

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
“ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

на тему: «Особливості обліку, аналізу та контролю підприємств оптової торгівлі (на прикладі ТОВ «ТТ»)»
(назва теми)

Виконавець:

студентка ЦЗВФН
Михальова Анастасія Олегівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професорка
(науковий ступінь, вчене звання)
Артюх Оксана Валентинівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

ОДЕСА 2024

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ОСНОВНІ ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	6
1.1. Економічна сутність, завдання та класифікація підприємств оптової торгівлі.....	6
1.2. Вимоги до документального забезпечення торгівельних операцій у системі бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств.....	13
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	24
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «ТТ».....	24
2.2. Особливості бухгалтерського обліку товарних операцій на ТОВ «ТТ».....	30
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА СУЧАСНА ПРАКТИКА.....	39
3.1. Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТТ».....	39
3.2. Методичні засади внутрішнього контролю товарних операцій: сучасні виклики та перспективи розвитку.....	46
ВИСНОВКИ.....	59
Список використаних джерел	61
Додатки	66

ВСТУП

Торгівля є однією з ключових складових економіки України, що впливає на рівень життя населення, розвиток економіки та її конкурентоспроможність. Торговельна галузь залишається провідною в економіці України, створюючи робочі місця для активного населення країни, займаючи перше місце за обсягом реалізованої продукції. Торгівля характеризується особливими процесами, такими як закупівля, транспортування, приймання, зберігання, підготовка товарів до продажу, а також обслуговування клієнтів та надання послуг.

Актуальність теми. Глобалізація економічних процесів, поява зовнішніх викликів, а також наявність різних проблем у розвитку внутрішньої торгівлі вимагають переосмислення ролі та значення оптової ланки в економіці України. До проблемних питань у сфері оптової торгівлі можна віднести: загальне зниження фізичних обсягів товарообігу, надлишок посередницьких ланок, неефективність системи ціноутворення та значна частка тіньових і фіктивних структур в оптовій торгівлі. Близько третини підприємств оптової торгівлі, користуючись трансфертним ціноутворенням, скорочують частку валової доданої вартості для виробників, що позначається на їхніх взаємовідносинах і розвитку. Значний обсяг операційних витрат знижує ефективність оптової торгівлі, що, у свою чергу, призводить до мінімізації податкових надходжень від підприємств галузі.

Тому визначною стає потреба у створенні ефективної системи управління підприємств оптової торгівлі, насамперед у розрізі її елементів (в обліку, аналізі, контролі, плануванні), яка забезпечувала б своєчасну та достовірну інформацію про стан та фінансово-господарську діяльність торговельних підприємств.

Вагомий внесок у розвиток теоретико-прикладних аспектів обліку та контролю торговельних підприємств внесли такі вчені та науковці, як: Бурлан С. А., Бойченко Л. М., Жамбей Т. В., Кучмеев О. О., Макаренко А. П.,

Ночовна Ю. О., Омельницька З., Оренчак А. А., Панченко І. М. та інші. Втім, віддаючи належне напрацюванням дослідників, відмітимо, що і досі залишаються актуальними проблеми удосконалення обліку, аналізу та контролю торговельних підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розгляд основних положень теорії та практики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю на підприємствах оптової торгівлі, розробка пропозицій щодо їх удосконалення.

Відповідно до мети у роботі поставлені для вирішення такі завдання:

- вивчити економічну сутність, завдання та класифікацію підприємств оптової торгівлі;
- розкрити вимоги до документального забезпечення торговельних операцій у системі бухгалтерського обліку;
- надати загальну організаційно-економічну характеристику підприємства ТОВ «ТТ»;
- розглянути особливості обліку товарних операцій на ТОВ «ТТ»;
- проаналізувати фінансово-господарську діяльність ТОВ «ТТ»;
- дослідити методичні засади внутрішнього контролю товарних операцій;
- визначити сучасну проблематику і перспективи розвитку внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах оптової торгівлі.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес організації та ведення обліку, аналізу та контролю на підприємствах оптової торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади обліку, аналізу та контролю на ТОВ «ТТ».

Методи дослідження. В роботі використані такі методи:

- порівняння та узагальнення, аналізу та синтезу, причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку - при дослідженні інформаційного забезпечення обліку та контролю;

- економічний аналіз, статистичні та економіко-математичні методи - при узагальненні результатів аналізу та контролю.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, довідково-інформаційні видання, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, наукові статті та матеріали науково-практичних конференцій, а також статутні, первинні документи, облікові реєстри, дані фінансової звітності досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 1. ОСНОВНІ ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність, завдання та класифікація підприємств оптової торгівлі

В Україні однією з поширених форм підприємництва є торговельна діяльність, тобто діяльність, яка здійснюється суб'єктами господарювання у сфері обігу товарів, орієнтована на продаж продукції виробничого та споживчого призначення, а також супровідна діяльність, що забезпечує реалізацію товарів шляхом надання необхідних послуг для отримання прибутку.

Оптова торгівля означає продаж товарів великими партіями для подальшої їх реалізації роздрібним підприємствам або іншим суб'єктам господарської діяльності. Такий продаж може відбуватися на оптових ярмарках, виставках, ринках чи через засоби зв'язку. Оптові підприємства виступають посередниками між виробником і роздрібною торгівлею, забезпечуючи переміщення товарів від виробника до споживача. Їхні ключові завдання включають організацію ефективного транспортування і постачання товарів оптимальними партіями, що дозволяє зменшити витрати на обіг.

Значне поширення оптова торгівля отримала завдяки економічним тенденціям, які включають розвиток великих підприємств, віддалених від споживачів, збільшення обсягу виробництва та зростання потреб кінцевих споживачів у товарах різних категорій.

Роздрібна торгівля на відміну від оптової спрямована на продаж товарів безпосередньо споживачам, здебільшого через готівкові розрахунки. Обсяги товарообігу (під товарообігом розуміється рух товарів від виробника до споживача) в цій сфері відрізняються в залежності від методів продажу та організації торгових об'єктів, таких як магазини, павільйони, кіоски тощо.

На підприємствах оптової торгівлі облік товарів є важливим інструментом для прийняття управлінських рішень щодо створення запасів, отримання прибутку та забезпечення наявності товарів для реалізації. Оптові підприємства також забезпечують формування асортименту, надають інформаційні послуги для роздрібних підприємств і виробників постачання за ефективними (оптовими) цінами на відміну від роздрібних підприємств, які встановлюють роздрібні ціни на основі оптових цін та торгівельних націнок з метою покриття витрат та отримання прибутку.

Оптові підприємства для покриття витрат обігу та забезпечення прибутку застосовують націнку на закупівельну або відпускну вартість товарів, формуючи таким чином оптові ціни.

Торгівельні об'єкти у сфері оптової торгівлі включають:

- товарні склади (універсальні, спеціалізовані, змішані)
- магазини-склади.

Також оптовий продаж споживчих товарів може здійснюватися на оптових ярмарках, виставках-продажу, оптових продовольчих ринках, товарних аукціонах та за допомогою засобів зв'язку.

До основних завдань оптових підприємств можна віднести:

- забезпечення точної та повної інформації про розрахунки з постачальниками й покупцями та рух товарів;
- постачання товарів за конкурентними цінами;
- формування асортименту, відповідного потребам роздрібних підприємств;
- проведення маркетингових досліджень для виробників і роздрібних підприємств;
- надання інформаційних послуг.

Діяльність оптових підприємств полягає у посередництві між виробниками товарів і споживачами. Їхня задача – виконання ключових комерційних та виробничих функцій. Серед них:

- співпраця з різними учасниками ринку як на національному, так і міжнародному рівнях;
- моніторинг ринкових тенденцій;
- участь у створенні нових продуктів, розширенні асортименту, вдосконаленні товарів;
- прийняття на себе ризиків, пов'язаних з можливим непродажем продукції;
- організація зберігання великих партій товарів;
- забезпечення доставки товару посередникам (якщо це не врегульовано договором) [1].

