3	4
1. Кондиціонери, 8 шт. по 40000 грн за шт.	320000,00	757,89	320757,89
2. Монітори, 6 шт. по 10000 грн за шт.	60000,00	142,11	60142,11
3. Разом	380000,00	900,00	380900,00

У випадках економічної доцільності доставки товару власним транспортом ТЗВ в ТОВ «Максіма груп» розподіляються наступним чином.

Так, в ТОВ «Максіма груп» сума залишку товарів (субрахунок 281) на початок місяця становила 13650 грн, у т. ч. ТЗВ - 650 грн. За місяць надійшло товарів на 9000 грн. Сума ТЗВ, понесених за місяць (вартість ПММ, заробітна плата персоналу, амортизація транспорту тощо), становила 400 грн. Протягом місяця продано товарів на 17000 грн (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Схема розрахунку ТЗВ, грн.

№ з/п	Зміст	Субрахунок другого порядку				Субрахунок 281
		281/Товар			289/ТЗВ	
		Товар «А»	Товар «Б»	Разом товару	Сума ТЗВ	Разом з ТЗВ
1	Залишок на початок місяця	5000	8000	13000	650	13650
2	Надходження за місяць	3000	6000	9000	400	9400
	Наявність товару Д-т 281 (р. 1 + р. 2)	8000	14000	22000	1050	23050
Середній відсоток ТЗВ за місяць: $1050 : 22000 = 0,0477$						
	Вибуло:					
3	Продано (до дебету рах. 90)	7000	10000	17000	$810,90 = 17000 \times 0,0477$	17810,90
4	Передано у виробництво (до дебету рах. 23)	500	500	1000	$47,77 = 1000 \times 0,0477$	1047,77
5	Разом вибуло К-т 281 (р. 3 + р. 4)	7500	10500	18000	858,67	18858,67
6	Залишок на кінець місяця	500	3500	4000	191,33	4191,33

Облікове відображення транспортно-заготівельних витрат по доставці товарів власним транспортом в обліку ТОВ «Максіма груп» набуло наступного вигляду (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Облікове відображення включення ТЗВ до вартості товарів за умови надання транспортних послуг

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Придбано товарів	281/Товар	631	9000
2	Відображено суму ПК з ПДВ	641/ПДВ	631	1800
3	Відображено суми ТЗВ:			

Продовження табл. 2.5

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
3.1	— пально-мастильні матеріали;	281/ТЗВ	201, 203	200
3.2	— зарплата персоналу, зайнятого в заготівлі товару, з нарахуванням ЄСВ;	281/ТЗВ	661, 651	150
3.3	— амортизація транспортних засобів	281/ТЗВ	131	50
4	Реалізовано товари	361	702	30000
5	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	5000
6	Списано собівартість реалізованого товару	902	281/Товар	17000
7	Списано суму ТЗВ за реалізований товар	902	281/ТЗВ	810,90
8	Передано товар у виробництво	23	281/Товар	1000

Надходження товарів у ТОВ «Максіма груп» згідно Облікової політики оформляється наступними типовими первинними документами:

- Акт за формою № ТОРГ-1. Складається при оформленні приймання товарів за якістю, кількістю, масою і комплектності відповідно до правил приймання товарів та умовами договору (контракту). Причому, якщо приймання товару по кількості і якості на складі здійснюється товарознавцем (іншою особою підприємства, відповідальною за доставку товару), то вже безпосередньо в пункті продажу, продавцем. У випадку, якщо товар відповідає зазначеним у накладній-вимозі або ТТН даним, то питань немає. Продавець і товарознавець розписуються в накладній-вимозі й ТТН, відповідно, про одержання товару і про його здачу (а водій - про доставку до пункту продажу).

Якщо ж товар не відповідає зазначеним у накладній-вимозі даним або ж товар неякісний, то продавець повинен настояти на складанні відповідного документа, де цей факт відображається в Акті про приймання». У ньому вказуються всі невідповідності (у т.ч. кількісні і якісні) про товар, доставлений до пункту продажу.

Акт підписується матеріально-відповідальною особою, що приймає товар, і особою (особами), яка цей товар доставила. Крім того, Акт підписує і комісія, створена на підприємстві, але після того, як будуть установлені причини непостачання або причини інших розбіжностей з даними накладної-вимоги або ТТН. Акт є також одним із супровідних документів на реалізований товар, що

виданий зі складу. Особливо у випадку, коли в ньому зазначається факт приймання в пункті продажу продавцем товару іншого сорту, чим зазначений у накладній-вимозі. Зазначений акт може складатися й у випадку, якщо товар приймає на складі безпосередньо продавець;

- Акт за формою № ТОРГ-2. Складається при оформленні примикає вітчизняних товарно-матеріальних цінностей, що мають кількісні та якісні розбіжності в порівнянні з даними супровідних документів постачальника. Акт є юридичною підставою для пред'явлення претензії постачальнику, відправнику;

- Акт за формою № ТОРГ-3. Складається при оформленні приймання імпортованих товарно-матеріальних цінностей, що мають кількісні та якісні розбіжності в порівнянні з даними супровідних документів постачальника. Акт є юридичною підставою для пред'явлення претензії постачальнику, відправнику;

- Акт за формою № ТОРГ-4. Складається при оформленні прийому та оприбуткування фактично отриманого товару, що поступив без рахунку постачальника, а також у випадках, коли документи постачальника мають різну конструктивне виконання;

- Акт за формою № ТОРГ-5. Складається при оформленні прийому та оприбуткування тари, не зазначеної у рахунку постачальника, а також для оформлення прийому та оприбуткування пакувальних матеріалів, отриманих при розпакуванні товарів в тому випадку, коли вони не показуються окремо у рахунках постачальників і їх вартість включена в ціну товарів;

- Акт за формою № ТОРГ-6. Складається при оформленні приймання та списання завіса тари. Акт є юридичною підставою для пред'явлення претензії постачальнику.

Інформація з первинних документів автоматизовано узагальнюється в Товарному звіті, функціональне призначення якого – реєстр аналітичного обліку.

Отже, оцінка товарів та облікове відображення їх надходження у ТОВ «Максіма груп» здійснюється у відповідності до П(С)БО, ПКУ, митного та валютного законодавства. За результатами попередніх перевірок зауважень зі сторони контролюючих органів щодо правильності оприбуткування та відображення в обліку надходження товарів не було. Відсутні зауваження і зі сторони Антимонопольного комітету щодо ціноутворення на товари.

2.3. Облікове відображення операцій з продажу комп'ютерної техніки та виконання гарантійних зобов'язань

В ТОВ «Максіма груп» товари реалізуються за відпускними — продажними цінами, які вищі від первинної вартості на торговельну націнку. Але списують реалізовані товари за собівартістю за одним з методів, визначених ПБО 9 «Запаси», а саме - ідентифікованої собівартості.

У зв'язку з ототожненням конкретних витрат з одиницями товарів (п. 24 МСБО «Запаси») метод ідентифікованої собівартості є єдиним, при якому поєднуються кількісні і вартісний обороти товарів, тобто списанню підлягає саме фактично реалізований товар. Розглянемо порядок оцінки товарів при вибутті на прикладі даних табл. 2.6 -2.7.

Визначення вартості реалізованих товарів та вартості залишку нереалізованих товарів методом ідентифікованої собівартості наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 - Інформація про рух товарів у ТОВ «Максіма груп» протягом вересня 2017 року

Дата	Найменування товару	Придбано			Реалізовано, шт.	Залишок, шт.
		Кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн		
Залишок на 01.09.2017	провід технічний					35 (1 шт. - 37 грн)
05. 09.2017		30	37	370	-	65
07. 09.2017		-	-	-	15	50

Продовження табл. 2.6

Дата	Найменування товару	Придбано			Реалізовано, шт.	Залишок, шт.
		Кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн		
10. 09.2017		25	39	975	-	75
18. 09.2017		-	-	-	40	35
25. 09.2017		45	40	1800	-	80
28.09.2017		-	-	-	45	35

На нашу думку, головною перевагою методу ідентифікованої собівартості є те, що він дозволяє втілити на практиці один із ключових принципів обліку - принцип відповідності списаних на собівартість витрат і отриманих у результаті цього доходів. Але він є досить трудомістким, бо потребує відособленого обліку кожного ідентифікованого товару на всіх стадіях його руху - від оприбуткування до продажу.

Таблиця 2.7 - Метод ідентифікованої собівартості товару у ТОВ «Максіма груп»

Найменування товару	Дата	Придбано, грн			Реалізовано, грн			Залишки, грн		
		кіль кість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кіль кість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кіль кість, шт.	ціна, грн	сума, грн
провід технічний	01.09.2017	-	-	-	-	-	-	35	33	1155
	05.09.2017	30	37	370	-	-	-	35	40	1400
		-	-	-	-	-	-	30	37	1110
	07.09.2017	-	-	-	10	33	330	25	33	825
		-	-	-	5	37	185	25	37	185
	10.09.2017	25	39	975	-	-	-	25	33	825
		-	-	-	-	-	-	25	37	185
		-	-	-	-	-	-	25	39	975
	18.09.2017	-	-	-	20	33	660	5	33	165
		-	-	-	10	37	370	15	37	555
		-	-	-	10	39	390	15	39	585
	25.09.2017	45	40	1800	-	-	-	5	33	165
		-	-	-	-	-	-	15	37	555
		-	-	-	-	-	-	15	39	585
		-	-	-	-	-	-	45	40	1800
	28.09.2017	-	-	-	3	33	99	2	33	66
		-	-	-	12	37	444	3	37	111
		-	-	-	10	39	390	5	39	195
		-	-	-	20	40	800	25	40	1000
Вартість реалізованих товарів						3668				
Залишок нереалізованих товарів				-	-	-	-	-	1372	

Для обліку реалізації товарів в ТОВ «Максіма груп» застосовуються наступні документи:

- Товарна накладна (форма № ТОРГ-12). Складається при оформленні продажу (відпустки) товарно-матеріальних цінностей сторонній організації;
- Товарно-транспортна накладна (форма № 1-Т). Складається при оформленні обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Складається вантажовідправником для кожного вантажоодержувача окремо на кожну поїздку автомобіля;
- Замовлення (форма № ТОРГ-26). Складається при оформленні продажу товарів за попередніми замовленнями з доставкою за вказаною адресою або без доставки за адресою на конкретні дату і час.

Інформація з первинних документів автоматизовано узагальнюється в Товарному звіті, функціональне призначення якого – реєстр аналітичного обліку.

Перед складанням Товарного звіту всі прибуткові й видаткові документи сортуються за видами операцій (надходження і вибуття), ретельно перевіряються.

Прибуткова частина Товарного звіту заповнюється матеріально відповідальною особою на підставі даних первинних документів, що фіксують надходження товарів.

Видаткова частина Товарного звіту заповнюється на підставі документів, що підтверджують реалізацію товару покупцям:

- Z-звітів РРО;
- товарно-касових звітів.

Крім того, оскільки в Товарному звіті підлягають відображенню всі операції, пов'язані з рухом товару, то крім перелічених вище документів у товарному звіті також відображаються суми актів уцінок (дооцінок), актів повернення товарів, актів про нестачу (надлишки) і інших первинних документів.

Не дивлячись на зміни внесені до п. 8 розд. I П(С)БО 25 [14] торговельні підприємства, які здійснюють торгівлю комп'ютерною технікою:

- по-перше, зобов'язані створювати гарантійні забезпечення, оскільки згідно Постанови КМУ від 11.04.2002 р. №506 «Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів» (далі – Порядок №506) комп'ютерна техніка відноситься до групи технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні (табл. 2.8):

Таблиця 2.8 – Витяг з Переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні

Найменування груп товарів	Товарна позиція згідно УКТЗЕД
Принтери, копіювальні апарати, факсимільні апарати, об'єднані або ні; частини та аксесуари до них	8443
Ноутбуки, планшети, інша побутова комп'ютерна техніка та цифрова електроніка	8471
Монітори та проектори, до складу яких не входить приймальна телевізійна апаратура; приймальна апаратура для телебачення, поєднана або не поєднана з радіомовним приймачем або з пристроєм, що записує або відтворює звук чи зображення	8528

- по-друге, створення гарантійного забезпечення доцільне з наступних причин (рис. 2.6):

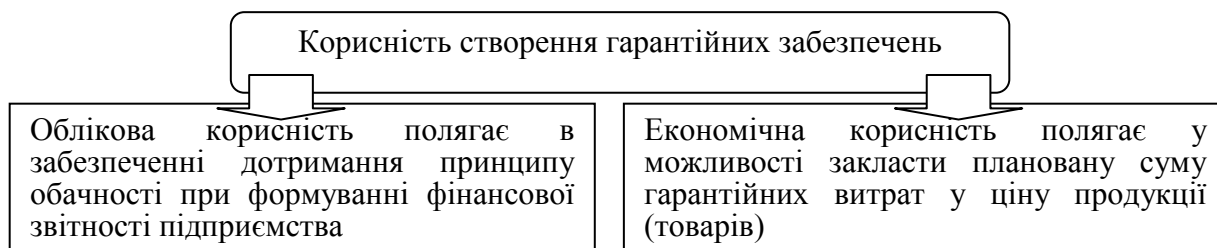


Рисунок 2.6 – Корисність створення гарантійного зобов'язання

Джерело: бачення автора

Своє рішення щодо формування резервів і забезпечень, торговельні підприємства повинні зафіксувати в Обліковій політиці.

Оскільки жодним нормативно-правовим актом не передбачено порядок розрахунку гарантійного забезпечення, то торговельним підприємствам (які зобов'язані за законом чи самостійно прийняли рішення щодо створення гарантійного забезпечення) в Обліковій політиці доцільно визначитись з:

- періодичністю формування гарантійного забезпечення;
- розміром гарантійного забезпечення;
- деталізацією гарантійних забезпечень;
- порядком контролю гарантійного забезпечення;
- коригуванням залишку гарантійного забезпечення на дату складання фінансової звітності підприємства.

Щодо *періодичності* формування гарантійного забезпечення, то слід зазначити, що оскільки на дату складання фінансової звітності підприємства передбачається коригуванням залишку гарантійного забезпечення, то торговельним підприємствам, які здійснюють оптову торгівлю технічно складних побутових товарів нарахування гарантійного забезпечення варто здійснювати поквартально.

Щодо *розміру гарантійного забезпечення*, то торговельне підприємство має самостійно визначитись з порядком формування гарантійного забезпечення або у твердій сумі, або ж у відсотках від доходу отриманого від реалізації товарів. У разі обрання останнього методу, відсоток резервування варто розраховувати на підставі даних про фактичні витрати на гарантійне обслуговування, гарантійні ремонти або заміни за звітний період (або вивести середній відсоток за декілька звітних періодів).

Розрахуємо за умовними даними відсоток створення гарантійного забезпечення торговельним підприємством-дистриб'ютером (табл. 2.9).

Таким чином, відсоток резервування від обсягу реалізації складе:

$$0,14 + 0,10 + 1,0 = 1,24 \ %.$$

В даному випадку розрахунок створення гарантійного забезпечення передбачено на всі групи товарів та на всі види гарантій.

Таблиця 2.9 – Розрахунок відсотка створення гарантійного забезпечення торговельним підприємством-дистриб'ютером

Рік	Обсяг реалізації за даними ф.2	Витрати на організацію виконання гарантійних зобов'язань	Витрати на проведення експертизи	Витрати на гарантійний ремонт чи заміну товару
2014	2450000	5200	3500	23600
2015	3760000	4700	3000	31450
2016	5242000	6100	4500	56700
Разом	11452000	16000	11000	111750
Відсуток від підсумкового обсягу реалізації		0,14	0,10	1,0

Проте у разі повної автоматизації обліку торговельним підприємствам доцільно розрахунок створення гарантійного забезпечення здійснювати окремо за кожною з груп товарів та/або за кожним з видів гарантій (мається на увазі гарантійне обслуговування, гарантійний ремонт чи гарантійна заміна). Тож, з метою здійснення таких розрахунків в Обліковій політиці має бути чітко визначена *деталізація гарантійних забезпечень* за видами товарів, за видами гарантій тощо.

Щодо контролю створення гарантійного забезпечення в Обліковій політиці варто визначитись з періодичністю проведення внутрішнього контролю:

- у разі складання торговельним підприємством фінансової звітності поквартально, здійснення контролю має передбачатись з тією ж періодичністю;
- у разі подання фінансової звітності раз на рік (зокрема, суб'єктами мікропідприємництва) контроль доцільно проводити раз на рік перед складанням фінансової звітності.

Щодо коригування гарантійного забезпечення слід акцентувати увагу, що коригування має здійснюватись обов'язково з метою забезпечення дотримання принципу обачності побудови фінансової звітності підприємства.

Оскільки для обліку резерву забезпечення гарантійних зобов'язань Інструкцією № 291 [6] передбачено субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», на якому ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих

для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів, заміну товару тощо, то коригування гарантійного забезпечення має відображатись:

- у межах суми забезпечення: Дт 473 – Кт 20, 631, 651, 661, 28 (за рахунком 28 відображається списання товарів, які не придатні до експлуатації та не підлягають ремонту);

- понад суму забезпечення: Дт 93 – Кт 20, 631, 651, 661, 28 [3].

Облік операцій з гарантійного забезпечення згідно Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), затвердженого Наказом Мінфіна України від 03.12.2012 року за №1263 [10] слід вести в кількісному та вартісному виразі за такими видами (групами) усунення недоліків товарів:

- а) повернення сплаченої за товар грошової суми;
- б) відшкодування витрат на усунення недоліків товару;
- в) пропорційне зменшення ціни;
- г) заміна товару на такий же товар або аналогічний з числа наявних у продавця (виробника);
- г) безоплатне усунення недоліків товару.

Розглянемо порядок облікового відображення гарантійного забезпечення, зокрема, підприємствами оптової торгівлі-дистриб'юторами комп'ютерної техніки.

Повернення сплаченої за товар грошової суми

Для відображення операцій з повернення товару в бухгалтерському обліку Інструкцією № 291 [6] передбачено субрахунок 704 «Вирахування з доходу». За Дт цього субрахунку підлягають відображенню суми, які зменшують дохід дистриб'ютора комп'ютерної техніки, у тому числі вартість повернутих покупцем товарів. За Кт субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Підставою для повернення сплаченої за товар грошової суми згідно Порядку №506 є:

- розрахунковий документ установленної форми, що засвідчує факт купівлі, з позначкою про дату продажу (п. 11 ст. 8 Закону про захист прав споживачів);
- гарантійний талон за формами № 1-гарант чи № 2-гарант або інший експлуатаційний документ, в якому передбачено розділ «Гарантійні зобов'язання»;
- заява покупця на повернення сплаченої за товар грошової суми.