Не можна не погодитися з тим, що оптова торгівля є важливою сферою торговельної діяльності, яка допомагає узгоджувати інтереси виробників і роздрібних продавців, забезпечує раціональне використання ресурсів, розширення асортименту та прискорення товарообігу [2].

Оптові компанії, як правило, пропонують широкий асортимент продукції та надають різноманітні послуги своїм клієнтам, такі як транспортування, зберігання, комплектація, пакування та доставка. Вони мають свої склади, транспорт, складські запаси та використовують власну торгову марку. Вони часто мають міцні й довгострокові стосунки зі споживачами, розташованими переважно в промислових центрах.

До основних переваг оптових фірм можна віднести такі, як:

- швидша доставка товару, оскільки вони мають більше складів, розташованих ближче до споживачів;
- покупці можуть заощадити на логістичних витратах, купуючи у кількох оптовиків замість багатьох виробників.
- оптові ціни, як правило, менші ніж у роздрібній торгівлі, а також можливі для покупців кредитні умови оплати або пільгові;
- отримання покупцями актуальної інформації про товари та ринок, через опубліковані каталоги.

З метою систематизації оптові підприємства можна групувати за найбільш поширеними класифікаційними ознаками, які наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Загальна класифікація підприємств оптової торгівлі

Джерело: складено за [3]

У сфері оптової торгівлі окремої уваги заслуговують компанії-дистриб'ютори які є різновидом оптових фірм, але їхні права часто подібні до агентських. Вони можуть мати склади та транспорт, але часто не купують товар у власність, отримуючи знижки, товарний кредит чи право на відстрочку платежу від постачальників. Вони зобов'язані дотримуватись ринкової стратегії виробника, займатися рекламою та пошуком нових клієнтів. Дистриб'юторам можуть надаватися ексклюзивні права на роботу в певному регіоні, що дозволяє виробнику ефективніше просувати свій товар.

Існують у сфері оптового товарообороту і такі учасники ринку, як дилери. Вони на відміну від дистриб'юторів є дрібними оптовими покупцями, їх обов'язки і права схожі з правами і обов'язками дистриб'юторів. Зазвичай дилери підпорядковуються дистриб'юторам для охоплення інших регіонів і

ринкових сегментів. У разі зростання обсягів продажу дилер може отримати статус дистриб'ютора, і навпаки. По суті, дилерські компанії виконують функції оптової торгівлі, але через специфіку товарів, які вони закупають (наприклад, високотехнологічну продукцію), також надають послуги з їх обслуговування.

Виділення дилерів в окрему категорію в межах оптової торгівлі та передача їм складної продукції для реалізації значно підвищує ефективність продажів. До того ж дилери, окрім комерційних навичок, володіють високим рівнем технічної обізнаності, що дозволяє їм краще презентувати товар, демонструвати його в дії, навчати клієнтів користуванню та надавати консультації. Купуючи техніку у дилера, покупець вирішує багато проблем, що можуть виникнути під час експлуатації (ремонт, забезпечення запчастинами), тим самим формуючи основу для тривалих відносин з дилером.

Також варто зосередити увагу на так званих онлайн-продажах. Зі зростанням популярності Інтернету все більш поширеним стає такий формат дрібнооптової торгівлі, як оптовий продаж через віртуальні компанії (онлайн-магазини). За допомогою персональних комп'ютерів та віртуальних технологій.

Такі компанії створюють каталоги «цифрових товарів» у вигляді фото- та відеоматеріалів. Для оплати віртуальні продавці пропонують різні варіанти: передоплату готівкою, оплату при отриманні товару, електронні картки, безготівкові розрахунки, електронні чеки та гроші. Доставка невеликих партій товару може здійснюватися через поштові служби, кур'єрські компанії або спеціалізовані транспортні структури.

Звичайно є певні переваги цього формату дрібнооптової торгівлі, а саме:

- широкий асортимент товарів;
- робота здійснюється цілодобово і без вихідних;
- відсутність географічних обмежень між покупцем і продавцем;
- економія часу для роздрібних покупців.

Є і недоліки віртуальної торгівлі, як-то:

- неможливість фізично оцінити товар перед покупкою, що змушує покупця покладатися на чесність продавця;
- фінансовий ризик (наприклад, покупець може відправити гроші, але не отримати товар);
- відсутність гарантійних зобов'язань від віртуальних продавців;
- незручність у перевірці отриманого товару, особливо коли мова йде про різноманітний асортимент;
- складність і витратність процедури повернення бракованих товарів.

Втім, на сучасному етапі, незважаючи на ряд проблемних аспектів, ринок онлайн-продажу товарів постійно збільшується, що підтверджується зростанням виторгу.

За даними Української Ради Торгових Центрів (УРТЦ) наведено топ-5 гравців е-комерції у сегменті товарів з рейтингу Forbes (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Топ-5 гравців е-комерції у сегменті товарів з рейтингу Forbes
за даними УРТЦ

Місце	Бренд	Виторг, млрд. грн.	Спеціалізація	Трафік, млн. відвідувань
1	Rozetka.ua	45	Інтернет-магазин та маркетплейс	398,5
2	Comfy	9,7	Інтернет-магазин	80,9
3	AliExpress	7,5–11	Маркетплейс	96,7
4	Епіцентр К	7,9	Інтернет-магазин та маркетплейс	206,1
5	Allo	5,7	Інтернет-магазин та маркетплейс	85,6

Джерело: складено за [4]

Далі наведемо загальну характеристику оптового товарообігу вітчизняних підприємств у динаміці років.

Якщо проаналізувати структуру оптового товарообороту торгівельних підприємств, то можна зазначати, що у динаміці років відбувається поступове збільшення оптового продажу товарів.

Так, оптовий товарооборот підприємств України у 2021 році склав 3153187,3 млн. грн, що більше майже удвічі у порівнянні з 2017 роком (2017 р -

1908670,6 млн. грн.; 2018 р.- 2215367,4 млн. грн.; 2019 р. - 2322176,9 млн. грн.; 2020 р. - 2462558,8 млн. грн.; 2021 р. - 3153187,3 млн. грн.). У структурі оптового товарообороту України спостерігається і зростання груп:

- продовольчих товарів – у 2021 році обіг товарів склав 490576,1 млн. грн, що більше майже у 1,6 разів обігу 2017 року (2017 р - 314047,6 млн. грн.; 2018 р.- 356102,8 млн. грн.; 2019 р. - 392139,9 млн. грн.; 2020 р. - 437577,3 млн. грн.; 2021 р. - 490576,1 млн. грн.);

- непродовольчих товарів – у 2021 році обіг товарів склав 2662611,2 млн. грн, що більше майже у 1,7 разів обігу 2017 року (2017 р - 1594623,0 млн. грн.; 2018 р.- 1859264,6 млн. грн.; 2019 р. - 1930037,0 млн. грн.; 2020 р. - 2024981,5 млн. грн.; 2021 р. - 2662611,2 млн. грн.).

Питома вага продовольчих товарів в оптовому товарообороті складає у середньому 16,6% з невеликими коливаннями у динаміці років (2017 р. - 16,5 %; 2018 р. - 16,1 %; 2019 р. - 16,9 %; 2020 р. - 17,8 %; 2021 р. - 15,65 %). Відповідно питома вага непродовольчих товарів в оптовому товарообороті складає у середньому 83,4 % з невеликими коливаннями у динаміці років (2017 р. - 83,5%; 2018 р. - 83,9 %; 2019 р. - 83,1 %; 2020 р. - 82,2%; 2021 р. - 84,4 %).

Обсяг продажу товарів, які вироблені на території України, у загальному обсязі продажу у 2017-2021 рр. складає у середньому 43,2 %, з них продовольчих товарів - 74,5 % ; непродовольчих товарів - 25,3 % [5].

У зв'язку з тим, що об'єктом дослідження є підприємство, яке займається оптовою торгівлею безалкогольних напоїв, то вважаємо за доцільне простежити дані обсягу оптового товарообороту вітчизняних підприємств саме за таким видом економічної діяльності.

Так, в Одеській області обсяги оптового товарообороту продовольчих товарів у 2020 році склав 54571865,2 тис. грн або 12,5 % до загального підсумку оптового продажу продовольчих товарів в Україні.

Слід зазначити, що у 2020 році з загального обсягу продажу продовольчих товарів у сумі 437577308,3 тис. грн. (це 17,8 % від оптового

товарообороту) продаж безалкогольних напоїв (у тому числі води мінеральні, соки фруктові та овочеві) складає 19239441,7 тис. грн. або приблизно 1 % [5]. Втім серед продовольчих товарів найбільший обсяг продажу припадає на тютюнові вироби, алкогольні напої, олію, молочні продукти, м'ясні вироби [9].

Загальні умови провадження торговельної діяльності суб'єктами оптової торгівлі визначаються Порядком провадження торговельної діяльності та правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833, з урахуванням змін від 13.03.2019 р. за № 168 [7].

Отже, дослідження економічної сутності підприємств оптової торгівлі, визначення основних завдань оптових підприємств та їх класифікації за найбільш поширеними ознаками дало можливість продовжити розкриття теоретичних засад бухгалтерського обліку торговельних операцій.

1.2. Вимоги до документального забезпечення торговельних операцій у системі бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств

Бухгалтерський облік на підприємствах торгівлі, втім як і на підприємствах інших галузей економіки, регулюється Конституцією України, відповідними кодексами України, законодавчими та іншими нормативними актами (зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [8]; національними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку - НП(С)БО чи МСБО / МСФЗ); внутрішніми регламентами (наприклад, інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [9]).

Дотримання вимог в обліковій сфері забезпечує на торговельних підприємствах:

- своєчасну реєстрацію всіх операцій з руху товарів;

- оптимізацію документообігу з використанням уніфікованих форм та автоматизації процесів;
- правильне оформлення та своєчасне подання документів на прийом, відпуск і списання товарів;
- регулярну звірку складських даних з бухгалтерськими;
- проведення інвентаризацій.

З метою розкриття облікового процесу на підприємствах оптової торгівлі розглянемо проведення господарських операцій у певній послідовності:

1. Процес оприбуткування товарів.

Товар надходить від постачальників та оприбутковується на склад підприємства на підставі первинних документів, як-то: накладна (прибуткова, податкова, товарно-транспортна - ТТН). Належна якість отриманих товарів підтверджується відповідними сертифікатами, паспортами, актами відповідності тощо.

Якщо відбувається надходження на склад запасів власного виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів), то оформлюється накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Приймання товарів на складі оптового підприємства проводить матеріально відповідальна особа (МВО) на основі товаросупровідних документів. Товари, які надійшли в тарі, приймаються після розпакування за кількістю та якістю. Якщо кількість та якість товарів відповідають указаним у товаросупровідних документах, то на документі ставиться підпис МВО і штамп про приймання товарів. Також МВО заповнює відповідні складські документи (наприклад, прибутковий ордер, Акт приймання матеріалів тощо).

Акт приймання матеріалів типової форми № М-7 складається у випадку розбіжностей кількості та/чи якості оприбуткованих від постачальника запасів або при їх пошкодженні.

Слід зазначити, що прибутковий ордер за типовою формою № М-4 застосовується на підприємстві також і у разі надходження запасів від інших

джерел, (наприклад, у вигляді внесків від засновників або отриманих безкоштовно тощо).

Зразок прибуткового ордеру за типовою формою № М-4, який є основою складського, податкового та бухгалтерського обліку матеріальних цінностей наведено на рис. 1.2.

ТОВ «ТТ» (підприємство, організація)						Типова форма № М-4			
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 12365478						Код за УКУД			
Прибутковий ордер № 35									
Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник найменування код		Кореспондуючий рахунок рахунок, субрахунок код аналітичного обліку		Номер супровідного документа	
35	20.02.19 р.	03	1	ТОВ «Горіх» 12		631 –		177	
Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	за документом	прийнято фактично				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Горіх арахіс, Туреччина	3216	2	кг	50,00	48,00	65,00	3 120,00	–	45
Горіх волоський,	3217	2	кг	30,00	30,00	130,00	3 900,00	–	47

Рис. 1.2. Зразок прибуткового ордеру (типова форма № М-4)

Джерело: складено за [10]

Крім первинних документів, формуються також зведені документи, які розробляються підприємством в залежності від інформаційних потреб.

Якщо товари надійшли від постачальника без супровідних документів, то приймання здійснюється спеціальною комісією, яка призначається керівником підприємства. Комісія складає акт про приймання товарів у трьох екземплярах:

1 - відправляється постачальнику з проханням надати документи за отриманий товар;

2 - разом із товарним звітом передається до бухгалтерії;

3 - надається МВО.

Типові проводки операцій з оприбуткування товарів наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Типові проведення в обліку операцій з оприбуткування товарів

№ з/п	Зміст операцій	Первинний документ	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1	Оприбутковано товари на склад	Акт про приймання товарів	281 "Товари на складі"	631	30000
2	Після отримання документів від постачальника: - попереднє проведення з "-"	Накладна	281	631	- 30000
	- прибуткується товар за ціною постачальника		281	631	31000
	Податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	6200
3	Виявлено псування запасів при прийманні вантажу з вини постачальника	Акт про приймання товарів	374 "Розрахунки за претензіями"	631	3000
4	Сформовано торгову націнку товарів		281	285 "Торгова націнка"	4650

Джерело: складено за даними ТОВ «ТТ»

Будь-який рух товарів фіксується в Картці складського обліку матеріалів типової форми № М-12 (рис. 1.3).

Склад	Місце зберігання		Марка	Сорт	Профіль	Розмір
	стелаж	комірка				
1	2	3	4	5	6	7
№ 3	21	—	У—5	—	кругла	Ø 8 мм
Номенклатур- ний номер	Одиниця виміру		Ціна	Норма запасу		
	код	найменування				
8	9	10	11	12		
2010324		кг		8000		
Найменування матеріалу	Дорогоцінний метал					
	найменування	вид	маса, г	номер паспорта		
13	14	15	16	17		
Сталь	—	—	—	—		

Рис. 1.3. Зразок заповнення Картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12)

Джерело: складено за [11]

Зразок заповнення зворотного боку типової форми № М-12 Картки складського обліку матеріалів наведено на рис. 1.4.

Дата запису	Номер документа	Номер за порядком	Від кого одержано чи кому відпущено	Прибуток	Видаток	Залишок	Контроль (підпис, дата)
18	19	20	21	22	23	24	25
						7400	
	79	1	ПП «Бекас»	2300	—	9700	
	34	2	Цех № 1		1200	8500	
	37	3	Цех № 2		3100	5400	

Рис. 1.4. Зразок заповнення зворотного боку типової форми № М-12 Картки складського обліку матеріалів

Джерело: складено за [11]

Також на складах до кожного виду товару прикріплюється Матеріальний ярлик типової форми № М-16 (рис. 1.5).