Схематично відносини з повернення дистриб'ютором комп'ютерної техніки сплаченої за товар грошової суми набувають наступного вигляду (рис. 2.7):

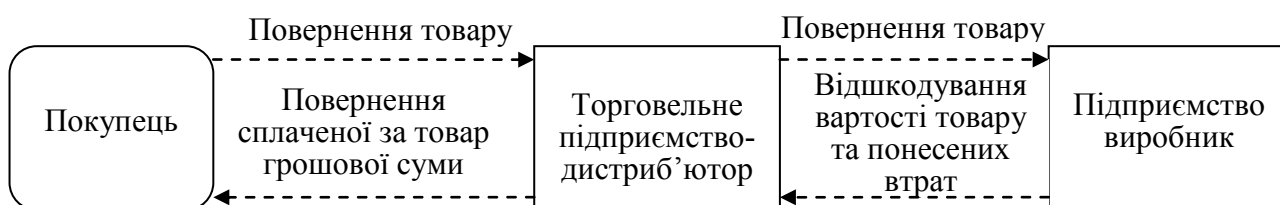


Рисунок 2.7 – Гарантійне повернення сплаченої за товар грошової суми у разі відмови покупця у придбаному товарі з причини технічної несправності

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі-дистриб'ютор комп'ютерної техніки придбало під замовлення покупця два монітори 23.8» LG 24MP88HV-S вартістю 10000 грн., ПДВ 20% - 2000 грн., разом – 12000 грн. Внаслідок виявлених дефектів покупцем повернуто один монітор без заміни. Обидва контрагенти (продавець і покупець) є платниками ПДВ. В обліку дистриб'ютора ці операції мають набути наступного відображення (табл. 2.8):

Таблиця 2.10 – Облікове відображення у дистриб'ютора операцій з повернення сплаченої за товар грошової суми

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товар на суму без ПДВ	281	631	10000,00
	відображено податковий кредит	641 ПДВ	631	2000,00
2	Реалізовано товар покупцеві	361	702	18 000,00
3	Відображено ПДВ у вартості реалізованого товару	702	641 ПДВ	3000,00

Продовження табл. 2.10

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
4	Віднесено вартість реалізованого товару (без ПДВ) на фінансовий результат	702	791	15 000,00
5	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	10000,00
6	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансові результати	791	902	10000,00
7	Повернуто частину товарів покупцем	704	685	5000,00
8	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у загальній вартості повернутих товарів	704	641 ПДВ	(100,00)
9	Відображено вартість повернення без ПДВ (оборот за Дт субрахунку 704) при формуванні фінансового результату	791	704	4000,00
10	Відображено оприбуткування повернутого товару за собівартістю (покупною вартістю)	902	281	(5000,00)
11	Зменшено фінансовий результат у частині собівартості повернутих товарів методом «сторно»	791	902	(5000,00)
12	Здійснено взаємозалік зобов'язань за відпущеними і повернутими товарами	685	361	5000,00

Відшкодування витрат на усунення недоліків товару.

У разі можливості усунення дефектів проданого товару торговельні підприємства-дистриб'ютери комп'ютерної техніки здійснюють гарантійне обслуговування через сервісні центри з якими укладено договори на виконання гарантійного ремонту.

Відповідно до п. 13 Порядку №506 у разі виникнення потреби у визначенні причини втрати якості товару, гарантійний термін якого не вичерпався, продавець повинен у триденний термін з дня одержання письмової заяви від споживача передати такий товар на експертизу. При цьому споживачеві має бути надано Акт приймання товару на експертизу за формою № 6-гарант. Експертиза зазвичай проводиться коштами продавця.

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 2.8).

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі - дистриб'ютор комп'ютерної техніки здійснило продаж веб-камери HP 2300 HD USB 2.0 (Y3G74AA) вартістю 2600 грн., ПДВ 20% - 520 грн., разом - 3120 грн.

Протягом гарантійного терміну покупець - фізична особа звернувся з претензією щодо технічної несправності придбаного товару і вимогою повернути йому раніше сплачені кошти в сумі 3120 грн.

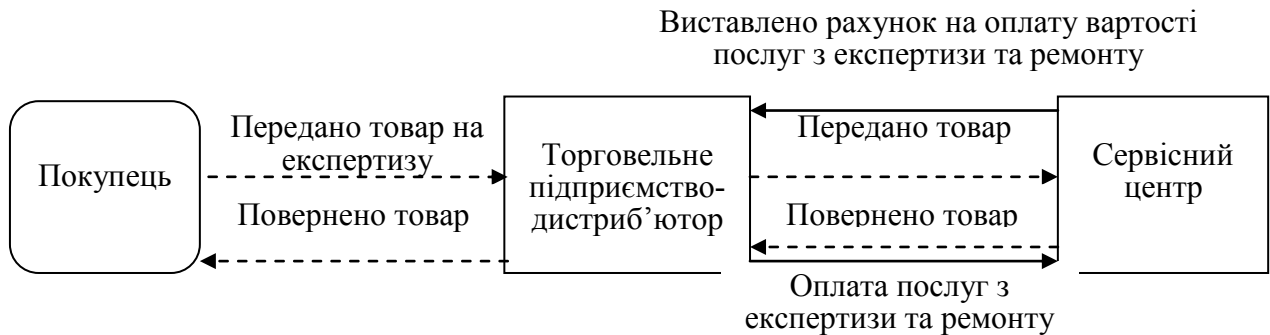


Рисунок 2.8 – Гарантійне усунення дистриб'ютером дефектів проданого товару через повірені сервісні центри

Джерело: власне бачення

Для виявлення причин несправностей дистриб'ютером прийнято веб-камеру і передано її на експертизу в сервісний центр. Вартість експертизи - 200 грн., ПДВ 20% - 40 грн., разом - 240 грн. Експертизою виявлено виробничий брак. Отже, претензію покупця було задоволено, витрати на проведення експертизи відшкодовано за рахунок дистриб'ютора.

Купівельна вартість веб-камери HP 2300 HD USB 2.0 (Y3G74AA) - 2300 грн., ПДВ 20% - 460 грн., разом - 2760 грн. Витрати, понесені продавцем-дистриб'ютором у зв'язку із задоволенням вимог споживача, пред'явлено до відшкодування виробнику, якому повернуто технічно несправну веб-камеру. Претензію дистриб'ютора задоволено в місячний термін в повному обсязі.

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань за даної ситуації подано в табл. 2.11. У разі якщо в результаті експертизи буде доведено, що недоліки виникли після передачі товару споживачеві внаслідок порушення ним встановлених правил використання, зберігання чи транспортування, дій третіх осіб, вимоги споживача не підлягають задоволенню. До того ж споживач зобов'язаний відшкодувати дистриб'ютору комп'ютерної техніки витрати на проведення експертизи [3].

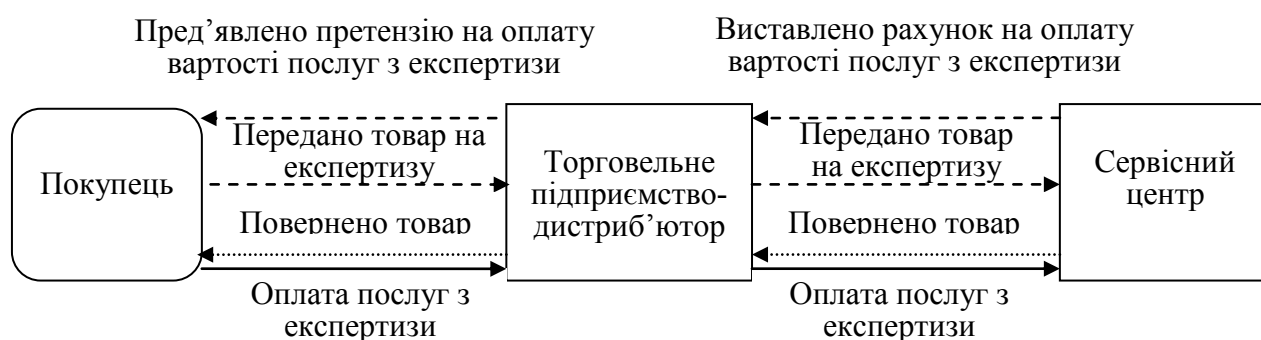
Таблиця 2.11 – Облікове відображення відшкодування дистриб'ютером витрат на усунення недоліків товару через сервісні центри у разі, якщо експертизою доведено виробничий брак [1]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію веб-камери	301	702	3120,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641 ПДВ	520,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	2600,00
4	Відображено собівартість реалізованої веб-камери	902	282	2300,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2300,00
6	Списано торговельну націнку	285	282	820,00
7	Пред'явлено претензію покупцем, веб-камеру прийнято дистриб'ютором для проведення експертизи, з відображенням збільшення залишку на позабалансовому рахунку	05		2300,00
8	Відновлено на балансі після експертизи купівельну вартість поверненої веб-камери (способом «сторно»)	902	282	(2300,00)
9	Відновлено торговельну націнку (способом «сторно»)	285	282	(820,00)
10	Відображено операцію в складі фінансового результату (способом «сторно»)	791	902	(2300,00)
11	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	200,00
12	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641 ПДВ	685	40,00
13	Віднесено витрати з експертизи на фінансовий результат	791	93	200,00
14	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру відповідно до рахунку	685	311	240,00
15	Повернуто товар виробнику та виключено відповідну торговельну націнку (відображено способом «сторно»)	282 282	631 285	(2300,00)
16	Відкориговано податковий кредит з ПДВ (відображено способом «сторно»)	641 ПДВ	631	(460,00)
17	Повернуто підприємством-виробником кошти (відображено способом «сторно»)	311	631	(2760,00)
18	Пред'явлено до відшкодування суму витрат на проведення експертизи веб-камери, понесених з вини підприємства-виробника	374	715	240,00
19	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	715	641 ПДВ	40,00
20	Віднесено суму відшкодування витрат на фінансовий результат	715	791	200,00
21	Отримано на поточний рахунок кошти від підприємства-виробника	311	374	240,00
22	Списано з позабалансового рахунку вартість бракованої веб-камери	05		2300,00
23	Повернуто покупцю кошти з каси дистриб'ютора	685	301	3120,00
24	Відображено повернення як зменшення доходу	704	685	3120,00

Продовження табл. 2.11

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
25	Відкориговано (зменшено) податкові зобов'язання з ПДВ (відображено способом «сторно»)	704	641 ПДВ	(520,00)
26	Віднесено вартість повернутого товару на фінансові результати	791	704	2600,00

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 2.9):



**Рисунок 2.9 – Відшкодування покупцем вартості послуг з експертизи
повіреном сервісним центром**

Джерело: власне бачення

Так, наприклад, підприємство оптової торгівлі - дистриб'ютор комп'ютерної техніки здійснило продаж сканера Epson Perfection V370 Photo (B11B207313), вартістю 3800 грн., ПДВ 20% - 760 грн., разом - 4560 грн. Протягом гарантійного терміну покупець - фізична особа звернувся з претензією щодо технічної несправності придбаного товару і вимогою повернути йому раніше сплачені кошти в сумі 4560 грн. Для виявлення причин несправностей дистриб'ютором прийнято сканер і передано на експертизу в сервісний центр. Вартість експертизи - 200 грн., ПДВ 20% - 40 грн., разом - 240 грн. Експертизою виявлено пошкодження сканеру з вини покупця. Отже, у виконанні гарантійних зобов'язань покупцю було відмовлено та виставлено претензію на відшкодування вартості послуг з експертизи – 240 грн.

Купівельна вартість сканера Epson Perfection V370 Photo (B11B207313) - 2300 грн., ПДВ 20% - 460 грн., разом - 2760 грн.

Облікове відображення даної ситуації подано в табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Облікове відображення відшкодування покупцем вартості послуг з експертизи повіреним сервісним центром [1]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію сканеру	301	702	4560,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	760,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	3800,00
4	Відображено собівартість реалізованого сканеру	902	282	2300,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2300,00
6	Списано торговельну націнку	285	282	820,00
7	Пред'явлено претензію покупцем, сканер прийнято дистриб'ютором для проведення експертизи, з відображенням збільшення залишку на позабалансовому рахунку	05		2300,00
8	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	200,00
9	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641 ПДВ	685	40,00
10	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру відповідно до рахунку	685	311	240,00
11	Пред'явлено до відшкодування суму витрат на проведення експертизи сканеру, понесених з вини покупця	374	715	240,00
12	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	715	641/ПДВ	40,00
13	Отримано від покупця оплату послуг з експертизи	301	374	240,00
14	Повернуто сканер	05		2300,00

Інша ситуація, коли при торговельному підприємстві створено сервісний центр, який здійснює гарантійні ремонти несправної техніки. За таких умов виробник надає повіреному сервісному центру запасні частини, необхідні для здійснення гарантійного обслуговування (без права володіння ними) та відшкодовує понесені витрати по виконанню ремонту.

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 2.10).

Так, наприклад, фізичною особою — покупцем пред'явлено торговельному підприємству-дистриб'ютору претензію щодо якості системного блоку ARTLINE Home H43 v09 (H43v09), вартістю 10 600 грн. Системний блок прийнято сервісним центром для проведення гарантійного ремонту. Вартість

ремонту становить 1200 грн., ПДВ 20% — 240 грн., разом — 1440 грн. Виробником надано необхідні для ремонту запасні частини на суму 300 грн. Вартість ремонту оплачено виробником [3].

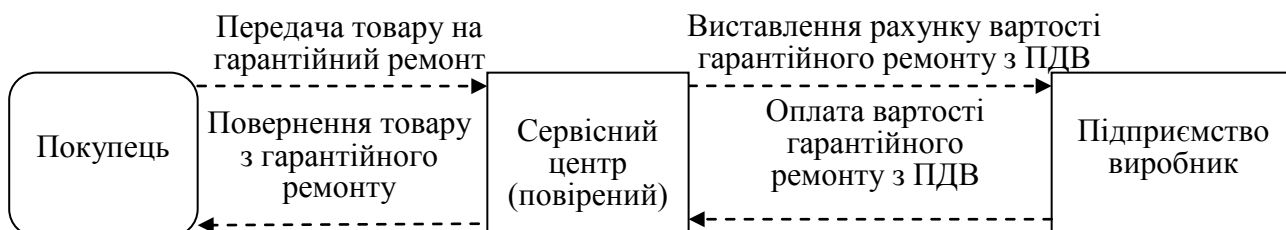


Рисунок 2.10 – Гарантійне усунення технічної несправності товару через повірені сервісні центри

Джерело: власне бачення

Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань за даної ситуації подано в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 - Облікове відображення відшкодування підприємством-виробником витрат на усунення технічної несправності товару через повірений сервісний центр [3]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Прийнято від покупця в гарантійний ремонт системний блок		023	10 600,00
2	Отримано від заводу-виробника (представництва) необхідні для ремонту запасні частини		023	300,00
3	Понесено витрати із здійснення гарантійного ремонту без врахування отриманих із заводу запасних частин (дані умовні)	23	661, 651, 209, 131	550,00
4	Списано запасні частини, використані для ремонту		023	- 300,00
5	Визнано доходом вартість виконаних робіт з гарантійного ремонту системного блоку	361	703	1440,00
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	240,00
7	Віднесено дохід на фінансовий результат	703	791	1200,00
8	Відображено собівартість виконаного ремонту в складі фінансових результатів	903	23	550,00
		791	903	550,00
9	Передано відремонтований системний блок покупцеві		023	- 10 600,00
10	Отримано від заводу-виробника кошти на поточний рахунок за усунення заводського браку	311	361	1440,00

Пропорційне зменшення ціни.

Щодо зменшення ціни при виконанні гарантійних зобов'язань слід зазначити, що згідно ч. 3 ст. 632 [ЦКУ](#) [45] зміна ціни в договорі після його виконання не допускається. Це означає, що сторони можуть домовитися про пропорційне зниження ціни лише на ті товари, постачання яких ще не відбулося. Тобто, якщо, скажімо, за умовами договору підприємство оптової торгівлі мало поставити товар п'ятьма окремим партіями, і дві з них вже надійшли до покупця та були оплачені, то змінити ціну можна лише на товар, що буде поставлено покупцеві рештою трьома партіями [1].

Як зазначено в [п. 192.1 ПКУ](#), якщо після постачання товарів здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, суми податкових зобов'язань з ПДВ та кредиту з ПДВ у постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі [розрахунку коригування](#) до [податкової накладної](#), складеному в порядку, встановленому для ПН, та зареєстрованому в ЄРПН [40].

[Розрахунок коригування](#) (РК) у випадку зменшення ціни складається постачальником товарів до [ПН](#), яка складена на отримувача - платника податку, та підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) товарів, для чого постачальник надсилає складений РК отримувачу. РК потрібно скласти, надіслати отримувачу та зареєструвати в ЄРПН у строки, визначені [п. 201.10 ПКУ](#) [40].

Щодо формування фінрезультату з метою оподаткування податком на прибуток – ніяких коригувань для даної ситуації в ПКУ не передбачено.

За таких обставин відносини між сторонами набувають наступного вигляду (рис. 2.11):

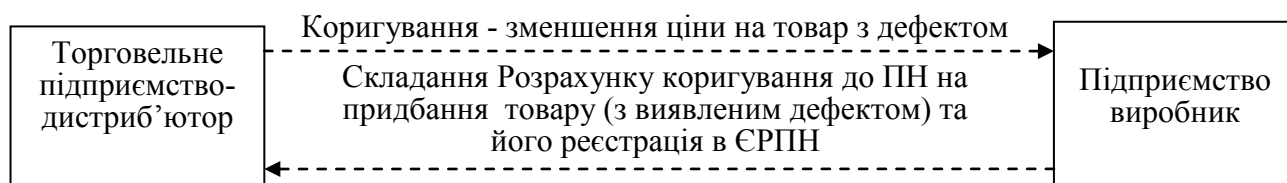


Рисунок 2.11 – Зменшення ціни на придбаний торговельним підприємством-дистриб'ютором товар з дефектом

Так, наприклад, у 2015 р. постачальник продав торговельному підприємству-дистриб'ютору заправку Konica Minolta A0FP022 у кількості 100 шт за ціною 1450 грн за штуку (ціна без ПДВ), загальний обсяг постачання – 100 шт x 1450 грн/шт = 145000 грн. Сума ПДВ складає 29000 грн., ПН складена та зареєстрована в ЄРПН. В процесі реалізації виявлено, що частина товару має несуттєвий дефект. Станом на грудень 2017 р. товар з виявленим дефектом не проданий покупцем, тож сторони домовилися, зменшити ціну до 950 грн/шт, тобто на 500 грн за одиницю (ціна без ПДВ). Загальний обсяг постачання зменшено до 100 шт x 950 грн/шт = 95000 грн на величину 50000 грн. Суму ПДВ зменшено до 95000 грн x 20% = 19000 грн на величину 10000 грн.

Тож, у грудні 2017 р. постачальник мав скласти РК на зменшення ціни на заправку Konica Minolta A0FP022. У графі 2 розділу Б такого РК має бути вказано причину коригування – «зменшення ціни», графи 3 – 6, 11, 12, 14 розділу Б заповнено аналогічно показникам у податковій накладній, що коригується. Графи 7 – 8 не заповнюються, тому що кількість не коригується. У графі 9 має бути відображено зменшення ціни зі знаком «мінус»: -500,00; у графі 10 вказано кількість постачання товарів - 100. У графі 13 обчислено добуток показників граф 9 та 10, він буде від'ємним 50000,00 грн. [1].

Облікове відображення даної ситуації подано в табл. 2.14.