ТОВ «ТТ» (підприємство, організація)		Типова форма № М-16 Затверджена наказом Мінстату України від 21.06.96 р. № 193	
Ідентифікаційний код		Код за УКУД	
ЄДРПОУ	2 1 5 7 1 7 0 1		
		2010218	
		номенклатурний номер	
МАТЕРІАЛЬНИЙ ЯРЛИК			
Назва матеріалу			
Бязь			
Марка (тип)	Розмір	Сорт	
—	Ширина 90 см	Перший	
Одиниця виміру	Норма запасу		
Погонний метр	2000		

Рис. 1.5. Зразок заповнення Матеріального ярлику (М-16)

Джерело: складено за [11]

Слід зазначити, що на складах підприємств оптової торгівлі накопичується значна кількість товарних запасів, облік яких може

здійснюватися за партіями, сортами, оперативно-бухгалтерським або сальдовим методами.

Так, за партіонним методом кожен товарну партію, що надійшла з одним документом, обліковують окремо. Для цього оформлюється товарний ярлик, який прикріплюють до товару, а на кожне місце зберігання наносять номер партії, який зазначається в рахунках-фактурах, ТТН та інших видаткових документах. Партіонний облік здійснюють у картках (або книгах) на основі прибуткових і видаткових документів, відображаючи залишки після кожного запису. Після продажу партії підсумки вносять до ярлику та картки, а звіт передається до бухгалтерії для аналітичного обліку за партіями та місцями зберігання. Наприкінці місяця на основі цих карток складається оборотна відомість.

За сортовим методом для кожного сорту товару відкривається картка, де здійснюються записи в кількісних одиницях за кожним прибутковим і видатковим документом. Після кожного запису визначається залишок товару. У картотеці складу картки розташовуються за товарними групами, а в межах груп — за сортами. У визначені строки МВО складають товарний звіт, на основі якого бухгалтерія вносить дані в картки аналітичного обліку. Наприкінці місяця, за даними карток, формуються оборотні відомості за аналітичними рахунками (для складів та МВО).

За великої кількості номенклатурних запасів доцільно використовувати оперативно-бухгалтерський метод. Цей підхід передбачає, що на складах кількісно-сортний облік ведеться МВО в картках складського обліку (типова форма № М-12), які бухгалтерія відкриває на кожен номенклатурний номер. Бухгалтер мінімум раз на тиждень разом із МВО перевіряє записи та залишки товарів у картках, після чого приймає документи за реєстром. Після підтвердження правильності перевірки підписом і датою, картки складського обліку починають виконувати роль як оперативного, так і бухгалтерського обліку.

2. Процес руху товарів.

Рух товарних запасів на підприємствах оптової торгівлі може бути пов'язаний із внутрішнім переміщенням товарів та їх продажем.

Внутрішнє переміщення запасів виникає тоді, коли запаси використовуються для різних потреб підприємства (паливо – для використання транспорту, МШП – для здійснення торгівельної та супутньої діяльності тощо (рис. 1.6).

Список папок		Поиск: Все поля									
№	Наз	№ док.	Дата	Підрозділ (звідки)		МВО Звідки		Сума	Кількіс...	Рахунок	Субрахунок
		Код		Назва	Код	Назва					
0	Внутрішнє переміщення										
1	СГ: Внутрішнє переміщення	1	11.12.2020	1	Підрозділ 1	10	Особа 10	16 316,09	1 905,0...	20	208
200	СГ: Заправка транспортних засобів	2	11.12.2020	1	Підрозділ 1	10	Особа 10	26 932,50	9,500	20	203
1000	СГ: Передача сировини і матеріалів	3	11.12.2020	1	Підрозділ 1	10	Особа 10	15 391,66	2,000	20	207
6000	Передача МШП в експлуатацію	4	11.12.2020	1	Підрозділ 1	10	Особа 10	7 276,04	175,000	20	209
6101	Передача МНМА в експлуатацію										

Рис. 1.6. Напрямок внутрішнього переміщення запасів в автоматизованому режимі бухгалтерського обліку

Джерело: за даними автоматизованого обліку ТОВ «ТТ»

Внутрішнє переміщення запасів здійснюється на підставі накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11 (рис. 1.7).

Операції оптового продажу товарів підтверджуються відповідними первинними документами, зокрема витратними накладними, накладними-вимогами, податковими накладними. При цьому робляться записи у картці складського обліку матеріалів (типова форма № М-12).

Облік реалізації товарів зі складів оптових баз передбачає оперативне відображення інформації з первинних документів у бухгалтерському обліку.

Розглянемо на умовному прикладі відображення в обліку типових операцій оптового продажу.

ТОВ «ТТ» (підприємство, організація)						Типова форма № М-11 Затверджена наказом Міністату України від 21.06.96 р. № 193													
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1"><tr><td>2</td><td>1</td><td>5</td><td>7</td><td>1</td><td>7</td><td>0</td><td>1</td></tr></table>						2	1	5	7	1	7	0	1	Код за УКУД _____					
2	1	5	7	1	7	0	1												
НАКЛАДНА-ВИМОГА НА ВІДПУСК (ВНУТРІШНЄ ПЕРЕМІЩЕННЯ) МАТЕРІАЛІВ																			
Номер документа		Дата складання		Код															
				виду операції		відправника		одержувача											
25		24.02.2020		—		Склад № 1		Рем буд. цех											
Підстава <u>Заявка № 236 від 21.04.</u> Кому <u>Сидоренко С. С.</u> Через кого <u>Коваль І. І.</u>																			
Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Інвентарний номер	Номер паспорту	Порядковий номер запису за складського картотекою							
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	відправлено (належить, відпущено, забрано)	прийнято (відпущено)												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13							
943	021	Лак МА-92	0601	01	кг	300	300	8,40	2520,00		—	16							
Усього відпущено <u>одне</u> найменування, на суму <u>Дві тисячі п'ятсот двадцять грн. коп. 00.</u> (прописом) (прописом)																			
Відпуск дозволив <u>Резник Р. Р.</u> Здав (відпустив) <u>Коваль І. І.</u>						Головний бухгалтер <u>Дерюгіна Н. У.</u> Прийняв (одержав) <u>Сидоренко С. С.</u>													

Рис. 1.7. Зразок заповнення накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11

Джерело: складено за [11]

Вихідні дані для прикладу відображення в обліку типових операцій
оптового продажу

Підприємством ТОВ «ТТ» відвантажено покупцю МПП «XXX» у товари за відпускною вартістю на суму 60 000 грн., у тому числі ПДВ. Собівартість реалізації - 40 000 грн. Протягом звітного періоду МПП «XXX» оплачена вартість товарів у повному обсязі. Але через виявлення дефектів покупцем було повернено товарів за цінами реалізації на суму 5000 грн., собівартість реалізації яких - 4000 грн.

Облік операцій реалізації та повернення товарів продавцю наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Облік операцій реалізації та повернення товарів продавцю у сфері
оптового продажу товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Відвантаження ТОВ «ТТ» товарів покупцю	361	702	60 000
2	Податкове зобов'язання (ПЗ) з ПДВ	702	641	10 000
3	Собівартість реалізованих товарів	902	281	40 000
4	Зараховано на поточний рахунок кошти від покупців за реалізовані товари	311	361	60 000
5	ТОВ «ТТ» оприбутковано повернені покупцем товари у зв'язку з виявленими дефектами за вартістю реалізації	704	361	5000
6	Відкориговано ПЗ з ПДВ внаслідок зменшення доходу на вартість повернених товарів методом «сторно» (5000 x20%)	704	641	[1000]
7	Відкориговано собівартість реалізованих товарів на суму повернених товарів методом «сторно»	902	281	[4000]
8	Перераховано з поточного рахунку ТОВ «ТТ» покупцю МПП «ХХХ» у відшкодування вартості повернених товарів	361	311	5000
9	Списано в кінці звітнього періоду на фінансові результати: - суму чистого доходу від реалізації - собівартість реалізованих товарів - дебетове сальдо рахунку 704 «Вирахування з доходу»	702 791 791	791 902 704	50 000 36 000 4000
10	Списано фінансовий результат (50 000 – 36 000 – 4000)	10 000	791	441

Джерело: власна розробка

Більшість підприємств оптової торгівлі здійснюють продаж товарів в одноразовій або поворотній заставній тарі. При цьому до вартості партії товару додається сума застави за тару, а при поверненні тари постачальнику її вартість віднімається від суми наступної партії товарів. Після повернення тари постачальник відшкодовує покупцю суму застави. Якщо право власності на заставну тару зберігається за постачальником, покупець відображає її на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

У випадку порушення термінів повернення тари, зазначених у нормативних актах або договорі, покупець зобов'язаний сплатити штраф, а вартість тари підлягає оподаткуванню ПДВ.