Таблиця 2.14 - Облікове відображення зменшення ціни на придбаний торговельним підприємством-дистриб'ютором товар з дефектом

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товар на суму без ПДВ	281	631	145000,00
	відображено податковий кредит	641/ПДВ	631	29000,00
2	Зміна ціни на підставі угоди між постачальником та покупцем в квітні 2017 р. – відображається як знижка, надана покупцю	281	631	(60000,00)
3	Коригування ПК з ПДВ на дату реєстрації РК в ЄРПН	641/ПДВ	631	(10000,00)

Заміна товару на такий же товар або аналогічний з числа наявних у продавця (виробника).

У разі виникнення потреби у заміні товару торговельні підприємства мають керуватись Постановою КМУ від 11.04.2002 р. №506 «Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів» [13]. Крім того, питання проведення гарантійних ремонтів та замін регулюється додатково Наказом Мінфіну «Про затвердження Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування)» від 03.12.2012 р. №1263 (далі – Наказ №1263) [10].

У разі гарантійної заміни імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента) придбаного у зобов'язаного виробника-нерезидента схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 2.12).

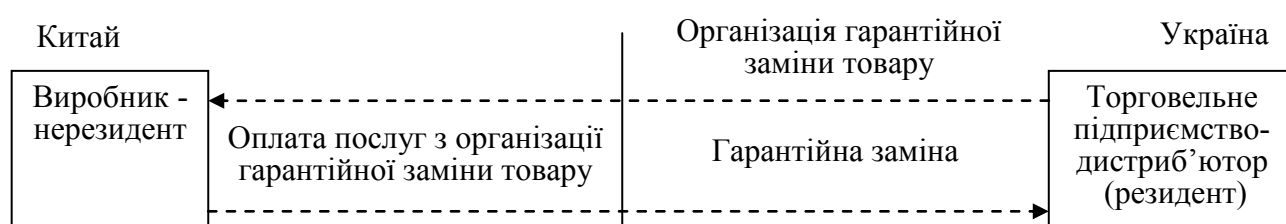


Рисунок 2.12 – Гарантійна заміна імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента)

Джерело: [7]

За даною схемою виробник-нерезидент зобов'язаний відшкодувати торговельному підприємству-дистриб'ютеру (резиденту) витрати, пов'язані з організацією та здійсненням гарантійної заміни технічно несправного товару.

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні технічно несправного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента) набуває наступного вигляду (табл. 2.15).

У разі гарантійної заміни імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 2.13):

Таблиця 2.15 - Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні імпортованого товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютора (резидента)

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано повернутий покупцем бракований товар	023	-	24000
2	Надано послуги нерезиденту з організації виконання гарантійної заміни. Курс НБУ – 25.00 грн/дол. (160 x 25,00)	362	703	4000
3	Нараховано зобов'язання з ПДВ	703	641	1000
4	Визнано інші витрати, пов'язані з послугами організації гарантійної заміни	23	685	1800
5	Визнано пов'язаний з іншими витратами податковий кредит з ПДВ	641	685	600
6	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	6400
7	Сформовано фінансовий результат за послугами організації виконання гарантійної заміни	791	903	6400
8		703	791	4000
9	Отримано від нерезидента оплату за надані послуги. Курс НБУ – 25,55 грн./дол. (160 x 25,55)	314	362	4088
10	Відображено курсову різницю при надходженні від нерезидента коштів	362	714	88
		714	791	88
11	Задекларовано бракований товар брокером у режимі реекспорту	-	023	24000

Так, через неремонтно-придатний дефект раніше імпортованого в Україну й уже експлуатованого покупцем-резидентом системного блоку ARTLINE Home H43 v09 (H43v09), постачальник-нерезидент за умовами договору провів заміну товару й відшкодував торговельному підприємству всі його витрати, пов'язані із заміною товару (транспортування, митні платежі тощо).

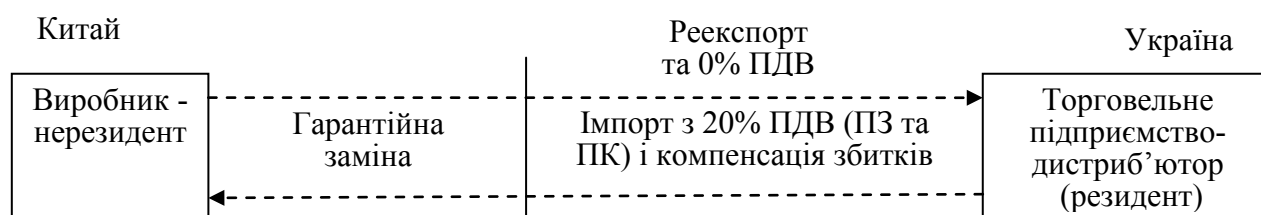


Рисунок 2.13 – Гарантійна заміна імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента

Джерело: [7]

Оскільки бракований товар експлуатувався покупцем-резидентом менше шести місяців (абз. «а» пп.5 п.1 ст. 86 МКУ [8]), його вивозять із розміщенням в

режимі реекспорту (ст.85, п.5 ч.1 ст.86 МКУ) юез вивізного мита й з можливим поверненням сплаченого ввізного мита (ст.85, ч.5 ст.296 МКУ), аде із ПДВ за ставкою 0% (п.206.5 ПКУ).

Новий товар ввозиться у режимі імпорту (с.74 МКУ) зі сплатою ввізного мита (ст.74, ч.3 МКУ) і сплатою «імпортного» ПДВ (п.206.2 ПКУ) [40].

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні технічно несправного товару силами зобов'язаного підприємства виробника-нерезидента набуває наступного вигляду (табл. 2.16):

Таблиця 2.16 - Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні імпортованого товару силами зобов'язаного постачальника-нерезидента [7]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Імпортовано новий товар замість бракованого (проведено гарантійну заміну об'єкта на аналогічний без заміни суми компенсації за основним договором – зміни в аналітичному обліку)	282	282	10000,00
2	Оплачено мито (умовно 500 грн) і ПДВ	377/ митні органи	311	2600,00
3	Віднесено суму «імпортованого» ПДВ до податкового кредиту	641/ ПДВ	377/ митні органи	2100,00
4	Отримано та оплачено послуги транспортування, митного брокера тощо (у т.ч. ПДВ) у зв'язку з експортом (реекспортом) та імпортом товарів для гарантійної заміни	685	311	2000,00
5	Перевиставлено витрати на постачальника	374	685	2000,00
		374	377/ митні органи	500,00
6	Відшкодовано витрати постачальника	314	374	2448
7	Відображено курсову різницю при надходженні коштів від нерезидента	974	374	52
		793	974	52

У разі гарантійної заміни вітчизняного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютера схема гарантійної заміни набуває наступного вигляду (рис. 2.14).

Так, торговельним підприємством-дистриб'ютером відпущено покупцю - платнику ПДВ копіювальний апарат Canon IR-2520 вартістю 12000 грн., в т.ч. ПДВ 20% - 2000 грн., який вийшов з ладу протягом гарантійного строку

експлуатації через виробничий брак. Покупець звернувся з вимогою здійснити гарантійну заміну копіювального апарату Canon IR-2520.

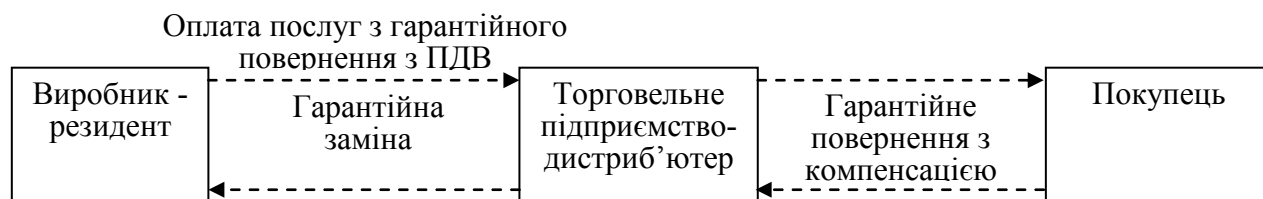


Рисунок 2.14 – Гарантійна заміна вітчизняного товару силами незобов'язаного торговельного підприємства-дистриб'ютера

Джерело: [7]

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні набуває наступного вигляду (табл.2.17):

Таблиця 2.17 - Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по заміні вітчизняного товару силами незобов'язаного оптовика-дистриб'ютера [7]

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Виплачено компенсацію покупцю	685	311	12000,00
2	Перевиставлено вимоги на виробника	377	685	12000,00
3	Погашено заборгованість виробником	311	377	12000,00
4	Відображено витрати у зв'язку з послугами гарантійного обслуговування (експертизи, транспортування та ін.)	23	631, 685	200,00
5	Визнано пов'язаний з витратами на послуги гарантійного обслуговування податковий кредит з ПДВ	641/ ПДВ	631, 685	30,00
6	Надано гарантійні послуги виробнику (підписано акт)	361	703	480,00
7	Нараховано зобов'язання з ПДВ	703	641/ ПДВ	80,00
8	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	200,00
9	Отримано оплату за надані послуги від виробника	311	361	480,00
10	Фінансовий результат за послугами	791	903	200,00
		703	791	400,00
11	Прийнято об'єкт до повернення від покупця (за ліквідаційною вартістю)	023	-	1000,00
12	Передано об'єкт до повернення виробнику	-	023	1000,00

Безоплатне усунення недоліків товару.

У разі виконання гарантійних зобов'язань по безоплатному усуненню недоліків товару витрати повністю відшкодовуються підприємством – виробником.

Так, торговельним підприємством-дистриб'ютером відпущено покупцю – платнику ПДВ сканер Epson Expression Home XP-342 вартістю 4000 грн., крім того, ПДВ 20% - 800 грн., разом - 4800 грн., який вийшов з ладу протягом гарантійного строку експлуатації через виробничий брак. Покупець звернувся з вимогою обміняти технічно несправний сканер. З метою підтвердження несправності сканера передано в сервісний центр для проведення експертизи, яка підтвердила брак виробника. Вартість експертизи - 300 грн., крім того, ПДВ 20% - 60 грн., разом - 360 грн. Торговельне підприємство-дистриб'ютер не надає послуг гарантійного ремонту неякісного товару, а здійснює його безоплатну заміну. Витрати на ремонт несе підприємство-виробник. Купівельна вартість сканера становить 2500 грн., крім того, ПДВ 20% - 500 грн., разом - 3000 грн.

Облікове відображення операцій по гарантійній заміні набуває наступного вигляду (табл. 2.18):

Таблиця 2.18 - Облікове відображення виконання гарантійних зобов'язань по безоплатне усуненню недоліків товару

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію сканеру	361	702	4800,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	800,00
3	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	4000,00
4	Відображено собівартість реалізованого сканеру	902	281	2500,00
5	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2500,00
6	Відображено заборгованість перед покупцем у зв'язку з поверненням сканера з дефектом	704	361	4800,00
7	Відкориговано (зменшено) податкові зобов'язання з ПДВ (способом «сторно»)	704	641/ПДВ	(800,00)
8	Віднесено вартість повернутого товару на фінансові результати	791	704	4000,00
9	Прийнято товар підприємством для подальшого проведення експертизи з відображенням збільшен-ня залишку на позабалансовому рахунку	05		2500,00
10	Відображено витрати з проведення експертизи згідно з актом виконаних робіт	93	685	300,00

Продовження табл. 2.18

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
11	Відображено суму ПДВ за витратами на проведення експертизи на підставі податкової накладної	641/ПДВ	685	60,00
12	Перераховано кошти за експертизу сервісному центру	685	311	360,00
13	Відновлено на балансі купівельну вартість повернення сканера (способом «сторно»)	902	281	(2500,00)
14	Відображено операцію в складі фінансового результату (способом «сторно»)	791	902	(2500,00)
15	Передано несправний електрообігрівач підприємству-виробнику (операцію відображено способом «сторно»)	281	631	(2500,00)
16	Відкориговано податковий кредит (операцію відображено способом «сторно»)	641/ПДВ	631	(500,00)
17	Отримано від виробника новий сканер	281	631	2500,00
18	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	500,00
19	Відвантажено покупцеві новий сканер (заміна)	361	702	4800,00
20	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	800,00
21	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	702	791	4000,00
22	Відображено собівартість реалізованого товару (заміни)	902	281	2500,00
23	Віднесено собівартість реалізованого товару на фінансовий результат	791	902	2500,00
24	Надійшла оплата від покупця на поточний рахунок	311	361	4800,00

У ф.1 Баланс торговельного підприємства-дистри'ютера для відображення сум гарантійного забезпечення, які на дату балансу числяться за кредитом субрахунка 473, передбачено рядки:

1520 «Довгострокові забезпечення» (якщо підприємство надає гарантії на строк більше 1 року і веде окремий облік довгострокових і поточних гарантійних зобов'язань, то до цього рядка заноситься сума довгострокових гарантійних зобов'язань – п. 7 П(С)БО 11);

1660 «Поточні забезпечення» – заповнюється майже завжди, оскільки більшість методик формування гарантійного забезпечення передбачає його використання протягом не більш ніж 12 місяців із дня формування (п. 11 П(С)БО 11) [3].

Щодо податкового обліку витрат, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань торговельними підприємствами-дистри'ютерами слід зазначити, що відповідно до пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140 ПКУ платники податку на прибуток

мають право відносити до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни проданих товарів, вартість яких не компенсується за рахунок покупців, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку [9]. При цьому термін «оприлюднення» означає розповсюджене в рекламі, технічній документації, договорі або іншому документі зобов'язання продавця щодо умов та строків гарантійного обслуговування (наприклад, заповнення при продажу відповідно до Порядку № 506 експлуатаційних документів, про що зазначалося вище) [13].

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Якщо заміна товару здійснюється без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення обліку замін, то така заміна не дає права на збільшення витрат продавця товару на вартість замін.

Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування як витрати, пов'язані з реалізацією товарів, включаються до складу інших витрат (пп. «є» пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ) і визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 ПКУ) [40].

Відповідно до преамбули Закону про захист прав споживачів цей Закон регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів.

Згідно з п. 22 ст. 1 вищезазначеного Закону споживач - фізична особа, яка придбаває, замовляє, використовує або має намір придбати чи замовити продукцію для особистих потреб, безпосередньо не пов'язаних

з підприємницькою діяльністю або виконанням обов'язків найманого працівника [36].

З урахуванням викладеного при визначенні об'єкта оподаткування враховуються будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку.

Проте не можуть бути враховані при визначенні об'єкта оподаткування витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку юридичним особам, оскільки на таку категорію покупців не поширюються норми законодавства з питань захисту прав споживачів.

Оскільки процес виконання гарантійних зобов'язань нерідко буває пов'язаний із здійсненням операцій з повернення товарів постачальнику (виробнику), потрібно враховувати також вимоги п. 140.2 ст. 140 ПКУ щодо порядку відображення в податковому обліку таких операцій, а саме: у разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у разі повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку - продавець та платник податку - покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації [40].

Щодо податку на додану вартість, слід зазначити, що у разі здійснення господарської діяльності у платників ПДВ нерідко виникають ситуації, коли відбувається повернення товарів/послуг чи попередньої оплати [40].

У цих випадках суми податкового зобов'язання постачальника та податкового кредиту отримувача товарів/послуг підлягають відповідному коригуванню. Порядок проведення такого коригування визначено ст. 192 ПКУ [40].

Коригування податкових зобов'язань може відбуватися лише у постачальника, зареєстрованого платником ПДВ.

Крім того, абзацом другим п. 192.2 ст. 192 ПКУ визначено, що зменшення суми податкових зобов'язань постачальника в разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, наданих особам, які не були платниками цього податку на дату такого постачання, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору [40].

Лише при обов'язковому одночасному виконанні двох умов - повернення товарів та надання повної грошової компенсації їх вартості - може відбуватися коригування податкових зобов'язань у разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, поставлених неплатникам ПДВ.

У такому випадку постачальник - платник ПДВ має право виписати розрахунок коригування до податкової накладної та зменшити нараховану суму податкових зобов'язань з ПДВ. При цьому обидва примірники розрахунку коригування залишаються у продавця без підпису покупця — неплатника ПДВ [40].

Отже, приходимо до висновку, що потреба створення гарантійного забезпечення обґрунтовується:

- обліковою корисністю, яка полягає в забезпеченні дотримання принципу обачності при формуванні фінансової звітності підприємства

- економічною корисністю, яка полягає у можливості закласти плановану суму гарантійних витрат у ціну продукції (товарів).

2.4 . Внутрішній контроль руху товарів

В ТОВ «Максіма груп» окремого структурного підрозділу по здійсненню внутрішнього контролю не передбачено. Згідно Статуту в ТОВ «Максіма груп» створено постійно діючу ревізійну комісію, на яку покладено обов'язки контролю за достовірністю та правильністю відображення господарської діяльності у фінансовій звітності підприємства.

Слід доповнити, що обліковою політикою підприємства передбачено здійснення внутрішнього контролю у вигляді інвентаризації. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності і у відповідності до облікової політики ТОВ «Максіма груп» та чинного законодавства на даному підприємстві двічі на рік – в кінці першого півріччя та перед складанням річної фінансової звітності в межах внутрішнього контролю проводиться інвентаризація товарів.

Для проведення інвентаризації керівником ТОВ «Максіма груп» складається наказ по підприємству, в якому визначається:

- мета інвентаризації;
- склад комісії;
- терміни проведення;
- об'єкт дослідження;
- МВО і т.д.

Згідно Наказу №23-І від 25.09.2017 р. по торговельному підприємству створено комісію у складі шести осіб для проведення інвентаризації з 26.09 по 29.09.2017 року:

- представників апарату управління підприємства;
- працівників бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії);

- досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, товарознавців, економістів, бухгалтерів).

Метою проведення інвентаризації товарних запасів стала перевірка фактичної наявності товарів, достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах; правильності 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.

Основним завданням інвентаризації, як заходу контролю за збереженням приватної власності, є:

- порівняння фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів з даними обліку;
- перевірка відповідності цін;
- виявлення товарів, що частково втратили свою початкову якість;
- перевірка дотримання правил збереження цінностей;
- приведення облікових даних у відповідність із фактичною наявністю усіх видів цінностей.

Джерелами інформації при внутрішньому контролі юртового товарообігу виступали:

- Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-XIU від 16.07.1999 р. (зі змінами і доповненнями);
- П(С)БО 7,8,9,10,11,15,16,21;
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994 р. (зі змінами і доповненнями);

- Наказ про облікову політику торговельного підприємства; первинні документи з обліку руху товарів (ТТН, податкова накладна, рахунок фактура, прибуткова накладна, акт приймання, свідоцтво про якість товару, сертифікат якості, видаткова накладна, угоди на купівлю товарів);
- облікові реєстри (реєстр податкових накладних, відомість руху ТМЦ, журнали № 3, 5, 5А, 6 та відомості до них, Головна книга);
- фінансова звітність торговельного підприємства; акти, довідки, накази внутрішньогосподарського контролю, акти і довідки ревізій, аудиторські висновки попередніх перевірок тощо.