Одним із прикладів заставної тари є скляна тара. До цієї категорії належать скляні контейнери для харчових продуктів і консервів, як вітчизняного, так і зарубіжного виробництва, що можуть бути повернутими та мати заставну вартість. Зокрема:

- тара для мінеральної води, пива, безалкогольних напоїв, вина, горілки та інших алкогольних напоїв (термін повернення регулюється нормативними документами або умовами договору);

- тара для соків, сиропів, екстрактів, консервів, а також рибної, м'ясної, рослинної продукції та продуктів дитячого харчування (термін повернення встановлюється договором).

У разі повернення битої скляної тари в межах допустимих норм її вартість зараховується для погашення боргу.

Розглянемо типові проведення операцій із заставною тарою (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Бухгалтерський облік операцій із заставною тарою

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Нараховано попередню оплату постачальнику за товар	371	311	30000
2	Відображено ПК з ПДВ у сумі передплати	641	644	5000
3	Перерахована сума застави за тару, ящики (1000 шт. х5 грн. за 1 шт.)	377	311	5000
4	Відображено суму застави на забалансі	05		5000
5	Оприбутковано одержаний від постачальника товар за купівельною вартістю	281	631	25000
6	ПК з ПДВ	641	631	5000
7	Заставна тара, прийнята на відповідальне зберігання	023		5000
8	Зарахована сума передоплати у покриття заборгованості постачальнику	631	371	30000
9	Повернуто постачальнику заставну тару: а) вчасно, тобто у термін, передбачений договором б) з порушенням терміну		023 023	3000 2000
10	Нараховано ПЗ з ПДВ на вартість повернутої із	949	641	400

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5
	запізнень тар			
11	8 Нараховано постачальнику штраф за порушення терміну повернення тари та отримана сума штрафу	948	311	200
12	Одержано від постачальника суму застави	311	377 05	5000 5000

Джерело: власна розробка

Отже, дослідження порядку заповнення первинних документів, типових форм обліку, основних бухгалтерських проведення операцій оптового продажу на ТОВ «ТТ» показало, що на підприємстві виконуються нормативні вимоги документального забезпечення торгівельних операцій у системі обліку вітчизняних підприємств.

Висновок до 1 розділу

При розкритті теоретичних аспектів обліку на підприємствах оптової торгівлі досліджена їх економічна сутність, завдання та класифікація з урахуванням галузевої специфіки. Розгляд документального забезпечення операцій придбання та руху товарних запасів у системі бухгалтерського обліку дав змогу вивчити нормативні вимоги до документування торгівельних операцій, розкрити особливості заповнення типових форм на кожній стадії руху товарних запасів, починаючи з їх оприбуткування та закінчуючи списанням з балансу.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «ТТ»

Об'єктом дослідження є товариство з обмеженою відповідальністю «ТТ» (скорочена назва – ТОВ «ТТ»), яке створено на підставі чинного в Україні законодавства.

Товариство діє на підставі Статуту, затвердженого загальними зборами засновників (Протокол №01 від 17.06.2020р.).

ТОВ «ТТ» зареєстровано як юридична особа в Єдиному державному реєстрі про проведення державної реєстрації 18.06.2020. р.

Код ЄДРПОУ: 43669868.

Юридична адреса: 65085, Одеська обл., м. Одеса, вул. Моторна, буд. № 6.

Засновниками товариства є фізичні особи – громадяни України.

Розмір статутного капіталу складає 7 000,0 грн (додаток А).

ТОВ «ТТ», як платник податків, взято на облік Малиновською ДПІ 19.06.2020 року, № 155220133334.

Юридична особа знаходиться на загальній системі оподаткування та є платником податку на прибуток, податку на додану вартість (ПДВ), та, як податковий агент, - податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), єдиного соціального внеску (ЄСВ) та інших податкових платежів.

ТОВ «ТТ» зареєстровано, як платник ЄСВ, 19.06.2020 року, № 10000001816219.

Підприємство має самостійний баланс та є власником відокремленого майна, діє на основі повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупності, круглу печатку зі своїм найменуванням, кутовий штамп та інші штампи, фірмові бланки, емблему та товарний знак, інші реквізити, встановлені для підприємств.

Майно підприємства складається з основних і оборотних засобів, а також цінностей, вартість яких відображена в балансі підприємства.

Основний вид економічної діяльності підприємства - оптова торгівля напоями (КВЕД: 46.34).

Підприємство реалізує бутильовану газовану та негазовану воду, соки, солодкі газовані напої, холодний чай та енергетики.

Слід зазначити, що ринок безалкогольних напоїв є одним з найбільших ринків у світі, який охоплює широкий спектр напоїв – соки, газовані солодкі напої, енергетичні напої, спортивні напої, чай, каву, квас, мінеральну воду.

У структурі товарної продукції ТОВ «ТТ» у періоді дослідження найбільшу частку займають солодкі газовані напої (40,67 % усієї продукції), а найменшу частку - енергетики (9,95%, що унаочнено на рис. 2.1.

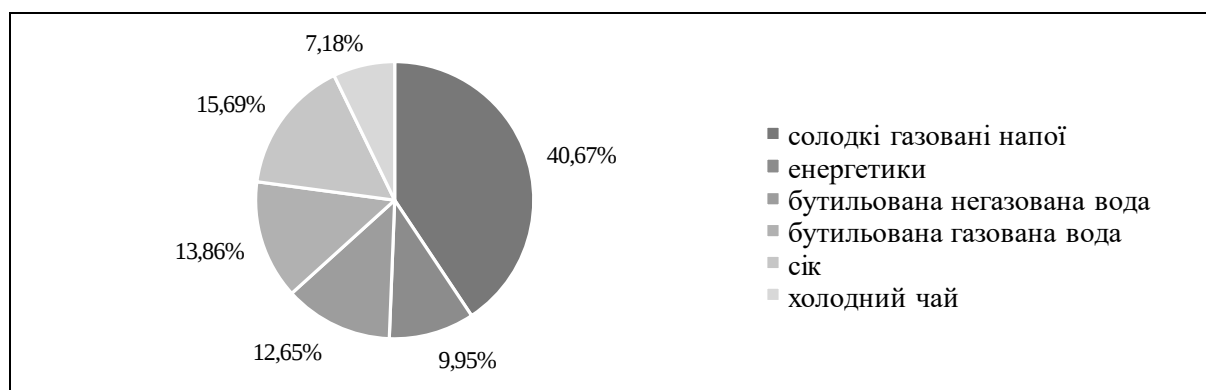


Рис. 2.1. Структура товарної продукції ТОВ «ТТ»

Джерело: розроблено на підставі даних ТОВ «ТТ»

Підприємство поставляє свою продукцію у різні області України, серед яких: Дніпропетровська, Одеська, Миколаївська, Вінницька, Харківська, Київська, Запорізька, Львівська та інші. Лідерами серед споживачів продукції підприємства є Одеська та Миколаївська області.

Основними споживачами товарної продукції ТОВ «ТТ» є мережі супермаркетів, а також окремі магазини, які займаються реалізацією харчових продуктів та безалкогольних напоїв на території України.

У цьому сенсі уявляється доцільним співставити показники реалізації безалкогольних напоїв на вітчизняному та міжнародному ринках (рис. 2.2).