Важливим елементом першого етапу внутрішнього контролю товарних запасів стало планування контрольних процедур та складання програми проведення контролю товарів.

План було розроблено так, що у ньому визначається час проведення кожної конкретної процедури. У плані відображається перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються комісією.

План аудиторської перевірки після його складання підписується керівником підприємства та головою аудиторської комісії, що буде здійснювати аудиторську перевірку.

Таблиця 2.19 - Загальний план внутрішнього контролю руху товарів в ТОВ «Максіма груп»

№	Заплановані види робіт (комплекси задач)	Період проведення	Виконавці
1.	Перевірка організації складського господарства, стану збереження товарних запасів	26.09.17	
2.	Перевірка стану складського, аналітичного та синтетичного обліку наявності товарних запасів на підприємстві	26.09.17	
3.	Перевірка обліку та документального оформлення надходження товарів	27.09.17	
4.	Перевірка документального оформлення реалізації та іншого вибуття товарів	27.09.17	

№	Заплановані види робіт (комплекси задач)	Період проведення	Виконавці
5.	Перевірка відображення інформації про товарні запаси у фінансовій звітності	28.09.17	
6.	Оформлення звіту за наслідками перевірки та аудиторського висновку	29.09.17	

Інвентаризація товарів проводилась інвентаризаційною комісією підприємства в присутності матеріально відповідальної особи, з якою укладено угоду про повну матеріальну відповідальність. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особою було складено звіт (матеріальний, товарний, товарно-грошовий) і дано відповідну розписку. Інвентаризаційна комісія методом перерахунку, огляду, зважування здійснено фактичну перевірку, результати якої занесено до інвентаризаційного опису.

Перевіряючи операції з надходження товарів, насамперед, перевіряючи вивчили порядок їх обліку та контролю на даному підприємстві. Якщо товари надійшли на підприємство шляхом видачі довіреностей особам, які мають право на їх одержання то згідно з інструкцією «Про порядок видачі довіреностей» перевіряється:

- наявність журналу виданих довіреностей;
- наявність наказу на тих осіб, які мають право підпису довіреностей;
- своєчасність подання звіту з використання одержаних довіреностей.

При надходженні товарів зіставляється назва та кількість оприбуткованих товарів з даними супроводжувальних документів.

2. Перевірка повноти оприбуткування товарів та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для цього комісією було перевірено:

- чи дотримують на підприємстві порядок приймання та оформлення документів з приймання товарів;
- чи повністю оприбутковані товари, зазначені в документах постачальника;

– чи відповідає якість льварів, що визначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в сертифікатах постачальника.

Кожен лист інвентаризаційного опису підписується головою та членами комісії та матеріально відповідальною особою.

Далі було складено порівнювальні відомості, на підставі яких результати проведеної інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку.

При перевірці обліку товарів особливу увагу було наділено перевірці первинної документації. При цьому оцінювалась правомірність використання тих чи інших форм документів, перевірялось дотримання порядку їх заповнення та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції).

При перевірці документів в ТОВ «Максіма груп» було здійснено взаємну звірку господарських договорів, рахунків - фактур, накладних, прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків - фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника дозволяє встановити, чи всі товари оприбутковані.

Перевірка документів, що відображають надходження товарів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування товарів або неповне їх оприбуткування.

Перевіряючи реальність операцій, контролюючими встановлено наявність договорів про поставку товарів, правильність їх складання, порівнено дані документів оплати з даними документів на оприбуткування товарів.

Контролюючими було перевірено своєчасність, повноту проведення та правильність відображення результатів в відповідних регістрах обліку (пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб, у яких виявлено нестачу товарів, наказ про результати проведеної інвентаризації, журнали-ордери № 3,5, 5А та відомості до них, фінансова звітність, тощо). Водночас звірено записи в інвентаризаційних та порівняльних відомостях, перевірено

правильність відображення нестач та оприбуткування виявлених надлишків активів.

При перевірці операцій з надходження товарів на підприємство перевіряючими перевірено повноту та достовірність відображення таких операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності шляхом звірки первинних документів. Особливу увагу звернено на правильність визначення первинної вартості при надходженні товарів в залежності від джерел надходження, на наявність спірних відносин між торговельним підприємством та постачальниками або покупцями товарів, на своєчасність та дотримання послідовності процедур виставлення претензій та правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій за претензіями.

За результатами перевірки повноти оприбуткування товарів та наявності документального підтвердження їх надходження були зроблені наступні висновки:

1. Всі товари, які відображені в вересні місяці по дебету рахунку 28 «Товари», надійшли на підприємство на підставі дійсних накладних від постачальників. Представлені для перевірки накладні мають всі реквізити та правильно заповнені.

2. Серед накладних, які були надані для перевірки, відсутні такі, які б не знайшли відображення в бухгалтерському обліку.

3. Всі товари правильно оприбутковані в обліку за вартістю, що підтверджується даними накладних від постачальників.

Отже, за результатами дослідження стану обліку надходження товарів в ТОВ «Максіма груп» можна зробити висновок, що первинний, аналітичний та синтетичний облік в цілому організований на задовільному рівні.

Для аналітичного та синтетичного обліку руху товарів нормативно регламентовані реєстри не використовуються, проте, реєстри, які розроблені на підприємстві відповідають вимогам обліку та містять всі необхідні реквізити.

3. Перевірка організації контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації аркушів книг довіреностей, перевіряється наявність їх реєстрації з обліку виданих довіреностей.

Дата видачі довіреностей дає можливість визначити її термін дії. По прибуткових документах аудитор перевіряє, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання виробничих запасів.

4. Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей. З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф «Відмітка про виконання довіреностей» в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад підприємство. При цьому звертається увага на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей.

5. Перевірка достовірності відображення руху виробничих запасів в бухгалтерському обліку.

За результатами перевірки порушень не виявлено, про що зроблено відповідні записи в акті інвентаризації.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

3.1. Організація обліку реалізації товарів транзитом

В умовах активного розвитку комунікацій, збільшення товарообмінних операцій актуалізується роль транзитної торгівлі. Використання останньої підприємствами оптової торгівлі сприяє оптимізації витрат, веде до економії на оренді складських приміщень, забезпечує зменшення транспортних витрат, термінів доставки товарів кінцевому споживачу. Для розвитку ефективної системи транзитної торгівлі для потреб управління повинна надаватись достовірна та оперативна інформація, що зумовлює необхідність подальших досліджень щодо розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом [47].

Транзитна торгівля - це такий спосіб продажу, коли суб'єкт торгівлі постачає товар покупцю не зі свого складу, а безпосередньо від постачальника (виробника) товарів, тобто при транзитній торгівлі на склад продавця товари фактично не надходять [1]. На сьогодні реалізація товарів транзитом здійснюється двома способами: без участі у розрахунках та з участю підприємства оптової торгівлі у розрахунках.

При транзитній реалізації товарів без участі в розрахунках підприємство оптової торгівлі є лише посередником при укладанні договорів поставки між покупцем та постачальником. При транзитній реалізації товарів з участю в розрахунках підприємство оптової торгівлі укладає два самостійних договори поставки: перший - з постачальником товару, в якому підприємство оптової торгівлі є покупцем; другий - з кінцевим покупцем товару, де підприємство оптової торгівлі є продавцем. У цьому випадку умови переходу права власності

на товар до підприємства оптової торгівлі визначаються положеннями договору поставки або нормами чинного законодавства (рис. 3.1) :



Рисунок 3.1 - Вплив транзитної торгівлі на розвиток бухгалтерського обліку операцій з продажу товарів

Джерело: [47].

За загальним правилом, встановленим ст. 334 Цивільного кодексу України [45], право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки.

Погоджуємось з В.О. Іваненко та О.Г. Дроздовою, що “одним з основних елементів договору є зазначення моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. При цьому місцем переходу цього права може бути як безпосередньо структурний підрозділ покупця, в якому планується зберігати (продавати, використовувати тощо) товари, так і будь-яке інше, територіально віддалене від покупця місце (наприклад, склад постачальника)” [19].

Враховуючи те, що законодавчо передбачена можливість встановлення переходу права власності на товар умовами договору, слід зазначити, що це питання особливої актуальності набуває при реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках.

Оскільки оптовим підприємством-посередником при здійсненні транзитної реалізації товарів з участю в розрахунках укладаються договори як з постачальником, так і з кінцевим споживачем, момент переходу права власності на товар обов’язково повинен закріплюватися в договорах поставки. Так, при укладенні договору поставки з постачальником на транзитну реалізацію товару він фактично не надходить на склад оптового підприємства-посередника, але оплата за товар здійснюється безпосередньо підприємством оптової торгівлі [47].

Фактично поставляти (відвантажувати) товар покупцю може і постачальник, але за договором це обов’язок оптового підприємства-посередника. Тому і свої претензії покупець може пред’явити тільки оптовому підприємству-посереднику, оскільки останній є для нього продавцем [1]. Саме тому умовами договору може бути передбачено, що право власності на товар належатиме оптовому підприємству-посереднику від моменту відвантаження товарів зі складу підприємства-постачальника до моменту їх отримання кінцевим споживачем (покупцем).

Від умов, передбачених у договорі поставки стосовно переходу права власності на товар при здійсненні транзитної реалізації, порядку відшкодування

транспортно-експедиційних витрат залежатиме база оподаткування та порядок відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках.

Серед дослідників дотепер не опрацьований єдиний методичний підхід до відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках.

За результатами аналізу підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках сформовано висновок про наявність дискусій з приводу доцільності відображення у оптового підприємства-посередника собівартості реалізованих товарів на рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” або ж відображення цих витрат на рахунку 93 “Витрати на збут”. Також невирішеним залишається питання з приводу використання рахунку 28 “Товари” при використанні реалізації товарів транзитом, оскільки надходження товарів на склад оптового підприємства-посередника не відбувається [47].

Оскільки при реалізації товарів транзитом у підприємства оптової торгівлі виникають непрямі витрати, пов’язані з укладанням договорів поставки та виконанням їх умов, пропонуємо такі витрати відображати на рахунку 93 “Витрати на збут”. Для формування належної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, поглиблення економічного аналізу витрат періоду підприємства та оцінки їх впливу на результативні показники пропонуємо використовувати такі аналітичні рахунки для відображення інформації про витрати, понесені при реалізації товарів транзитом: 93.1 “Витрати на дослідження кон’юнктури ринку”; 93.2 “Трансакційні витрати при реалізації товарів транзитом”; 93.3 “Транспортно-експедиційні витрати”; 93.4 “Соціальні та інші витрати на реалізацію товарів транзитом”; 93.5 “Витрати на моніторинг договірної політики” [47].

Дискусійним питанням залишається також правомірність використання рахунку 28 “Товари” при реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках. Вважаємо, що використання рахунку 28 “Товари” при відображенні операцій з реалізації товарів транзитом можливим є лише у разі, якщо умовами договору поставки між продавцем та оптовим підприємством-посередником

передбачено перехід права власності на товар у період його транзиту між продавцем та покупцем. У цьому разі пропонуємо використовувати субрахунок 287 “Транзитні товари в дорозі”. У випадку, якщо умовами договору перехід права власності до оптового підприємства-посередника не здійснюється, погоджуємось з розрахунку. Пропонуємо використовувати рахунок 026 “Транзитна реалізація товарів”, на якому повинна відображатися продажна вартість товарів, що відвантажені кінцевому споживачу в розрізі асортименту товарів та контрагентів. Використання цього позабалансового рахунку дозволить контролювати рух товарів, проданих транзитом, виявити випадки невиконання умов договору поставки в частині доставки товарів до кінцевого споживача. Порядок використання запропонованих рахунків для відображення операцій з продажу товарів транзитом наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 - Відображення операцій з транзитної реалізації товарів з участю в розрахунках в оптового підприємства-посередника з використанням запропонованих рахунків

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Право власності на товар на період транзиту переходить до оптового підприємства		
ПЕРЕГОВОРИ ТА УКЛАДЕННЯ ДОГОВОРУ ПОСТАВКИ		
Надані послуги з маркетингового дослідження кон'юнктури ринку	93.1 “Витрати на дослідження кон'юнктури ринку”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Відображені трансакційні витрати пов'язані з укладенням договору поставки	93.2 “Трансакційні витрати при реалізації товарів транзитом”	372 “Розрахунки підзвітними особами”
ВИКОНАННЯ УМОВ УКЛАДЕНИХ ДОГОВОРІВ ПОСТАВКИ		
Відображена заборгованість за відвантажений товар перед постачальником	287 “Транзитні товари в дорозі”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована сума ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Сплачена вартість товару постачальнику	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	311 “Рахунки в банках”
Відображений дохід від реалізації товарів покупцеві	361 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	702 “Дохід від реалізації товарів”
Нарахована сума ПДВ	702 “Дохід від реалізації товарів”	641 “Розрахунки за податками”
Списана собівартість реалізованих товарів	902 “Собівартість реалізованих товарів”	287 “Транзитні товари в дорозі”

Продовження табл.3.1

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображено вартість послуг з транспортування товарів	93.3 “Транспортно-експедиторські витрати”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована сума ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту транзитних товарів	93.4 “Соціальні та інші витрати на реалізацію товарів транзитом”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
Отримано оплату за товар від покупця	311 “Рахунки в банках”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
КОНТРОЛЬ ЗА НАЛЕЖНИМ ВИКОНАННЯМ УМОВ ДОГОВОРУ		
Нарахована заробітна плата працівникам за контроль договірної політики	93.5 “Витрати на моніторинг договірної політики”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

Джерело: [47].

Використання запропонованого методичного підходу до відображення операцій з реалізації товарів транзитом за умови переходу права власності на товар до оптового підприємства-посередника сприятиме більш повному задоволенню інформаційних потреб користувачів із різним ступенем деталізації щодо витрат та доходів, отриманих від реалізації товарів транзитом, підвищенню ефективності управління товарооборотом підприємства оптової торгівлі.

Якщо підприємство оптової торгівлі здійснює одночасно оптову та роздрібну торгівлю, то воно може використовувати різні методи оцінки вибуття товарів (залежно від особливостей діяльності та специфіки товарів), оскільки мають місце різні умови продажу товарів (власної продукції). При цьому, слід враховувати, що метод ціни продажу доцільно застосовувати для обліку оптової торгівлі при значній і змінній номенклатурі товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Крім того, даний метод можуть застосовувати і ті підприємства оптової торгівлі, на яких для різних груп товарів рівні торговельних націнок значно відрізняються. За таких умов розподіл торгової надбавки доцільно робити окремо по кожній групі товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, забезпечивши при цьому

накопичення відповідної інформації у розрізі таких однорідних груп (видів) товарів [47].

Аналогічно слід здійснювати окремий розподіл торгової надбавки між товарами, які оподатковуються за різними ставками ПДВ або не підлягають оподаткуванню. Здійснення такого розподілу зумовлене тим, що торгова надбавка, окрім торгової націнки, також включає суму ПДВ. Тому при однаковому відсотку прибутку, на оподатковуваний і звільнений від оподаткування ПДВ товар рівень торгових надбавок буде різним [47].

З урахуванням вищезазначеного пропонуємо внести наступні корективи до Робочого плану рахунків даного підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Запропоновані напрями розширення системи рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки, передбачені Планом рахунків	Запропоновані субрахунки та аналітичні рахунки
28 “Товари”	28.7 “Відвантажені товари” (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
282 “Товари в торгівлі”	282.1 “Магазинна торгівля” (282.1.1 “Спеціалізовані магазини”, 282.1.2 “Неспеціалізовані магазини”), 282.2 “Поза магазинна торгівля”) (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом, МВО)
902 “Собівартість реалізованих товарів”	902.1 “Собівартість реалізованих товарів оптом” (аналітичні розрізи: 1) за договорами купівлі-продажу, транзитом, через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту; 2) за товарним асортиментом); 902.2 “Собівартість реалізованих товарів в роздріб” (аналітичні розрізи: 1) магазинна торгівля, поза магазинна торгівля (через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту); 2) за товарним асортиментом)
702 “Дохід від реалізації товарів”	702.1 “Доходи від реалізації товарів оптом” (аналітичні розрізи: 1) за договорами купівлі-продажу, транзитом, через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту; 2) за товарним асортиментом); 702.2 “Доходи від реалізації товарів в роздріб” (аналітичні розрізи: 1) магазинна торгівля, поза магазинна торгівля (через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту); 2) за товарним асортиментом)
93 “Витрати на збут”	93.1 “Витрати на збут за договорами купівлі-продажу”; 93.2 “Витрати на збут через фірмові магазини”; 93.3 “Витрати, пов’язані з укладанням договору комісії”; 93.4 “Витрати на збут через мережу Інтернет”; 93.5 “Витрати на збут транзитом” (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)

Продовження табл. 3.2

Рахунки, передбачені Планом рахунків	Запропоновані субрахунки та аналітичні рахунки
946 “Втрати від знецінення товарів”	946.2 “Фірмова торгівля” (аналітичні розрізи: готова продукція, товари)
947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	947.2 “Фірмова торгівля” (аналітичні розрізи: готова продукція, товари)
02 “Активи на відповідальному зберіганні”	02 “Активи без права володіння”; 024 “Товари без права володіння”; 024.1 “Товари, прийняті на комісію”; 024.2 “Товари тимчасово без права володіння”; 024.3 “Товари, реалізовані транзитом”

Джерело: [47].

Зазначені розрізи аналітичного обліку дозволяють сформувати інформаційну базу для потреб управління товарним асортиментом, конкурентоспроможністю та ефективністю діяльності підприємства.

Реалізація зазначених пропозицій забезпечує дієвість процесу нагромадження, передачі та використання інформації про рух товарів для задоволення потреб управління в частині оптимізації понесених витрат на придбання, зберігання та реалізацію товарів [47].

За допомогою синтетичних рахунків з’являється можливість виділити з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів та у розрізі кожного товару окремо, що дає змогу проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності закупівлі та продажу того чи іншого товару [25, с.29].

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» планом рахунків призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованих товарів. По дебету даного рахунку відображається собівартість реалізованих товарів, по кредиту - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Діяльність торговельного підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів та підвищення ефективності

управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку [47].

В бухгалтерському обліку відображаються не всі, а тільки найбільш суттєві сторони процесу продажу, які прийнято розглядати як окремі економічні категорії: кількість реалізованих товарів, собівартість реалізації, сума виручки й доходи, обігові витрати та затрати, прибуток та збиток. Решта понять та категорій можуть бути віднесені до об'єктів обліку за умови їх потенційної корисності для споживачів облікової інформації [5, с. 30].

Деталізувати аналітичну інформацію щодо продажу товарів з метою визначення фінансових результатів (доходів і витрат) на торговельних підприємствах пропонується здійснювати за такими ознаками: спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні); об'єкти аналітики (підприємство в цілому, відділи торговельного залу, товарні групи, товарні позиції, товари зі знижками, постачальники) часова періодизація (за попередній період, на поточний час) [47].

Застосування цих ознак дасть змогу організувати систему управлінського обліку та внутрішньої звітності, що у свою чергу призведе до підвищення рівня внутрішнього контролю.