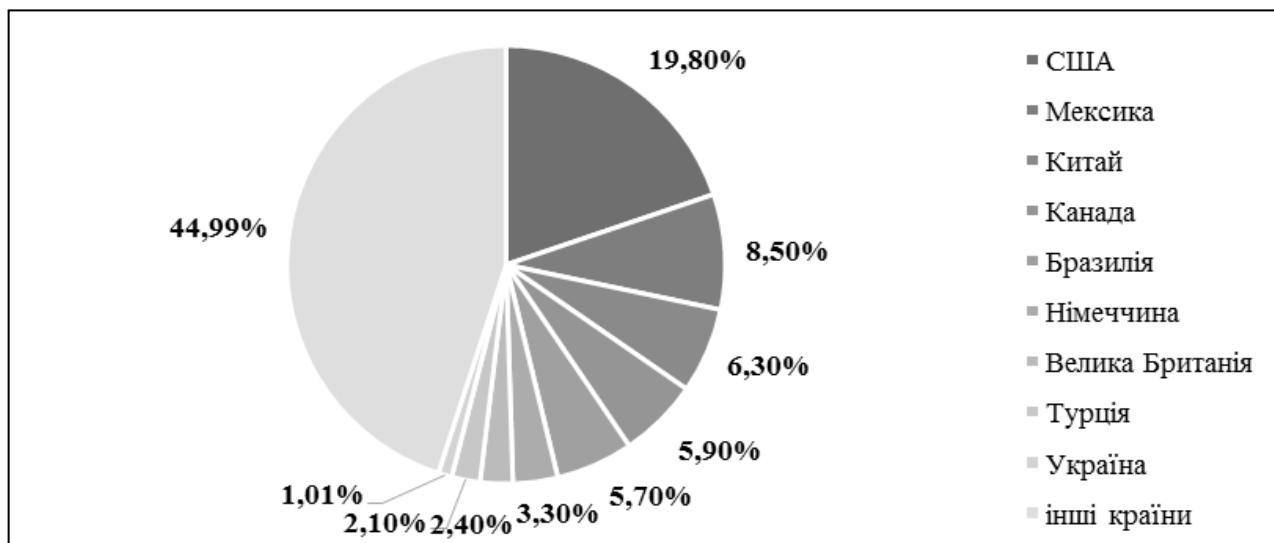


Рис. 2.2. Рівень споживання безалкогольних напоїв у світі за 2023 рік, %

Джерело: складено за [12]

Дані рис. 2.2 показують, що частка США у світовому споживанні безалкогольних напоїв склала 19,8 %, України - тільки 1,01%. Втім експерти прогнозують, що український ринок щорічно зростатиме на 3,61%. Одночасно не можна не відмітити, що основним фактором, який негативно вплинув на розвиток ринку безалкогольних напоїв України, стала війна. Через воєнні дії на території країни сукупний дохід ринку безалкогольних напоїв зменшився на 35,75 %.

Так, при порівнянні показників доходів окремих сегментів ринку безалкогольних напоїв в Україні спостерігається спад споживання по усім товарним категоріям.

Схематично зміна доходів від продажу безалкогольних напоїв на ринку України у динаміці років та прогнозні дані доходів наведено на рис. 2.3.

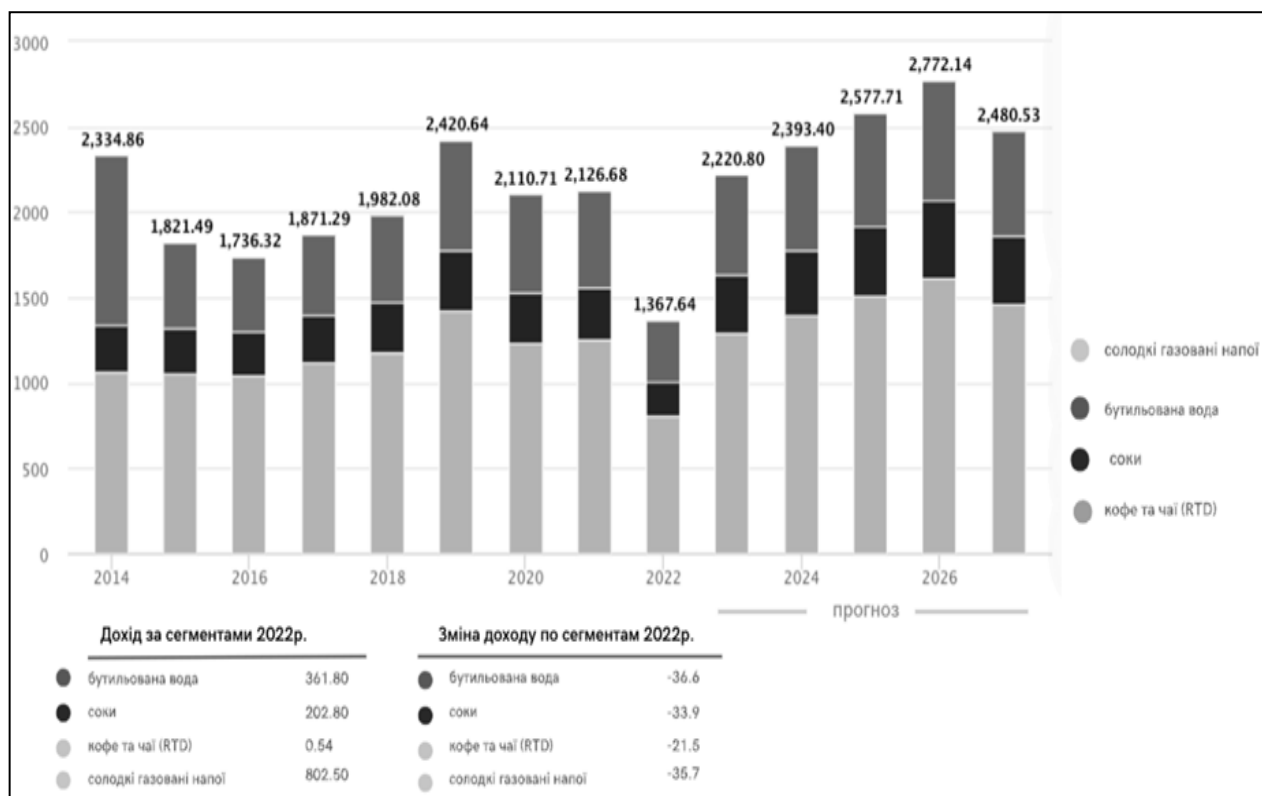


Рис. 2.3. Зміна доходів від продажу безалкогольних напоїв на ринку України у динаміці років та прогнольні дані доходів

Джерело: складено за [12]

Не можна не погодитися з тим, що негативні зміни у прибутковості ринку безалкогольних напоїв в Україні були викликані такими чинниками, як:

- пошкодження та руйнування виробничих об'єктів у зонах бойових дій;
- втрата виробничих потужностей через окупацію;
- зниження купівельної спроможності населення;
- енергетична криза;
- зростання цін на паливо тощо [12].

Впевнені, що для забезпечення сталого розвитку українського ринку безалкогольних напоїв варто зосередитися на розширенні виробництва в неокупованих регіонах, збільшенні обсягів експорту та розробці ефективної маркетингової стратегії, яка сприятиме зростанню кількості споживачів і попиту на продукцію.