3.2. Управлінський облік товарообороту підприємства оптової торгівлі

Функціонування торгових підприємств у нестабільних умовах формування ринкової економіки зумовлює необхідність своєчасної адаптації їх системи управління до змін зовнішнього середовища, що в свою чергу обумовлює потребу у своєчасному інформаційному забезпеченні. Сучасні підприємства сфери обігу повинні щоденно отримувати інформацію про хід постачальницько-збутових процесів, темпи виконання планів, розвиток певних процесів. За таких умов, обґрунтованим є Впровадження на підприємстві

комплексної інформаційної системи, що сприятиме досягненню інформаційної прозорості для керівництва підприємства та охоплюватиме всі підрозділи та всі процеси в режимі реального часу. Такою системою є управлінський облік, який поєднує в собі компоненти обліку, аналізу, нормування, планування, контролю та забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень.

Разом з тим варто зазначити, що для вітчизняних підприємств оптової торгівлі впровадження в управлінську діяльність системи управлінського обліку, яка б ефективно функціонувала і була б економічно виправданою, є суттєвою проблемою. Такий стан пояснюється насамперед відсутністю рекомендаційних публікацій методичного та організаційного спрямування, базуючись на яких, підприємства могли б оптимізувати процеси управління. Ці об'єктивні тенденції та процеси, що відбуваються сьогодні в Україні, й обумовлюють необхідність у проведенні досліджень за обраною тематикою.

Загалом, визначаючи місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємств гуртової торгівлі, варто звернути особливу увагу на специфіку функціонування цих підприємств саме на вітчизняних ринках.

Слід відзначити, що гуртова торгівля в Україні на сучасному етапі набуває дедалі динамічнішого розвитку. Сьогодні перед суб'єктами господарювання стоять такі проблеми: утвердження на найпривабливішому ринку товарів, завоювання максимально можливої для підприємства частки на цьому ринку, здобуття позитивної репутації, налагодження постійних та тісних зв'язків з партнерами; досягнення збільшення і пришвидшення товарообігу, підвищення ефективності використання складських приміщень та повернення інвестованих в них коштів, досягнення оптимального балансу між запасами і грошима, поліпшення роботи транспортного господарства, оптимізація витрат та максимізація прибутків. Вирішення цих проблем ускладнюється як швидким розвитком самого підприємства (децентралізація, зростання кількості складів, кількості менеджерів, які мають право вільно розпоряджатися товарами підприємства), так і посиленням конкуренції на ринку товарів, нестабільністю

фінансової системи, низькою правовою дисципліною в державі та зниженням платоспроможності населення.

Водночас за результатами проведених нами досліджень було виявлено, що на більшості підприємств оптової торгівлі замовлення часто виконуються з помилками, запити клієнтів задовольняються невчасно, рівень товарних товарів перевищує попит на ці товари, робота транспортного цеху здійснюється неефективно. Так, Л.М. Гурч зауважує, що “багатьом керівникам знайома ситуація, коли за підсумками звітнього періоду конкуренти виявляються переможцями: раніше запропонували товар на ринку, їх продукція виявилася дешевшою, обрані рекламні засоби найефективнішими” [11, с. 233].

Вважаємо, що на підприємствах оптової торгівлі ця ситуація зумовлена насамперед нескоординованістю дій різних підрозділів, необґрунтованістю за браком належної інформаційної підтримки рішень, які приймаються на підприємстві, що, в свою чергу, призводить до серйозних наслідків. За дослідженнями, проведеними у Великобританії, було встановлено, що у вартості продукту, який потрапив до кінцевого споживача, більше 70% становлять витрати на логістику [12, с.20], разом з тим скорочення витрат на виконання логістичних функцій на 1% є еквівалентним 10% приросту обсягу збуту [13, с.7].

Непередбачуваність, неможливість охопити всю діяльність на підприємстві, яка зумовлюється ще й постійним зростанням розмірів підприємств, ускладнює процес прийняття рішень. Це можна подолати, розділивши управлінські завдання між менеджерами та бухгалтерами-управлінцями. Адже, за проведеними нами дослідженнями, від кожного робочого дня менеджера збуту після вирахування часу, витраченого на підготовку потрібної для роботи інформації, а також на адміністративну діяльність, залишається близько двох години на торговельні операції. У свою чергу, управлінська бухгалтерія буде своєрідним координаційним центром, у який із зовнішніх джерел та структурних підрозділів надходитимуть дані. Після фільтрування та обробки вхідних даних із координаційного центру буде

видаватися згрупована та проаналізована інформація, придатна для оперативного прийняття управлінських рішень. А.І. Кальченко пропонує інше вирішення зазначеної проблеми, зауважуючи, що “рішення щодо складування, зберігання і транспортування товарно-матеріальних товарів потребують ретельної координації. Дедалі більше фірм починають створювати постійні комітети, до складу яких входять керівники, відповідальні за різні аспекти діяльності, пов'язані з організацією товароруку” [14, с.80]. Ми вважаємо, що таке зібрання керівників, відповідальних за різні аспекти діяльності, звичайно, повинне бути, але лише у формі нарад менеджерів вищої ланки управління, на яких обговорювалися б питання стратегічного значення. А також вивчалися б результати вже проведеної діяльності. Залучати ж до координації та вирішення оперативних щоденних завдань такого типу керівників дорого та недоцільно.

Загалом за результатами проведеної нами діагностики фінансово-господарської діяльності вітчизняних суб'єктів підприємницької діяльності було окреслено коло найвагоміших проблем, які не дозволяють ефективно працювати та розвиватися більшості гуртових підприємств. Перелік найважливіших проблем, а також можливість їх подолання з упровадженням на підприємстві системи управлінського обліку наведено у табл. 3.3

Таблиця 3.3 - Основні проблеми та шляхи їх вирішення із застосуванням ресурсних можливосте управлінського обліку

№ п/п	Проблема, що постала перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблеми засобами управлінського обліку
1	Нескоординоване охоплення ринку збутом. 1. Неможливо визначити: - який обсяг товарів, у якому асортименті, на якій території чи на якому ринку був реалізований; - який прибуток отримало підприємство, працюючи в тому чи іншому сегменті ринку; - який сегмент ринку не був охоплений підприємством узагалі, на якому сегменті ринку є можливість значно збільшити обсяги продаж. 2. Дії менеджерів відділу збуту зводяться до хаотичного пошуку покупців підприємства, їх інтереси в багатьох випадках перетинаються, тим самим провокують конфлікти всередині підприємства та зниження репутації підприємства за його межами.	Можливе за допомогою: - чіткого контролю з боку працівників управлінського обліку за роботою підприємства на кожному сегменті ринку (поділ ринку на сегменти здійснюється за участю вищого менеджменту підприємства) та оперативне інформування відповідних менеджерів про результати проведеного аналізу; - чіткого контролю з боку працівників управлінського обліку

Продовження табл. 3.3

№ п/п	Проблема, що постала перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблеми засобами управлінського обліку
2	Функціональне перевантаження менеджерів підприємства - Відсутність зв'язків між різними службами всередині підприємства. - До обов'язків менеджера входять усі можливі функції, починаючи з розробки договорів і закінчуючи формуванням звітів	Працівники управлінського обліку перебирають значну частину функцій, які на цьому етапі виконують менеджери зі збуту, зокрема щодо збирання, обробки, аналізу та видавання результативної інформації, необхідної самим менеджерам зі збуту
3	Неефективне проведення збутової діяльності - Потенційним покупцям у прайс-листах пропонують увесь можливий асортимент товарів (який на деяких підприємства може сягати 3000-5000 найменувань), незважаючи на спрямованість клієнта. - Вчасно не виписуються рахунки. Неоплаченими рахунками не цікавляться, не з'ясовуються причини, з яких клієнт відмовився від товару підприємства. - Не беруться до уваги особисті побажання кожного клієнта щодо обслуговування його замовлення та вимоги щодо пропонованого товару	Незначною мірою лише шляхом жорсткого контролю як за обсягами продаж окремого менеджера, так і за обсягами реалізованого ним товару здійснювати вплив за допомогою коригування оплати праці менеджера та визначення доцільності співпраці з ним
4	Неефективне проведення рекламної кампанії. - Прийняття рішень щодо часу та простору проведення рекламної кампанії товарного асортименту, який необхідно рекламувати, джерел, за допомогою яких проводити рекламну кампанію, відбувається здебільшого на інтуїтивному рівні і не ґрунтується хоча б на мінімальних розрахунках. - Планування бюджету просування товарів не здійснюється, кошти, спрямовані на проведення рекламної кампанії, не відповідають реальній потребі. - Немає інформації про те, чи досягла успіху проведена рекламна кампанія, які прибутки (збитки) принесла вона підприємству	Управлінський облік має широкий спектр найрізноманітніших методів, за допомогою яких може надати обґрунтовані рекомендації стосовно проведення рекламної кампанії.
5	Неоптимальність закупівлі. Недостатньо обґрунтований вибір постачальників, який може базуватися на особливих інтересах менеджера. А не на інтересах підприємства	Частково можливо. За допомогою контролю за формуванням фактичної собівартості товарів з огляду на 17 планову та можливу собівартість
6	Неоптимальний розмір товарів. Немає чіткої політики щодо формування розміру товарних товарів. Деякі види товарів виявляються дефіцитними, інші ж залежуються на складах	Можливо. Управлінський облік повністю вирішує цю проблему побудови оптимальної моделі розміру товарів, використовуючи різноманітні методи

Продовження табл. 3.3

№ п/п	Проблема, що постала перед вітчизняними підприємствами	Можливість подолання проблеми засобами управлінського обліку
7	Неефективна робота транспортного цеху. Транспортні перевезення здійснюються хаотично. Потреба в доставці товару різним постачальникам у різні регіони не зіставляється. Економічна вигідність перевезень та роботи транспортного цеху загалом не підраховується	Можливо. За допомогою планування перевезень, а також розрахунку оптимального з погляду економічної вигоди маршруту; розгляду можливості залучення автотранспорту сторонніх організацій
8	Автоматизація лише роботи бухгалтерії. Використання ППП здійснюється здебільшого лише бухгалтерією підприємства. Разом з тим відсутній зв'язок між інформаційними потоками в бухгалтерії та інших підрозділах підприємства	Не вирішує цих питань. Питання координації та організації вирішує система контролінгу. Питання автоматизації всієї діяльності підприємства в компетенції дирекції
9	Нераціональна система стимулювання. Працівникам пропонується базова ставка та верхня межа, яка не перевищується, незалежно від того, наскільки якісно ти працюєш. Премії, як правило, відсутні	Можливо. Розробивши оптимальну мотиваційну систему оплати праці на підприємстві
10	Фінансова інформація існує у вигляді балансу та звіту про фінансові результати. Іншу економічну інформацію збирають працівники підрозділів для своїх потреб самостійно. Прохідність внутрішньої інформації практично відсутня	Вирішує питання повністю
11	Контроль за ефективністю прийнятих рішень відсутній	Вирішує питання повністю

Провівши детальний аналіз таких ключових факторів як специфіка функціонування оптової торгівлі в Україні, циклічність господарського-фінансової діяльності підприємств гуртової торгівлі, система комунікаційних зв'язків підприємства, розподіл менеджменту підприємства за рівнями відповідальності, організаційна структура підприємства, а також окресливши низку завдань нами побудована логіко-структурна модель управлінського обліку (рис. 3.2).

Дана модель дає можливість простежити зв'язки між її основними компонентами та елементами. У моделі виділено такі компоненти управлінського обліку як: прогнозування, планування, облік, аналіз, контроль, регулювання. Кожний із компонентів розміщений виходячи із управління діяльністю та послідовності інформаційних входів і виходів.

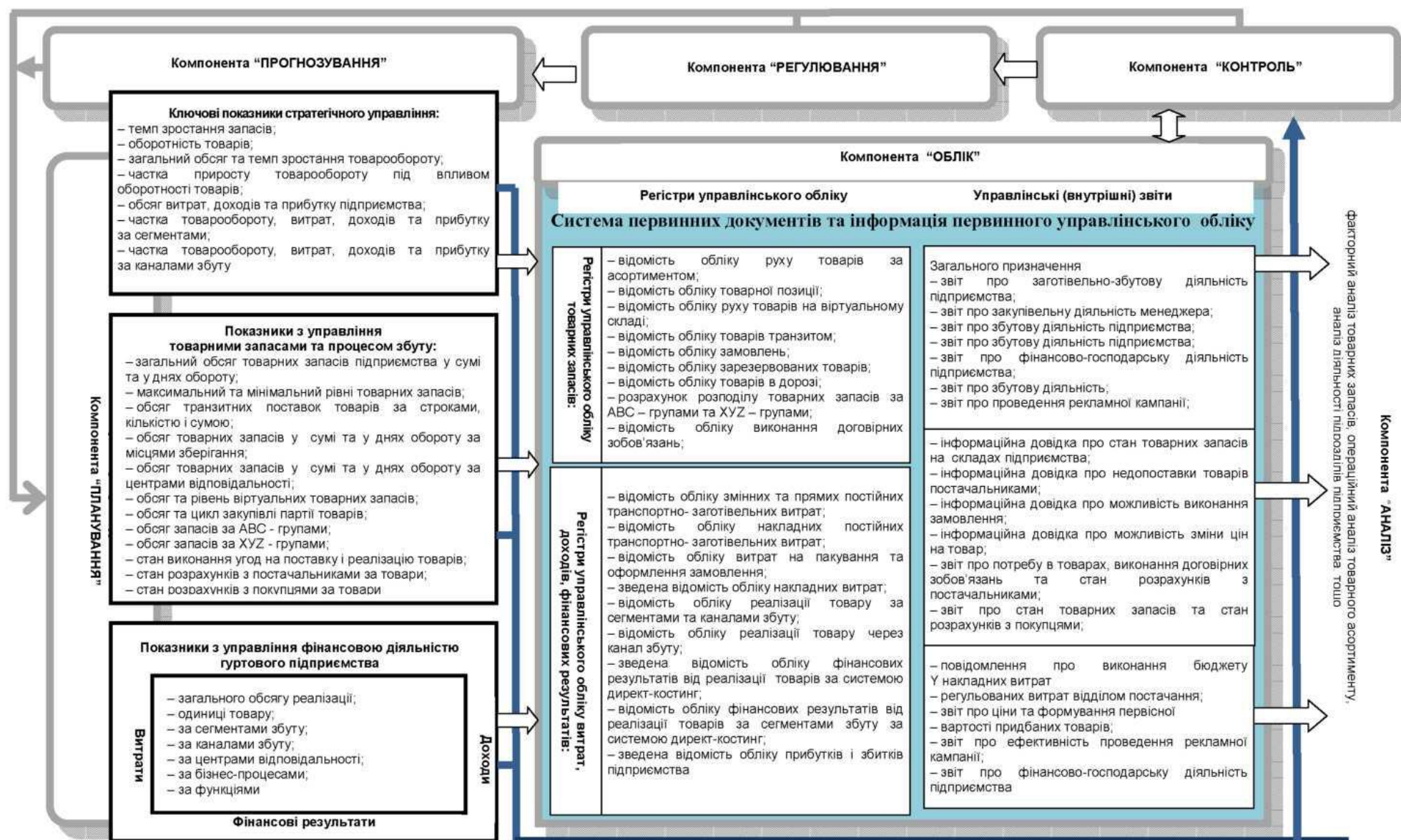


Рисунок 3.2 - Логіко-структурна модель управлінського обліку підприємств гуртової торгівлі

Основними елементами складових компонент для прогнозування і планування слід вважати систему показників із стратегічного управління, управління товарними запасами та процесом збуту, управління фінансовою діяльністю підприємства. За ретельно відібраними для прогнозування та планування показниками здійснюється облік, аналіз та контроль діяльності підприємства.

Основою формування облікової інформації щодо товарів, витрат, доходів фінансових результатів є система первинних документів та інформація первинного обліку. На їх основі узагальнюються дані в реєстрах управлінського обліку як за однотипними показниками, так і за бізнес-процесами, функціями, сегментами збуту, каналами збуту, центрами відповідальності. Водночас, система управлінської внутрішньої звітності, яка базується на реєстрах та в деяких випадках безпосередньо на інформації первинного обліку, побудована із врахуванням специфіки формування піраміди управління підприємств гуртової торгівлі. Побудована таким чином система внутрішніх звітів дає можливість приймати рішення стосовно делегованих повноважень за рівнями відповідальності. Важливою умовою якісного подання інформації менеджменту підприємства є належне аналітичне обґрунтування кожного показника та дієва система контролю. Компонента контролю дозволяє опираючись на інформаційну базу реєстрів, звітів, планових показників, встановлювати відхилення та причини їх виникнення. У випадках виявлення відхилень, виникає необхідність у розробці регулятивних заходів з метою приведення показників у відповідність до встановлених норм. Ця функція реалізується за допомогою введення компоненти регулювання.

Отже, можна констатувати, що управлінський облік на підприємствах оптової торгівлі є перспективним і повинен зайняти чільне місце в системі управління.

Основними центрами доходів підприємств оптової торгівлі є: відділ збуту, відділ маркетингу, товарно-оптові склади та відділ цінової політики. Відділ збуту є центром доходу, оскільки його керівництво відповідає за обсяги

реалізації товарів та доходи отримані від їх збуту. Відділ маркетингу підприємства оптової торгівлі також слід виокремити в окремий центр доходу, оскільки основним його призначенням є залучення нових клієнтів і збільшення обсягу реалізації товарів. Відділ маркетингу має формувати товар та його цінності й продавати кінцевий результат, а отже і приносити дохід. Товарно-оптові склади є підрозділами підприємства, які займаються реалізацією товарів, тобто функціонально призначені для одержання доходу у вигляді виручки. Відділ цінової політики підприємств оптової торгівлі опрацьовує комплекс заходів щодо визначення ціни, знижок, умов оплати товарів з метою задоволення потреб споживачів та отримання прибутку. Відповідно розробка якісної цінової політики є однією з ключових передумов отримання високого рівня доходу продавця.

Центри витрат підприємств оптової торгівлі слід розмежовувати на основні та допоміжні, характеристика яких наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 - Види та характеристика центрів витрат підприємства оптової торгівлі

№ п/п	Назва центру витрат	Характеристика витрат, що контролюються відповідним центром
Основні центри витрат		
1	Відділ оптових закупівель товарів	витрати на вивчення споживчого попиту та встановлення джерел закупівлі товарів; витрати на складання комерційної пропозиції та проведення переговорів; витрати на транспортування товарів; витрати пов'язані з контролем за виконанням договорів; оформлення та пред'явлення штрафних санкцій за порушення умов договорів
2	Відділ по роботі з клієнтами	витрати на налагодження співпраці та підтримку клієнтів, витрати на консультації щодо найвигідніших пропозицій у торговельних центрах та представництвах підприємства
3	Відділ логістики	витрати складування та утримання товарів, транспортування товарів (видати на формування мережі, вибір та оцінювання постачальників; оплата послуг, експедиторські витрати тощо
4	Відділ з контролю якості товарів	витрати на аналіз, опитування клієнтів для з'ясування їхніх вимог, виконання зовнішніх менеджерських функцій (сертифікація товарів, розробка інструкцій з управління якістю)
5	Відділ збуту	витрати на транспортування товарів за умовами договору, витрати на оплату працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг

Продовження табл.3.4

№ п/п	Назва центру витрат	Характеристика витрат, що контролюються відповідним центром
Допоміжні центри витрат		
6	Бухгалтерська служба	витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на бланки, спеціальну літературу, довідники тощо
7	Планово-фінансовий відділ	витрати на розробку документації щодо планових та фактичних витрат підприємства, витрати на планування діяльності структурних підрозділів підприємства
8	Відділ інформаційних технологій	витрати на побудову та організацію технологічних процесів опрацювання і обміну інформації в реальному масштабі часу та інтерактивному режимі
9	Юридичний відділ	витрати на розробку договорів, витрати на оплату праці та соціальні заходи, витрати на нормативну базу для юриста, забезпечення кваліфікації тощо
10	Відділ кадрів та охорони праці	витрати на підбір, підготовку та підвищення кваліфікації працівників підприємства, витрати на кадрове планування

Чітке встановлення складових центрів відповідальності дозволяє більш ефективно впровадити наскрізну систему фінансового планування на підприємстві. Дослідження практики використання центрів відповідальності на підприємствах оптової торгівлі дозволяє констатувати, що діяльність центрів відповідальності зазвичай регулюється такими документами: Положенням про центр відповідальності, договором між центром відповідальності та керівництвом підприємства, Положенням про внутрішнє ціноутворення, системою бюджетування. Розподіл сфери повноважень і відповідальності працівників кожного центру відповідальності здійснюється на основі відповідної розпорядчої документації та посадових інструкцій працівників.

Використання центрів відповідальності висуває більш високі вимоги до організації працівників підприємства в частині дотримання фінансової дисципліни, виконання регламентів бюджетування тощо. Тому для забезпечення ефективної організації функціонування та розвитку центрів відповідальності оптового підприємства пропонуємо розробити та затвердити Регламент функціонування центрів відповідальності підприємства оптової торгівлі. Даний документ повинен регулювати організаційні питання функціонування центрів відповідальності підприємства, визначати порядок

взаємодії та координацію діяльності структурних елементів центру відповідальності, організацію звітності та порядок здійснення контролю за належністю реалізації основних функціональних завдань та показників центру.

Наступним етапом організації обліку за центрами відповідальності підприємств оптової торгівлі є закріплення витрат за окремими центрами відповідальності та складання бюджету для кожного з них. Формування зведеного бюджету доходів та витрат підприємство оптової торгівлі при виокремленні центрів відповідальності передбачає необхідність формування операційних бюджетів за різними аналітичними розрізами та ознаками (за видами товарів, за підрозділами, за покупцями, за регіонами тощо). Враховуючи специфіку діяльності підприємств оптової торгівлі та використання різних каналів збуту вважаємо за доцільне під час формування консолідованого бюджету витрат та доходів виокремлювати операційний бюджет доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів. Зокрема, слід виокремлювати витрати та доходи від реалізації товарів з використанням комерційного посередництва і витрати та доходи від реалізації товарів на основі прямих зв'язків та каналів розподілу.

Виокремлення операційного бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів дозволяє проаналізувати економічну ефективність каналів розподілу, розробити оптимальну стратегію їх встановити фінансовий результат функціонування центру відповідальності в частині реалізації товарів з використанням різних каналів розподілу.

Визначення фактичних показників та результатів функціонування центрів відповідальності оптового підприємства, їх відхилень від планів, оцінку недоліків та опрацювання альтернативних варіантів, їх усунення є можливим завдяки розробці порядку звітування центрів відповідальності.

Вивчення напрацювань авторів щодо розробки звітності центрів відповідальності свідчить про відсутність єдиного підходу до встановлення показників та статей такої звітності, виокремлення її видів та процедур до її складання. Зокрема К.А. Ягмур [Ягмур, с.279] пропонує виокремлювати три

види звітності: (функціонування центру відповідальності); звітність про економічні та фінансові показники (стан матеріальних товарів та основних засобів - дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи); результативна звітність (оцінка роботи структурного підрозділу та успішності управління менеджером, що його очолює).

Ю.Д. Майкова лише наголошує на необхідності розробки форм внутрішньої звітності діяльності центрів відповідальності, які доцільно застосовувати для здійснення контролю за дотриманням кошторису витрат. Разом з тим, авторами не зазначені показники, які мають відображатися у такій внутрішній звітності, порядок її складання та надання зацікавленим користувачам.

Серед напрацювань науковців варто також виокремити праці, в яких автори наводять перелік показників та пропонують форму звіту про результати діяльності центру відповідальності.

За результатами дослідження інформаційних запитів управлінської ланки оптових підприємств запропоновано складати такі форми внутрішньої звітності в розрізі центрів відповідальності (табл. 3.5).

Запропоновані форми внутрішньої звітності та їхнє використання забезпечують обліковою інформацією внутрішніх користувачів для планування операцій з товарами в оптовій торгівлі, контролю і аналізу діяльності структурних підрозділів і центрів відповідальності, оцінки ефективності їх роботи; визначення негативних і позитивних моментів у їхній діяльності та прийняття управлінських рішень.

Підприємствам оптової торгівлі притаманна ускладненість та розгалуженість організаційної структури, значні обсяги господарських операцій, що зумовлює необхідність пошуку ефективних систем управління витратами та доходами. Необхідність ідентифікації відповідальності структурних підрозділів підприємства за економічні показники діяльності підприємства оптової торгівлі в цілому зумовлює потребу виокремлення центрів відповідальності.

Таблиця 3.5 - Запропоновані форми внутрішньої звітності про результати функціонування центрів відповідальності підприємств оптової торгівлі

Назва звіту	Коротка характеристика та призначення	Забезпечення інформаційних потреб управління	Користувачі
1	2	3	4
Звіт про виконання операційного бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Дозволяє одержувати інформацію про рівень виконання бюджету доходів та витрат залежно від каналів збуту товарів	Оцінка рівня відхилень за кожною статтею бюджету, здійснення контролю за виконанням бюджету	Бухгалтер, керівник центру відповідальності, керівники структурних підрозділів
Звіт про результати оцінки ефективності функціонування центру відповідальності	Надання інформації про ефективність роботи центру відповідальності, визначення стратегії подальшого розвитку	Оцінка ефективності управління доходами і витратами за центрами відповідальності	Керівник центру відповідальності, керівник підприємства
1	2	3	
Звіт про результати аналізу відхилень та причин їх виникнення	Дозволяє одержувати інформацію про рівень відхилень діяльності центру відповідальності від запланованих показників, виявлення причин їх виникнення та пошук альтернативних варіантів їх усунення	Управління відхиленнями, встановлення ключових факторів, що зумовили відхилення	

Запропоновані форми внутрішньої звітності та їхнє використання забезпечують обліковою інформацією внутрішніх користувачів для планування операцій з товарами в оптовій торгівлі, контролю і аналізу діяльності структурних підрозділів і центрів відповідальності, оцінки ефективності їх роботи; визначення негативних і позитивних моментів у їхній діяльності та прийняття управлінських рішень.

Підприємствам оптової торгівлі притаманна ускладненість та розгалуженість організаційної структури, значні обсяги господарських операцій, що зумовлює необхідність пошуку ефективних систем управління витратами та доходами. Необхідність ідентифікації відповідальності

структурних підрозділів підприємства за економічні показники діяльності підприємства оптової торгівлі в цілому зумовлює потребу виокремлення центрів відповідальності.

За результатами дослідження запропонована структура центрів відповідальності оптового підприємства, центрами відповідальності на підприємствах оптової торгівлі, запропонований механізм складання й подання внутрішньої звітності за результатами діяльності центрів відповідальності.

3.3. Внутрішній аудит як підґрунття інформаційного забезпечення управління товарооборотом підприємств оптової торгівлі

Сучасний етап розвитку ринкових відносин в Україні характеризується інтеграцією до європейського та світового ринків, зростанням кількості внутрішніх і зовнішніх інвесторів, які потребують максимально об'єктивної, неупередженої інформації щодо фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств, фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо. У зв'язку з цим дедалі зростає роль внутрішнього контролю .

Внутрішній аудит як складову частину загального контролю , організованого на економічному суб'єкті на користь його власників і регламентованого його внутрішніми документами щодо дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності та надійності функціонування системи внутрішнього контролю [4, с. 34].



Рисунок 3.4 - Цілі й обсяг діяльності підрозділів внутрішнього контролю

Відповідно до Концепції [9], метою внутрішнього контролю є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектора,

підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Мета внутрішнього контролю - допомога органам управління підприємства у здійсненні ефективного контролю над різними ланками (елементами) системи внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит виконує у системі управління підприємства наступні завдання: нагляд за дотримання законодавства, внутрішніх норм та правил; збереження та захист активів підприємства та власників; контроль за оптимальним використанням

Об'єктами внутрішнього контролю є: матеріальні, трудові та фінансові ресурси; джерела цих ресурсів; господарські процеси; економічні результати господарської діяльності; організаційні форми та методи управління тощо. Крім того, об'єктами внутрішнього контролю можуть бути [11]: організація та ведення бухгалтерського обліку; достовірність складання і надання звітності; стан використання і збереження майна; забезпеченість фірми власними коштами; фінансова стійкість підприємства; платоспроможність; система управління підприємством; якість роботи економічних і технічних служб; оподаткування і виконавча дисципліна; планування і стан внутрішньогосподарського контролю; нормування і стимулювання; організація і технологія виробництва; процеси господарської діяльності; проектно-кошторисна документація тощо.

До функцій внутрішнього контролю належать перевірка, оцінювання, моніторинг відповідності та функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Перелік функцій внутрішнього контролю може бути значно ширшим, оскільки визначається менеджментом або власником та залежить від специфіки діяльності підприємства, системи управління тощо.

Процедурами внутрішнього контролю є: вивчення засновницьких документів підприємства; дослідження первинної документації, реєстрів управлінського, бухгалтерського та фінансового обліку, фінансової та статистичної звітності, податкового обліку та звітності за податками; зустрічні

перевірки документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного і аналітичного обліку; проведення інвентаризації основних засобів, майна; тестування, діагностика, надання консультацій.

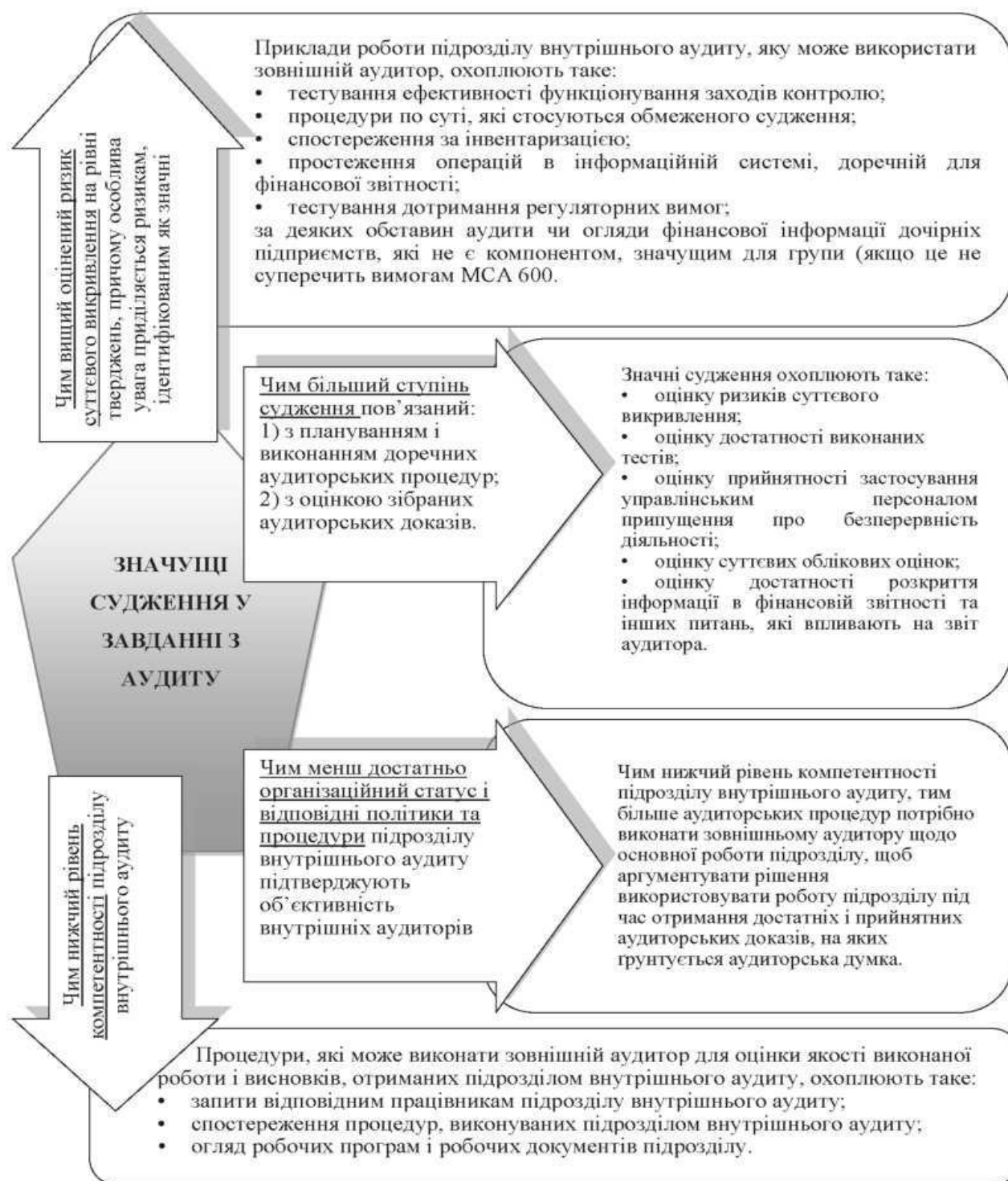


Рисунок 3.5 - Чинники, які впливають на визначення характеру та обсягу роботи підрозділу внутрішнього контролю

Методичні прийоми внутрішнього контролю узагальнюються різними процедурами, які дають можливість аудитору виконати визначені завдання та досягти мету.

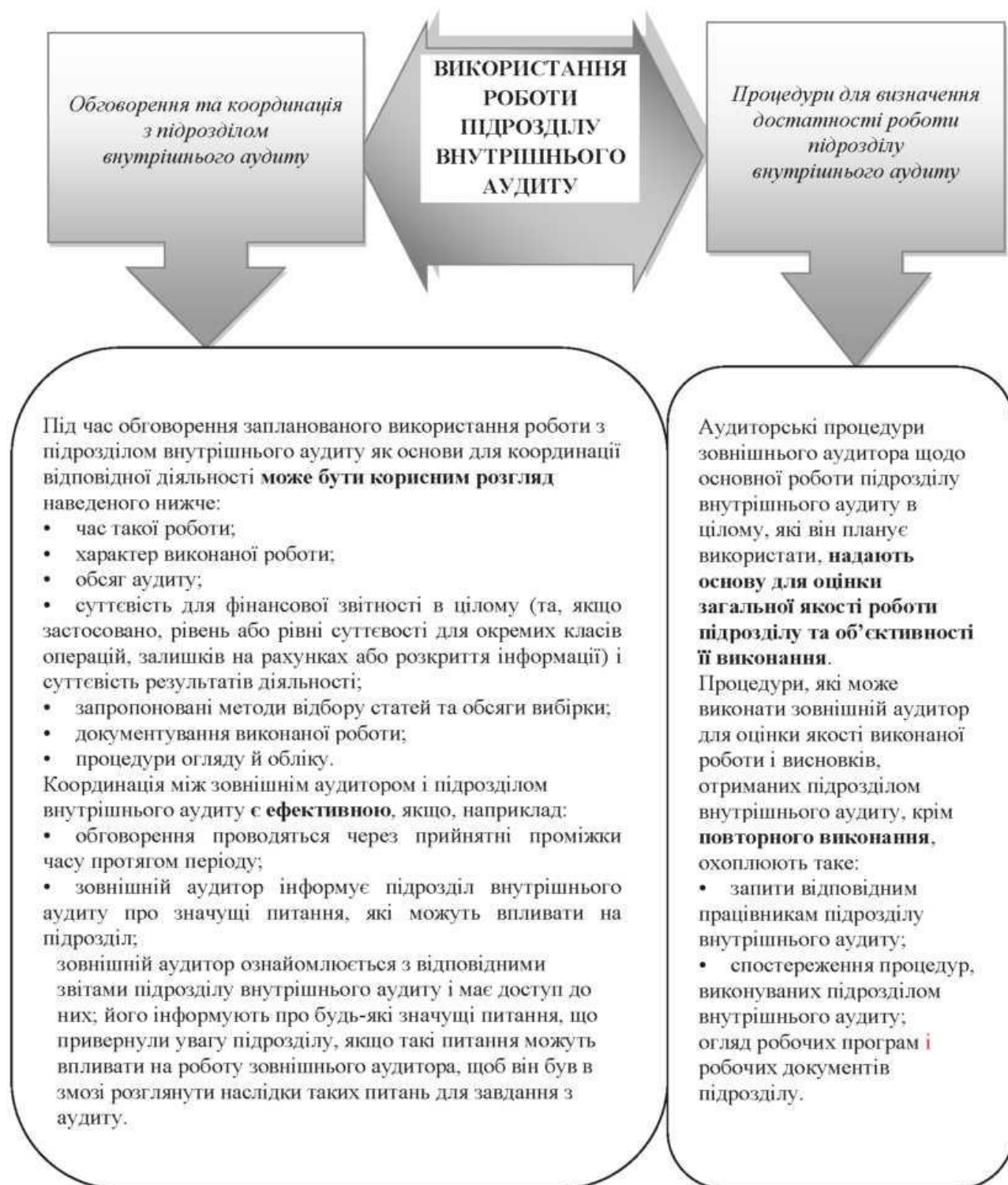


Рисунок 3.6 - Напрями та процедури використання роботи підрозділу внутрішнього контролю

На вибір тих чи інших методів внутрішнього аналізу впливають ряд чинників. Для отримання аудиторських доказів внутрішні аудитори використовують сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження об'єктів. Загальнонаукові охоплюють аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, порівняння та аналогію, гіпотезу та експеримент.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Охорона праці – це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних і лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження життя, здоров'я і працездатності людини у процесі трудової діяльності.

Надзвичайна ситуація (НС) – порушення нормальних умов життя і діяльності людей на об'єкті або території, спричинене аварією, катастрофою, стихійним лихом, епідемією, епізоотією, епіфітотією, великою пожежею, застосуванням засобів ураження, що призвели або можуть призвести до людських і матеріальних втрат.

Основною метою розділу є розробка попереджувальних заходів запобігання виробничого травматизму, професійних захворювань, шкідливого впливу на навколишнє середовище, які є специфічними при виконанні службових обов'язків.

В дипломній роботі розглядається тема: «Облік і контроль операцій з руху товарів на підприємствах оптової торгівлі», яка передбачає наявність робочого місця в офісному приміщенні ТОВ «Максіма груп».