Відповідно до Статуту ТОВ «ТТ» може здійснювати також і інші види діяльності (за відповідними КВЕД), як :

47.11 - Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;

82.99 - Надання інших допоміжних комерційних послуг;

82.92 - Пакування;

77.11 - Надання в оренду автомобілів і легкових автотранспортних засобів;

73.20 - Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки;

73.11 - Рекламні агентства;

68.20 - Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;

52.29 - Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту;

52.24 - Транспортне оброблення вантажів;

52.10 - Складське господарство;

49.41 - Вантажний автомобільний транспорт;

47.26 - Роздрібна торгівля тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах;

16.24 - Виробництво дерев'яної тари;

46.90 - Неспеціалізована оптова торгівля;

46.49 - Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення;

46.38 - Оптова торгівля іншими продуктами харчування, у тому числі рибою, ракоподібними та молюсками;

46.37 - Оптова торгівля кавою, чаєм, какао та прянощами;

46.35 - Оптова торгівля тютюновими виробами;

46.19 - Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;

22.22 - Виробництво тари з пластмас;

17.29 - Виробництво інших виробів з паперу та картону;

17.21 - Виробництво гофрованого паперу та картону, паперової та картонної тари .

У періоді дослідження ТОВ «ТТ» не здійснювало зовнішньоекономічну діяльність.

Організаційна структура управління ТОВ «ТТ» наведена на рис. 2.4.

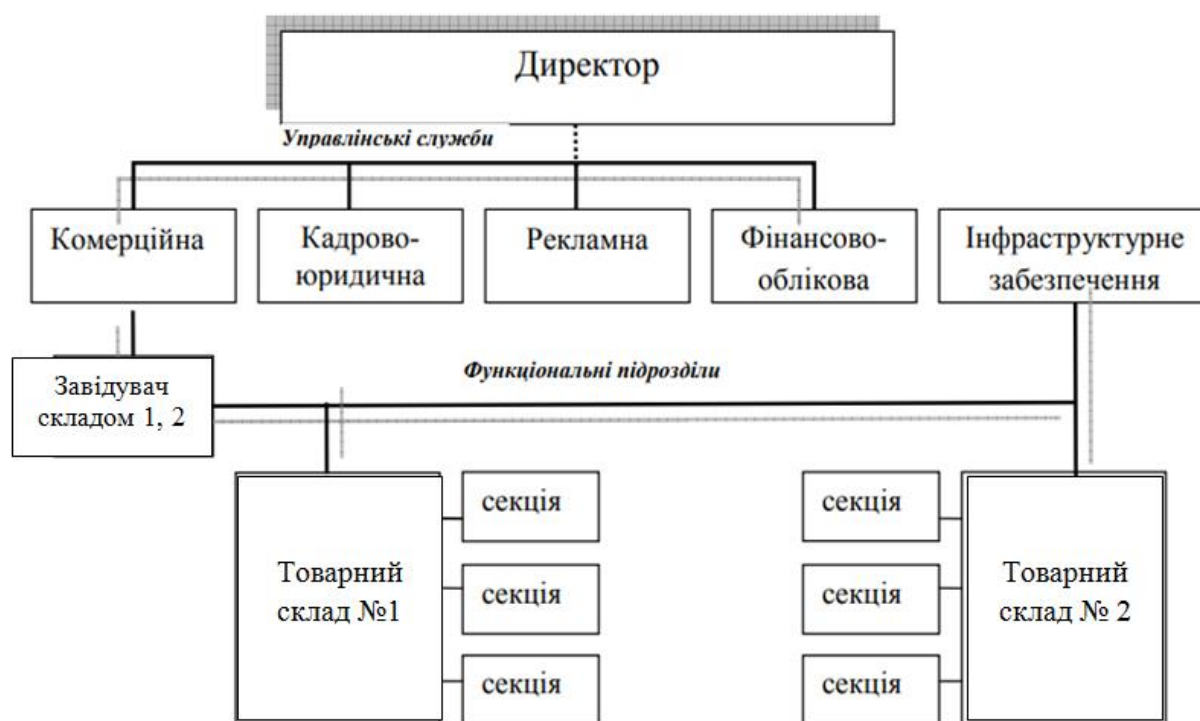


Рис. 2.4. Організаційна структура управління ТОВ «ТТ»

Джерело: складено за даними підприємства

Середня кількість працівників у 2022 році – 10 осіб.

Якщо проаналізувати організаційну структуру ТОВ «ТТ», то можна відмітити, що акцент зроблений на максимально широкий спектр зобов'язань і максимальну взаємодію між службами та підрозділами. Це дає змогу впроваджувати більш складні стратегії розвитку чи інновацій в компанії [13].

Фінансово-облікова служба ТОВ «ТТ» представлена головним бухгалтером.

Відповідно до вимог чинного законодавства головний бухгалтер формує облікову політику підприємства, що фіксується у Положенні про облікову політику (додаток Б), яке затверджено Наказом керівника підприємства. Також головний бухгалтер забезпечує документування всього фінансово-господарського процесу у системі обліку та звітності, здійснює контроль за правильністю оформлення первинних та бухгалтерських документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, витрат на заробітну плату, встановленням посадових окладів працівників підприємства, проведенням інвентаризацій основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів тощо.

Бухгалтерський облік ведеться в автоматичному режимі з використанням програм «BAS Управління торгівлею», «Банк – клієнт» і «Медок».

На підприємстві існують такі форми фінансового контролю, як:

- внутрішній контроль шляхом роботи уповноважених фахівців;
- зовнішній контроль, який, як правило, здійснюють державні контролюючі органи.

Для здійснення господарської діяльності підприємство має достатній потенціал, використання якого дозволяє отримувати найкращі результати діяльності.

2.2. Особливості бухгалтерського обліку товарних операцій на ТОВ «ТТ»

Товарні операції на ТОВ «ТТ» здійснюються у певній послідовності:

- планування товарів певної номенклатури;
- закупівля;
- продаж.

Облік товарів ведеться з урахуванням торговельної націнки.

Коливання попиту і пропозиції на окремі групи товарів, а також вплив інфляційних процесів призводять до суттєвої різниці між обліковою та

ринковою вартістю товарів. Для приведення облікових цін у відповідність до ринкових, товарні запаси підлягають переоцінці, яка проводиться протягом звітного періоду та на дату складання балансу.

Необхідність переоцінки товарних запасів на ТОВ «ТТ» обумовлена необхідністю отримання достовірної інформації щодо їхньої вартості, запобігання збільшенню частки неліквідних товарів (таких як залежані, морально застарілі або товари, які не користуються попитом і мають закінчення терміну реалізації) та швидкого реагування для залучення додаткових ресурсів для їх продажу.

Наведемо типові проведення в обліку операцій з реалізації товарів на ТОВ «ТТ» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Облік операцій з продажу товарів на ТОВ «ТТ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Реалізовано товар	301/Операційна каса	702	240000
2	Нараховано ПДВ	702	641/ПДВ	40000
3	Списано суму торгової націнки на реалізовані товари	285	282	58000
4	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	130000
5	Віднесено на фінансовий результат: - дохід від реалізації товарів - собівартість реалізованих товарів	702 791	791 902	200000 130000
6	Здано виручку в касу підприємства	301	301/Операційна каса	240000

Джерело: складено за даними підприємства

Розрахунки з покупцями відбуваються як в готівковому, так і безготівковому вигляді.

При застосуванні банківських платіжних карток облік таких розрахунків має певні особливості.

Облік розрахунків за допомогою банківських платіжних карток під час продажу товарів на ТОВ «ТТ» наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облік розрахунків за допомогою банківських платіжних карток під час продажу товарів на ТОВ «ТТ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Розрахунки через банківську платіжну картку під час продажу товарів	331	702	24000
	Якщо передавання банку інформації про такі розрахунки здійснюється у момент проведення операції (при авторизації), то робиться така проводка в бухгалтерському обліку: Д-т 333 К-т 702	333	702	24000
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	4000
3	Передано банку-еквайру реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують таку оплату	333	331	24000
4	Зараховано кошти на поточний рахунок за мінусом комісії банку	311	333	23520
5	Відображено комісію банку, виходячи з розрахунку: $24000 \times 2\%$	92	333	480
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	14000
7	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації товарів	702	791	20000
	- собівартість реалізованих товарів	791	902	14000
	- суму комісії банку	791	92	480

Джерело: складено за даними підприємства

Окрему увагу варто приділити операціям з залученням дистриб'ютерів. Дистриб'юторські компанії беруть участь у торговому процесі не лише для реалізації продукції, але й з метою підвищення обізнаності споживачів про товар, що сприяє збільшенню частки ринку.