Обладнання, яке використовується під час виконання трудових обов'язків, можна умовно розділити на дві групи:

- а) обладнання, яке безпосередньо забезпечує робочий процес (наприклад, комп'ютерна та різноманітна периферійна техніка при роботах в офісі);
- б) обладнання, яке підтримує комфортні умови праці (наприклад, опалювальні прилади, кондиціонери, іонізатори повітря для забезпечення оптимальних параметрів мікроклімату в приміщеннях).

Аналіз потенційних небезпек.

До небезпек, які можуть спіткати працівників під час роботи в офісних приміщеннях можна віднести:

- Ураження електричним струмом, у наслідок несправності електрообладнання, невиконання правил техніки безпеки при користуванні електричним обладнанням, що може призвести до електротравм або летального наслідку;

- механічне травмування в наслідок не раціонального розташування робочих місць;

- нервово-психічні навантаження, через специфічність роботи працівників економіко-гуманітарної сфери, яка передбачає постійний контакт з клієнтами, колегами по роботі, керівництвом, контрагентами при вирішенні робочих питань (деякі з них можуть бути конфліктними, суперечливими). Подібний характер роботи може викликати емоційний дискомфорт, внутрішнє роздратування та емоційну нестабільність під час короткотривалих певних негативних ситуацій, що може призвести до захворювань нервової системи, зниження наснаги на працю та стресових станів;

- кістково-м'язові порушення, у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг, що призводить до ушкодження опорно-рухового апарату;

- негативний вплив електромагнітних, в тому числі і рентгенівських випромінювань при використанні моніторів персональних комп'ютерів (далі ПК) з електронно-променевою трубкою, що призводить до погіршень зору, зниження імунітету;

- недостатнє освітлення виробничих приміщень і робочих місць, у зв'язку з несправністю, або хибного вибору освітлювальних приладів, що призводить до погіршення зору;

- підвищений рівень шуму, який створюється перетворювачем напруги електронно-обчислювальної машини (далі ЕОМ), її технічною периферією, а також людьми, що працюють у приміщенні, і який призводить до погіршення слуху;

- незадовільні параметри мікроклімату робочого місця, у зв'язку із відсутністю приладів, що забезпечують необхідний повітрообмін та опалювальної системи, які можуть викликати загальні захворювання;

- вірогідність загоряння, у зв'язку із несправністю електричного обладнання, недотримання, або порушення правил протипожежної безпеки обслуговуючим персоналом, що призводить до пожежі;

- неправильні дії персоналу в умовах надзвичайних ситуацій, які призводять до паніки та загибелі людей;

- низький рівень професійної компетенції, який може негативно вплинути на авторитет та репутацію фахівця серед оточуючих, сформувані негативну думку про установу, яку він представляє.

Заходи по забезпеченню безпеки.

У приміщенні офісу застосовується широке різноманіття електроприладів: персональні комп'ютери, принтери, ксерокси, факси, освітлювальні прилади, кондиціонери, побутові електроприлади тощо. Небезпека ураження електричним струмом при використанні цих приладів з'являється при недотриманні заходів обережності, а також при відмові або несправності цього обладнання. Наслідки ураження електричним струмом залежать від багатьох факторів: опору організму, величини, тривалості дії, роду і частоти струму, шляхів його проходження через життєво важливі органи, умов зовнішнього середовища.

Для запобігання ураження електричним струмом встановлено електроустаткування, яке відповідає вимогам: ПУЕ («Правила устрою електроустановок») і ГОСТ 12.1.030-81 (2001) «ССБТ. Электробезопасность. Защитное заземление, зануление», величина опору захисного заземлення електрообладнання приміщення - 4 Ом; НПАОП 40.1-1.32-01 «Правила устройства электроустановок. Электрооборудование специальных установок», приміщення, в якому розташовуються ЕОМ, різноманітне устаткування, відноситься до класу пожежонебезпечної зони П-Па, тому передбачений мінімальний ступінь захисту ізоляції обладнання IP44; ГОСТ 12.1.009-76 (1999)

«ССБТ. Электробезопасность. Термины и определения» обладнання офісу має подвійну ізоляцію, яка складається з робочої та додаткової ізоляції; ГОСТ 12.2.007.0-75* (2001) «ССБТ. Изделия электротехнические. Общие требования безопасности» ЕОМ, периферійні пристрої ЕОМ та устаткування для обслуговування, ремонту та налагодження ЕОМ по способу захисту людини від ураження електричним струмом, належать до І класу, оскільки мають подвійну ізоляцію, елемент для заземлення та провід для приєднання до джерела живлення, що має заземлюючу жилу і вилку з заземлюючим контактом. Експлуатація електроустановок і електроустаткування проводиться відповідно до НПАОП 40.1-1.01-97 «Правила безпечної експлуатації електроустановок» та НПАОП 40.1-1.21-98 «Правила безпечної експлуатації електроустановок споживачів»

Ймовірність механічного травмування може виникнути внаслідок не раціонального розташування робочих місць, захаращення робочих місць або у зв'язку з недбалістю та неухважністю обслуговуючого персоналу. Для виключення травматизму згідно ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» зроблено більш зручне та раціональне розташування робочих місць, таким чином збільшена відстань між ними, яка відповідає нормованим значенням (площа на одне робоче місце має становити не менше ніж $6,0 \text{ м}^2$, а об'єм не менше ніж $20,0 \text{ м}^3$).

У зв'язку із стресовими ситуаціями та нервово-емоційними навантаженнями у працівників може виникнути ймовірність захворювань загально-невротичного характеру.

З метою зниження нервово-емоційного напруження, стомлення зорового аналізатора, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втоми, передбачені перерви у роботі – 15 хвилин кожні дві години, а також спеціально обладнане приміщення – кімната відпочинку.

Для оптимізації відносин у колективі проводяться тренінги з залучанням психологів на теми: «Адаптація у новому колективі», «Поведінка в суспільстві».

Для запобігання кістково-м'язових порушень у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг необхідно виконувати фізичні вправи 2-3 рази протягом робочого часу.

У наш час велику роль відіграє компетентність працівників.

Компетентність працівника – це ступінь його кваліфікації, яка дозволяє успішно вирішувати задачі, що стоять перед ним.

Тому на підприємстві передбачені системи стажування нових співробітників з обов'язковим складанням іспиту та перевіркою знань. Також із-за постійного оновлення матеріально-технічної бази та програмного забезпечення передбачене навчання та курси підвищення кваліфікації.

Заходи по забезпеченню виробничої санітарії та гігієни праці.

Внаслідок роботи за ПК, на фізіологію людини негативно впливають електромагнітні випромінювання. Щоб зменшити наслідки впливу на людину та знизити негативні показники у робочій зоні до допустимих значень, згідно з ГОСТ 12.2.007.0-75 «Изделия электротехнические. Общие требования безопасности», вироби, які створюють електромагнітні поля, повинні мати захисні елементи (екрани, поглиначі і т.д.). Вимоги до захисних елементів повинні бути вказані в стандартах та технічних умовах на конкретні види виробів. Згідно з НПАОП 0.00-1.28-10 «Правила охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин» та ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин», на робочих місцях обладнаних ПК встановлені рідкокристалічні монітори, які не є джерелами рентгенівського та електромагнітного випромінювань.

Основними причинами недостатньої або нераціональної освітленості робочих місць є несправність або нераціональний вибір освітлювальних приладів.

Незадовільна освітленість на робочому місці або на робочій зоні може бути причиною зниження продуктивності та якості праці, отримання травм. Недостатнє освітлення викликає зоровий дискомфорт, що виражається у відчутті незручності або напруженості. Тривале перебування в умовах зорового дискомфорту призводить до розсіювання уваги, зменшення зосередженості, зоровій і загальній втомі.

У офісному приміщенні, згідно ДБН В.2.5-28-2006 «Інженерне обладнання будинків і споруд. Природне і штучне освітлення» передбачене природне та штучне освітлення. Природне освітлення здійснено через світлові прорізи, які забезпечують коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче 1,5%. Для захисту від прямих сонячних променів, які створюють прямі та відбиті відблиски на поверхні екранів і клавіатури, передбачено сонцезахисні пристрої, на вікнах встановлені жалюзі або штори.

Розрахунок загального штучного освітлення в приміщенні офісу розмірами $A \times B \times H = 18,5 \times 6 \times 2,5$ м, з висотою робочої поверхні $h_p = 0,8$ м, нормованим значенням штучного освітлення для кабінету $E_n = 300$ лк.

1. Розраховуємо кількість рядів світильників у приміщенні N_p :

$$N_p = \frac{B}{(H - h_p) \cdot [L/h]}, \text{ шт}; \quad (4.1)$$

де: B – ширина приміщення, м;

H – висота приміщення, м;

h_p – висота робочої поверхні, м;

$[L/h]$ – числове значення коефіцієнта світильника;

$$N_p = \frac{6}{(2,5 - 0,8) \cdot 1,4} = 3, \text{ шт.}$$

2. Визначаємо максимально припустиму відстань між рядами світильника

$L_{\max}$:

$$L_{\max} = \frac{B}{N_p}, \text{ м}; \quad (4.2)$$

де: B – ширина приміщення, м;

N_p – кількість рядів світильників у приміщенні, шт;

$$L_{\max} = \frac{6}{3} = 2, \text{ м.}$$

3. Визначаємо значення індексу приміщення i , що характеризує співвідношення розмірів освітлювального приміщення і висоти розміщення світильників:

$$i = \frac{A \cdot B}{(H - h_p) \cdot (A + B)}; \quad (4.3)$$

де: A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

H – висота приміщення, м;

h_p – висота робочої поверхні, м;

$$i = \frac{18,5 \cdot 6}{(2,5 - 0,8) \cdot (18,5 + 6)} = 2,66.$$

4. Визначаємо значення коефіцієнта використання світлового потоку η , створюваного растровим світильником типу ЛВО.

Вибирається з урахуванням відбиття поверхонь приміщення та індексу приміщення і дорівнює $\eta = 53 \%$.

5. Визначаємо сумарний світловий потік освітлювальної установки у даному приміщенні Φ_{Σ} :

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{E_H \cdot A \cdot B \cdot k_z \cdot z}{\eta}, \text{ лм}; \quad (4.4)$$

де: E_H – рівень нормованого загального освітлення, лк;

A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

k_z – коефіцієнт запасу (для кабінету $k_z = 1,4$);

z – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості (відношення середньої освітленості до мінімальної освітленості), як правило дорівнює (для люмінесцентних ламп $z = 1,1$);

η – коефіцієнт використання світлового потоку;

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{300 \cdot 18,5 \cdot 6 \cdot 1,4 \cdot 1,1}{0,53} = 96758,49, \text{ лм.}$$

6. Визначаємо умовну загальну кількість світильників у приміщенні N_{cv}^* :

$$N_{cv}^* = \frac{A \cdot B}{L_{\max}^2}, \text{ шт}; \quad (4.5)$$

де: A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

$L_{\max}$ – максимально припустима відстань між рядами світильників, м;

$$N_{cv}^* = \frac{18,5 \cdot 6}{2^2} = 28, \text{ шт.}$$

7. Розраховуємо світловий потік умовного джерела світла $\Phi_{\text{л}}^*$:

$$\Phi_{\text{л}}^* = \frac{\Phi_{\Sigma}}{N_{\text{л}}^*}, \text{ лм}; \quad (4.6)$$

де: Φ_{Σ} – сумарний світловий потік освітлювальної установки, лм;

$N_{\text{л}}^*$ – загальна кількість ламп у світильнику, яка розраховується за формулою:

$$N_{\text{л}}^* = N_{cv}^* \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.7)$$

де: n – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_{\text{л}}^* = 28 \cdot 4 = 112, \text{ шт};$$

$$\Phi_{\text{л}}^* = \frac{96758,49}{112} = 864, \text{ лм.}$$

8. Знаходимо коефіцієнт m – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи $\Phi_{\text{л}}^*$ та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи $\Phi_{\text{л}}$:

$$m = \frac{\Phi_{\text{л}}^*}{\Phi_{\text{л}}}; \quad (4.8)$$

$$m = \frac{864}{1200} = 0,72.$$

9. Визначаємо оптимальну (фактичну) кількість світильників у приміщенні N_{cv} :

$$N_{cv} = N_{cv}^* \cdot m, \text{ шт}; \quad (4.9)$$

де: N_{ce}^* – умовна загальна кількість світильників у приміщенні, шт;

m – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи;

$$N_{ce} = 28 \cdot 0,72 = 21, \text{ шт.}$$

10. Визначаємо фактичну кількість ламп у приміщенні N_l :

$$N_l = N_{ce} \cdot n, \text{ шт;} \quad (4.10)$$

де: N_{ce} – оптимальна (фактична) кількість світильників у приміщенні, шт;

n – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_l = 21 \cdot 4 = 84, \text{ шт.}$$

11. Визначаємо загальну розрахункову освітленість E_p у приміщенні, що створюється при застосуванні стандартних ламп:

$$E_p = \frac{\Phi_l \cdot N_l \cdot \eta}{A \cdot B \cdot k_z \cdot z}, \text{ лк;} \quad (4.11)$$

де: Φ_l – фактичний світловий потік вибраної стандартної лампи, лм;

N_l – фактична кількість ламп у приміщенні, шт;

η – коефіцієнт використання світлового потоку;

A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

k_z – коефіцієнт запасу;

z – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості;

$$E_p = \frac{1200 \cdot 84 \cdot 0,53}{18,5 \cdot 6 \cdot 1,4 \cdot 1,1} = 312, \text{ лк.}$$

Виходячи з розрахунку загальне штучне освітлення в приміщенні офісу дорівнює 312 лк, що відповідає нормованому значенню освітлення і яке забезпечується за допомогою 21 растрового світильника типу ЛВО.

Рівні звукового тиску в октавних смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях приміщення відповідають вимогам ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» та

ДСН 3.3.6.037-99 «Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку». Зниження рівня шуму в приміщенні здійснено за допомогою:

- використання більш сучасного обладнання;
- розташування принтерів та різноманітного устаткування колективного користування на значній відстані від більшості робочих місць працівників;
- переведення жорсткого диска в режим сну (Standby), якщо комп'ютер не працює протягом визначеного часу;
- використання блоків живлення ПК з вентиляторами на гумових підвісках;

Неправильне проектування або несправність систем опалення та вентиляції в приміщенні офісу може призвести до негативних впливів на здоров'я працівників у вигляді простудних захворювань, перегрівань, проблем із дихальними шляхами тощо.

Метеорологічні умови в приміщенні офісу – температура повітря, відносна вологість повітря й швидкість його переміщення відповідають встановленим санітарно-гігієнічним вимогам ДСН 3.3.6.042-99 «Державні санітарні норми мікроклімату виробничих приміщень» і ГОСТ 12.1.005-88 (1991) «ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны». Роботи в офісному приміщенні, належать до категорії Іб - легка робота, тому передбачені наступні оптимальні значення параметрів мікроклімату:

- у холодний період року: температура 21-23°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,1 м/с;
- у теплий період року: температура 22-24°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,2 м/с.

Забезпечення таких параметрів мікроклімату досягається оснащенням приміщень пристроями кондиціонування, вентиляції та дезодорації повітря, системами опалювання.

Оптимальні рівні позитивних (n+) і негативних (n-) іонів у повітрі приміщення з ВДТ відповідають вимогам ГН 2152-80 «Санітарно-гігієнічні норми допустимих рівнів іонізації повітря виробничих та громадських

приміщень» і становить: $n^+ = 1500-30000$ (шт. на 1см^3); $n^- = 3000-5000$ (шт. на 1см^3). Підтримку оптимального рівня легких позитивних і негативних аерофонів у повітрі на робочих місцях забезпечуються за допомогою біполярних коронних аероіонізаторів.

Заходи з пожежної безпеки.

Горінням називається складний фізико-хімічний процес взаємодії горючої речовини та окислювача, який супроводжується виділенням тепла та випромінюванням світла.

Процес горіння призводить до пожежі.

Пожежа – неконтрольоване горіння поза спеціальним вогнищем, що розповсюджується у часі та просторі.

Класифікація пожеж здійснюється в залежності від виду горящих речовин і матеріалів згідно ГОСТ 27331-87 «Пожарная техника. Классификация пожаров». Пожежі в офісному приміщенні, де виконуються роботи, відносяться до класу А – пожежі твердих речовин, переважно органічного походження, горіння яких супроводжується тлінням (деревина, текстиль, папір).

Крім визначених ГОСТ 27331-87 класів пожеж, згідно НАПБ Б.03.001-2004 «Про затвердження Типових норм належності вогнегасників» приміщення офісу відноситься до класу Е – горіння електроустановок, що перебувають під напругою електричного струму.

Методика визначення категорій приміщень та будівель за вибухопожежною та пожежною небезпекою регламентується НАПБ Б.03.002-2007 «Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною небезпекою». У приміщенні, де розташоване робоче місце, знаходяться в основному незаймисті речовини та матеріали в холодному стані. Таким чином, таке приміщення можна віднести до категорії Д.

Визначення видів та кількості первинних засобів пожежогасіння слід проводити з урахуванням фізико-хімічних та пожежонебезпечних властивостей

горючих речовин, їх взаємодії з вогнегасними речовинами, а також розмірів площ приміщень.

Серед первинних засобів пожежогасіння особливе місце займають вогнегасники, які відзначаються високою ефективністю дії.

Для даного приміщення площею 111 м² необхідно розмістити три вуглекислотних вогнегасника місткістю 3 л.

Для адміністративних приміщень рекомендується використання сповіщувачів пожежі. Найшвидшим та найнадійнішим засобом сповіщення про виникнення пожежі вважаються установки електричної пожежної сигналізації (ЕПС). Одним з основних елементів установок ЕПС є пожежні сповіщувачі. У приміщенні, де виконуються роботи по написанню дипломного проекту, доцільно використовувати автоматичні сповіщувачі. Такі сповіщувачі реагують на фактори, що супроводжують пожежу: підвищення температури, дим, полум'я. Для адміністративного приміщення, де розташоване робоче місце, рекомендуються теплові або димові сповіщувачі. Теплові пожежні сповіщувачі реагують на теплову енергію, що звільняється під час пожежі. На відміну від теплових сповіщувачів димові сповіщувачі в більшості випадків дозволяють виявляти загоряння на значно більш ранньої стадії розвитку пожежі, так як освіта димових і аерозольних продуктів горіння для найбільш широкого класу горючих матеріалів передуює виникненню відкритого вогню, супроводжується достатнім для спрацьовування теплових сповіщувачів підвищенням температури. Димові сповіщувачі практично незамінні для установки на сходових клітках і в коридорах будівель, де підвищення температури спостерігається тільки при сильному розвитку пожежі.

Заходи по забезпеченню безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Порядок дій сил цивільного захисту при ліквідації наслідків стихійних лих.

У більшості випадків стихійні лиха супроводжуються загибеллю матеріальних цінностей, а іноді і людськими втратами. Тому при ліквідації наслідків стихійних лих основним завданням сил цивільного захисту (ЦЗ) є

врятування людей і (по можливості) матеріальних цінностей. Успіх дій формувань багато в чому залежить від своєчасної організації і проведення розвідки й обліку конкретних умов обстановки. Оскільки стихійні лиха виникають раптово, оповіщення о. с. формувань, їх укомплектування і створення угруповань сил ЦЗ повинні проводитися в найкоротший термін. Виступ формувань з районів збору в райони дій повинен здійснюватися з максимально можливою швидкістю. Командири формувань у районах робіт повинні постійно знати обстановку і, у відповідності з її зміною, уточнювати раніше поставлені чи ставити нові завдання підрозділам.

Прогнозування загрози повеней дозволяє вчасно здійснити комплекс попереджувальних заходів, які значно знижують можливі збитки, а також створити сприятливі умови для проведення рятувальних та інших невідкладних робіт у зонах затоплення. Зміст цих заходів і їх обсяг визначаються часом попередження повені.

Так, масштаби повеней, які викликаються весняними водами, можна прогнозувати за місяць і навіть більше завдяки постійним спостереженням органами гідрометеослужби.

Про майбутню небезпеку повені чи селевого потоку оповіщаються всі організації і населення.

У населених пунктах і на об'єктах, яким загрожує затоплення, виставляються рятувальні пости зі складу формувань і встановлюється зв'язок з ними. Для захисту мостів, гребель, водозабірних та інших споруд виділяються аварійні команди. У місцях, де можливі затори льоду, установлюється цілодобове чергування команд підривників. За рішенням місцевих органів влади можуть бути проведені: завчасна евакуація населення, вивезення матеріальних цінностей і відгін сільськогосподарських тварин у безпечні місця.

Для підтримки порядку в районах затоплення, на шляхах евакуації населення й у місцях його зосередження, на маршрутах руху сил, а також на автомобільних і залізничних шляхах організовується комендантська служба. Крім того, у зонах затоплення і місцях зосередження евакуйованого населення

організовується охорона громадського порядку, яка гарантує безпеку людей, захист державного й особистого майна.

У зонах ураганів у період їх виникнення за вказівками органів влади оповіщається населення і приводяться до готовності формування, виділені для ліквідації наслідків стихійних лих.

Командири військових частин і формувань ЦЗ, одержавши завдання, виводять підлеглі їм сили до об'єктів робіт. По прибутті в потерпілі від урагану райони організовують порятунок людей, надання потерпілим медичної допомоги і їх евакуацію, локалізацію і гасіння пожеж, а також роботи з усунення аварій і ушкоджень на комунально-енергетичних мережах і лініях зв'язку та з розчищення завалів вулиць і доріг.

Заходи для попередження зсувів і боротьба з ними здійснюються в залежності від факторів, які ці зсуви викликають. До таких заходів відносяться: будівництво споруд, які укріплюють берег проти підмивання схилів; обладнання дренажних споруд по перехопленню і відведенню підземних вод; риття каналів для поверхневого водостоку, улаштування підпірних стінок різних конструкцій; зміцнення схилів рослинністю і насамперед - лісопосадками.

Для ліквідації наслідків зсувів залучаються зведені загони та команди, зведені загони і команди механізації робіт, деякі формування служб. Можуть використовуватися і військові частини.

Щоб уникнути руйнівних наслідків у районах загрози, де можливі поштовхи силою 7 і більше балів (за 12-бальною шкалою), будуються сейсмостійкі житлові будівлі, промислові будівлі й інші об'єкти та споруди.

При ліквідації наслідків землетрусів у постраждалих містах і на ОГ рішенням органів влади чи надзвичайних комісій для проведення рятувальних робіт, локалізації і ліквідації аварій на комунально-енергетичних мережах і гасіння пожеж залучаються спеціалізовані формування відомств, формування ЦЗ міст і районів, військові частини.

Склад і дії сил при ліквідації наслідків землетрусів визначаються характером і обсягом руйнувань. Успіх багато в чому залежить від повноти і

своєчасності одержання розвідувальних даних. Для визначення санітарно-епідемічного стану району землетрусу, виявлення кількості і стану потерпілих, установлення можливості розгортання медичних формувань і визначення потрібної кількості медичних сил проводиться медична розвідка.

Швидке висування сил є одним з вирішальних факторів, що забезпечують успішність проведення рятувальних робіт. Тому необхідно передбачити всі засоби забезпечення руху сил ЦЗ у вогнищах землетрусів.

Здійснення інших невідкладних робіт припускає в першу чергу усунення тих аварій на комунально-енергетичних і технологічних мережах, що створюють безпосередню загрозу для життя людей і насамперед аварій на комунікаціях зі сильно діючими отруйними речовинами (СДОР). При ліквідації аварій на газопроводах негайно повинна бути припинена подача газу в мережу. Аварії на водопроводі, що проходить поблизу будівель і споруд, можуть спричинити затоплення; пошкоджені ділянки якомога швидше відключаються.

Для наведення і підтримки порядку серед населення, яке опинилося в зоні землетрусу, організовується комендантська служба, на основних маршрутах установлюються контрольно-пропускні пункти і вводиться патрулювання.

Таким чином, у даному розділі дипломної роботи були виявлені основні небезпечні та шкідливі чинники, які можуть мати прояв при виконанні робіт й експлуатації устаткування в офісному приміщенні ТОВ «Максіма груп», з'ясовані причина та наслідки цих чинників, визначена категорія приміщення за вибухопожежною та пожежною безпекою, а також первинні засоби пожежогасіння, розглянуті заходи по забезпеченню безпеки в надзвичайних ситуаціях, а саме порядок дій сил цивільного захисту при ліквідації наслідків стихійних лих.

ВИСНОВКИ

Сьогодні підприємства України працюють в умовах жорсткої конкуренції, тому їх власникам необхідно контролювати усі процеси, які пов'язані з закупівлею, утриманням та реалізацією товарів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Організацію обліку необхідно побудувати таким чином, щоб обліково-аналітична інформація могла бути отримана в будь-який час за будь-яким напрямом управління продажами товарів.

Дбаючи про поточну господарську діяльність, керівник підприємства, його власники, головні спеціалісти зобов'язані постійно думати про перспективу підприємства. Тільки така система управління може бути основою успішного розвитку підприємства.

Оскільки товарні операції для оптового торговельного підприємства є основною статтею оборотних коштів, за рахунок яких у процесі торговельної діяльності (обороту) підприємство отримує прибутки, які є метою та основою життєдіяльності будь-якого підприємства, то оперативний та достовірний облік їх на підприємстві є також невід'ємною частиною управління підприємством, без якого не можливе досягнення цілей підприємства. Тому тема вдосконалення бухгалтерського обліку в системі управління товарними операціями є найактуальнішою для вирішення завдань управління торговельним підприємством.

Для того щоб з'ясувати, що означають поняття торговельної діяльності, оптової торгівлі та інші терміни, пов'язані з торговельною діяльністю, слід звернутися до законодавства [12].

Відповідно до п. 1 ст. 263 Господарського кодексу господарсько-торговельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-

технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. У п. 3 ст. 263 цього Кодексу наведено форми господарсько-торговельної діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти господарювання: матеріально-технічне постачання і збут; енергопостачання; заготівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля і громадське харчування; продаж і передача в оренду засобів виробництва; комерційне посередництво в здійсненні торговельної діяльності; інша допоміжна діяльність по забезпеченню реалізації товарів (послуг) у сфері обігу [12].

Оптова торгівля - це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю, для виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг (пп. 4.5 п. 4 ДСТУ 4303:2004).

Для оптової торгівлі головною відмінною особливістю є категорія покупців - це суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні та юридичні особи, їх філії (відокремлені підрозділи). Але при цьому не може бути оптовою торгівлею продаж товару суб'єкту господарської діяльності на стандартних умовах продажу всім роздрібним покупцям, тобто на умовах публічного договору.

Дослідження обліку та контролю руху товарів в оптовій торгівлі здійснювались за даними ТОВ «Максіма груп» - компанія з оптової торгівлі технічно-складних побутових товарів.

Поняття «технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту» наведене в Законі України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. [№ 1023-XII](#) (далі — Закон № 1023). Зокрема, технічно складні побутові товари, що підлягають гарантійному ремонту, — це непродуктові товари широкого вжитку (прилади, машини, устаткування тощо), які складаються з вузлів, блоків, комплектувальних виробів, відповідають вимогам нормативних документів, мають технічні характеристики, супроводжуються

експлуатаційними документами і на які встановлено гарантійний строк (п. 25.1 пп. 1 Закону № 1023).

Організація обліку оптової торгівлі товарів визначається Обліковою політикою торговельного підприємства, заснованої на основних принципах обліку та фінансової звітності.

Основними елементами облікової політики ТОВ «Максіма груп» в частині обліку руху товарів є:

а) методика формування первісної вартості;

б) методика розподілу ТЗВ. Відображення транспортно-заготівельних витрат в ТОВ «Максіма груп» здійснюється у відповідності до п. 9 П(С)БО 9 за наступною схемою:

- сума ТЗВ, накопичена на окремому субрахунку обліку товарів, щомісяця розподіляється між сумою залишку товарів на кінець місяця й вартістю товарів, що вибули (незалежно від причин вибуття), за звітний місяць;

- сума ТЗВ на вартість товарів, які вибули, розраховується як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості товарів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими зафіксовано вибуття цих товарів;

- середній відсоток ТЗВ визначається розподілом суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишків товарів на початок місяця й товарів, що надійшли за звітний місяць.

Суми ТЗВ в ТОВ «Максіма груп» включаються в первісну вартість товару при оприбуткуванні і відображаються на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати»;

в) документальне відображення операцій по руху товарів. Для облікового відображення операцій по руху товарів, обліковою політикою передбачено застосування лише типової документації та реєстрів синтетичного та аналітичного обліку.

г) розробка Робочого плану рахунків;

д) організація складського обліку;

ж) організація аналітичного та синтетичного обліку, а також формування фінансової звітності. Дане підприємство складає фінансову звітність у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

з) організація податкового обліку та формування податкової звітності. ТОВ «Максіма груп» зареєстрований як платник податків за загальною системою оподаткування та як платник ПДВ;

і) обрання моделі автоматизації обліку. ТОВ «Максіма груп» для ведення обліку застосовує програмне забезпечення «1С: Управління торгівлею 8».

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено активний балансовий рахунок № 28 «Товари».

Рахунок 28 «Товари» має свої субрахунки, які призначенні для певних видів обліку:

- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;
- 284 «Тара під товарами»;
- 285 «Торгова націнка».

Діяльність торговельного підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів та підвищення ефективності управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку [47].

В бухгалтерському обліку відображаються не всі, а тільки найбільш суттєві сторони процесу продажу, які прийнято розглядати як окремі економічні категорії: кількість реалізованих товарів, собівартість реалізації, сума виручки й доходи, обігові витрати та затрати, прибуток та збиток. Решта понять та категорій можуть бути віднесені до об'єктів обліку за умови їх потенційної корисності для споживачів облікової інформації [5, с. 30].

Деталізувати аналітичну інформацію щодо продажу товарів з метою визначення фінансових результатів (доходів і витрат) на торговельних

підприємствах пропонується здійснювати за такими ознаками: спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні); об'єкти аналітики (підприємство в цілому, відділи торговельного залу, товарні групи, товарні позиції, товари зі знижками, постачальники) часова періодизація (за попередній період, на поточний час) [47].

Застосування цих ознак дасть змогу організувати систему управлінського обліку та внутрішньої звітності, що у свою чергу призведе до підвищення рівня внутрішнього контролю.

Основою формування облікової інформації щодо товарів, витрат, доходів фінансових результатів є система первинних документів та інформація первинного обліку. На їх основі узагальнюються дані в реєстрах управлінського обліку як за однотипними показниками, так і за бізнес-процесами, функціями, сегментами збуту, каналами збуту, центрами відповідальності. Водночас, система управлінської внутрішньої звітності, яка базується на реєстрах та в деяких випадках безпосередньо на інформації первинного обліку, побудована із врахуванням специфіки формування піраміди управління підприємств гуртової торгівлі. Побудована таким чином система внутрішніх звітів дає можливість приймати рішення стосовно делегованих повноважень за рівнями відповідальності. Важливою умовою якісного подання інформації менеджменту підприємства є належне аналітичне обґрунтування кожного показника та дієва система контролю. Компонента контролю дозволяє опираючись на інформаційну базу реєстрів, звітів, планових показників, встановлювати відхилення та причини їх виникнення. У випадках виявлення відхилень, виникає необхідність у розробці регулятивних заходів з метою приведення показників у відповідність до встановлених норм. Ця функція реалізується за допомогою введення компоненти регулювання.

Отже, можна констатувати, що управлінський облік на підприємствах оптової торгівлі є перспективним і повинен зайняти чільне місце в системі управління.

В умовах активного розвитку комунікацій, збільшення товарообмінних операцій актуалізується роль транзитної торгівлі. Використання останньої підприємствами оптової торгівлі сприяє оптимізації витрат, веде до економії на оренді складських приміщень, забезпечує зменшення транспортних витрат, термінів доставки товарів кінцевому споживачу. Для розвитку ефективної системи транзитної торгівлі для потреб управління повинна надаватись достовірна та оперативна інформація, що зумовлює необхідність подальших досліджень щодо розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом [47].

Транзитна торгівля - це такий спосіб продажу, коли суб'єкт торгівлі постачає товар покупцю не зі свого складу, а безпосередньо від постачальника (виробника) товарів, тобто при транзитній торгівлі на склад продавця товари фактично не надходять [1]. На сьогодні реалізація товарів транзитом здійснюється двома способами: без участі у розрахунках та з участю підприємства оптової торгівлі у розрахунках.

При транзитній реалізації товарів без участі в розрахунках підприємство оптової торгівлі є лише посередником при укладанні договорів поставки між покупцем та постачальником. При транзитній реалізації товарів з участю в розрахунках підприємство оптової торгівлі укладає два самостійних договори поставки: перший - з постачальником товару, в якому підприємство оптової торгівлі є покупцем; другий - з кінцевим покупцем товару, де підприємство оптової торгівлі є продавцем. У цьому випадку умови переходу права власності на товар до підприємства оптової торгівлі визначаються положеннями договору поставки або нормами чинного законодавства

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алиев Т. Торговля транзитом: особенности учета / Т. Алиев // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 44 (127).
2. Бабич В.В. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні / В.В. Бабич, Є. І. Свідерський. — К.: Лібра, 2006. — 160 с.
3. Басіста І.А. Торгова націнка та торгова знижка як складові формування продажної ціни товарів / І.А. Басіста // Науковий вісник Херсонського державного університету. - 2016. - Вип. 17. - Ч. 2. - С. 139-142.
4. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 672 с.
5. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: [монографія] / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 772 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
7. Безверхий К. Інституціональна модель бухгалтерського обліку в Україні /К. Безверхий// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – 10. С.32-41.
8. Бетге Й. Балансоведение: [пер. с нем.] / Й. Бетге; Науч. ред. В.Д. Новодворский. – М.: Изд. «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.
9. Василюк М.М. Внутрішній контроль та внутрішній аудит в системі управління підприємством /М.М. Василюк, Ю.А. Заграй// Вісник Прикарпатського університету. Серія : Економіка. – 2007. – Вип. 4. – С.255-258.
10. Вороня Н. Облік нестач, лишків і пересортиці /Н. Вороня, Н. Чернишова// Податки та бухгалтерський облік. – 2016. - №76. – С.7-11.
11. Горина А. Пересортиця товару: обліковуємо правильно /А.Горина// УТЕКА, 26.08.2015. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Peresortica-tovara-uchityvaem-pravilno>

12. Граковський Ю. Організаційно-правові питання торговельної діяльності: оптова і роздрібна торгівля /Ю. Граковський// Дебет Кредит Жовтень 9, 2013 <https://www.dt-kt.com/orhanizatsijno-pravovi-pytannya-torh>

13. ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» від 1 липня 2005 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html>

14. Господарський кодекс — Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV

15. Запаси. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджене наказом Мінфіну від 20.10.99 р. № 246.

16. Запаси. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/929_021

17. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха та ін. — К.: МАУП, 2014. — 968 с.

18. Евдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: прак. Пособие /А.В. Евдокимова, И.Н. Пашина. — М.: ИД «Дашков и К». — 2009. — 208 с.

19. Іваненко В.О. Особливості облікового відображення руху товарів за різними каналами збуту / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. — 2013. — № 2 (64). — С. 56-62.

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291

21. Карпова В. Транспортно-заготівельні витрати: загальні правила обліку /В.карпова// Бухгалтер & закон. bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/

22. Кащина Н.В. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі /Н.В. Кащина// Економіка і суспільство. — 2016. - №7. — С.21-25.

23. Клепар Г. Інвентаризаційні надлишки: відповідність національним і міжнародним критеріям визнання доходів /Г. Коепар// Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — 9. — С.10-19.

24. Кравчук О. Транспортно-заготівельні витрати – до собівартості /О. Кравчук//Дебет Кредит. – 2011. - №43

25. Кислий В.М. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. / В.М. Кислий, О.А. Біловодська, О.М. Олефіренко. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.

26. Маринченко В.М. Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України /В.М. Маринченко//Інтернаука. – 2016. - №12(22). – С.96-100

27. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373.

28. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635.

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtkt.com.ua/show/2cid04693.htm>

30. Муравський В.В. Методика та методологія облікового забезпечення управління товарообігом з використанням сучасних ІТ / В.В. Муравський, Я.Д. Крупка // Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стає економічне зростання: Праці Десятої міжнар. наук. конференції студентів та молодих учених. – Донецьк: ДонНУ, 2009. – Ч. 2. – С. 239–242

31. Облікова політика. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://auditorskaya-finansybiznesaudi.zakupka.com/news/286364-oblikova-politika-noviy-specvipusk-vid-redakcii-debet-kredit/>

32. Пантелєєв В. Облік транспортно-заготівельних витрат /В. Пантелєєв// Школа бухгалтера. – 2011. - №11.

33. Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.

35. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». Закон України від 06.07.95 р. № 265/95-ВР

36. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.91 р. № 1023-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/hva1q>

37. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

38. Про затвердження Правил оптової торгівлі продовольчими товарами: наказ Міністерства економіки України від 11.07.2003 р. № 185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/Xar3L>

39. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів: постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/XzYYf>

40. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

41. Рижикова О. Річна інвентаризація: час настав /О. Рижикова// Головбух. – 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/.../5940-rchna-nventarizatsya-cha>

42. Рудницький В.С. Внутрішній аудит : монографія /В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришин, Н.М. Гуляєв. – К.: КНТЕУ. – 2006. – 194 с.

43. Сенчук Т.Я. Особливості організації обліку підприємств оптово-роздрібної торгівлі /Т.Я. Сенчук// Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2005. – Вип. 15.4. – С.286-291.

44. Тарасова Т.О. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі /Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г Волошан// - Х.: ХДУХТ. – 2016. – 240 с.

45. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

46. Цикор М.Т. Охорона праці. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ztec.com.ua/.../Основи%20охорони%20праці/підручник>

47. Чернін О.Я. Особливості бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів транзитом /О.Я. Чернін// Науковий вісник Ужгородського університету. - Випуск 2(43). – С.197-200.