ТОВ «ТТ» на підставі укладених угод реалізує товари дистриб'юторам, які далі продають товари кінцевим споживачам від власного імені. За такі послуги ТОВ «ТТ» нараховує і сплачує дистриб'юторам певні грошові премії (бонуси).

Розглянемо на умовному прикладі відображення в бухгалтерському обліку взаємовідносин між головним підприємством і фірмою-дистриб'ютором.

Вихідні дані

ТОВ «ТТ» у 1 кварталі поточного року відвантажило підприємству-дистриб'ютору МПП «ЛІД» безалкогольні напої за відповідною номенклатурою на суму 324000 грн., у тому числі ПДВ. За умовами договору після закінчення кожного кварталу ТОВ «ТТ» протягом 10 днів нараховує МПП «ЛІД» такі бонуси:

1) квартальний - 2,5 % вартості придбаних протягом попереднього кварталу товарів (за 1 квартал - 8100 грн., у тому числі ПДВ);

2) рекламний (за рекламування та просування товарів) - 1,5 % вартості придбаних протягом попереднього кварталу товарів. Бонус виплачується на умовах компенсації дистриб'ютору фактичних витрат на рекламу та просування товару, але у сумі, що не перевищує 1,5 % вартості відвантажених у минулому кварталі товарів. Таким чином МПП «ЛІД» отримало рекламний бонус як компенсацію проведених маркетингових послуг з просування товару у сумі 4860,0 грн., у тому числі ПДВ. Слід відмітити, що фактично МПП «ЛІД» витратило на маркетингові послуги 5040,0 грн., але має отримати компенсацію відповідно до умов договору тільки 4860,0 грн., виходячи з розрахунку: 324000,0 x 1,5 %.

Облік проведених операцій між ТОВ «ТТ» та фірмою-дистриб'ютором МПП «ЛІД» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Облік операцій між ТОВ «ТТ» та фірмою-дистриб'ютором МПП «ЛІД»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
Бухгалтерський облік у ТОВ «ТТ»				
1	Нараховано бонус МПП «ЛІД» на підставі акта про надані маркетингові послуги	93	631	6750,0
2	Податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	1350,0
3	Оплачено бонус МПП «ЛІД»	631	311	8100,0

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5
4	Нараховано бонус МПП «ЛІД» за рекламну кампанію товару на підставі підтверджуючих документів	93	631	4050,0
5	Податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	810,0
6	Оплачено бонус підприємству «Бета»	631	311	4860,0
Бухгалтерський облік у МПП «ЛІД»				
1	Витрати на оплату праці з урахуванням ЄСВ працівникам, які зайняті проведенням маркетингових послуг	93	66, 65	5040,0
2	Дохід на суму наданих маркетингових послуг	361	703	8100,0
3	Податкове зобов'язання з ПДВ	703	641/ПДВ	1350,0
4	Умовна сума собівартості маркетингових послуг (витрати на оплату праці та ЄСВ)	23	66, 65	2000,0
5	Списана собівартість маркетингових послуг	903	23	2000,0
6	Отримано квартальний бонус	311	361	8100,0
7	Відображено дохід на суму наданих маркетингових послуг у сумі, що компенсується підприємством	361	703	4860,0
8	Податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	810,0
9	Визначено собівартість маркетингових послуг	23	66, 65	4050,0
10	Собівартість маркетингових послуг віднесено до відповідних витрат	903	23	4050,0
11	Відкориговано методом «сторно» витрати на збут на суму, що компенсується виробником	93	66,65	(4050,0)
12	Отримано рекламний бонус	311	361	4860,0

Джерело: складено на підставі даних [14]

При продажу та іншому вибутті оцінка товарних запасів на ТОВ «ТТ» здійснюється за ціною продажу. Втім, з метою визначення найбільш ефективного методу оцінки запасів при їх вибутті бажано провести економіко-математичне моделювання застосування основних методів оцінки (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних витрат; ціни продажу).

У бухгалтерському обліку моделювання служить описом загальних аспектів, властивих обліковій діяльності у різних галузях та на різних підприємствах. Основна відмінність моделювання від інших методів дослідження полягає в тому, що модель, побудована на універсальних принципах, забезпечує методикау дослідження й обліку, придатну для всіх галузей і підприємств. Модель – це матеріальна або уявна система, що,

відтворюючи об'єкт моделювання в певних аспектах, може його замінити для того, щоб дослідження цієї системи дало нову інформацію про досліджуваний об'єкт чи процес. Вона відображає найважливіші характеристики об'єкта або процесу [15].

Проведемо моделювання на підставі умовних вихідних даних.

Вихідні дані

На склад запасів надійшли безалкогольні напої (напиток «Гранат Pomegranate drink SAGIKO» 320 мл. – 100 шт. за ціною 30 грн.; 100 шт. за ціною 36,8 грн.. Протягом місяця реалізовано 180 одиниць товарної продукції.

Оцінка запасів за методом середньозваженої собівартості наведено на рис. 2.5.

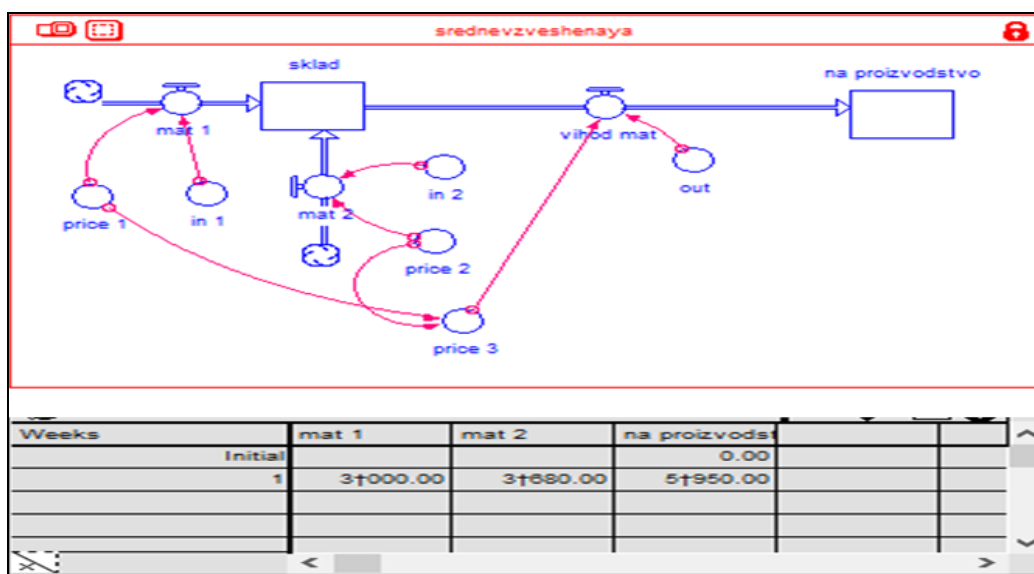


Рис. 2.5. Модель оцінки товарів при їх вибутті за методом середньозваженої собівартості

Джерело: власна розробка

Побудована модель показує, що на склад надходить товарна група у сумі: 100 шт. x 30,0 грн. = 3000 грн.; 100 шт. x 36,80 грн. = 3680 грн. При списанні товарів середньозважена ціна складає 33,1 грн., вартість - 5950 грн (180 x 33,1).

Модель оцінки товарних запасів при їх вибутті зі складу за методом ФІФО наведена на рис. 2.6.

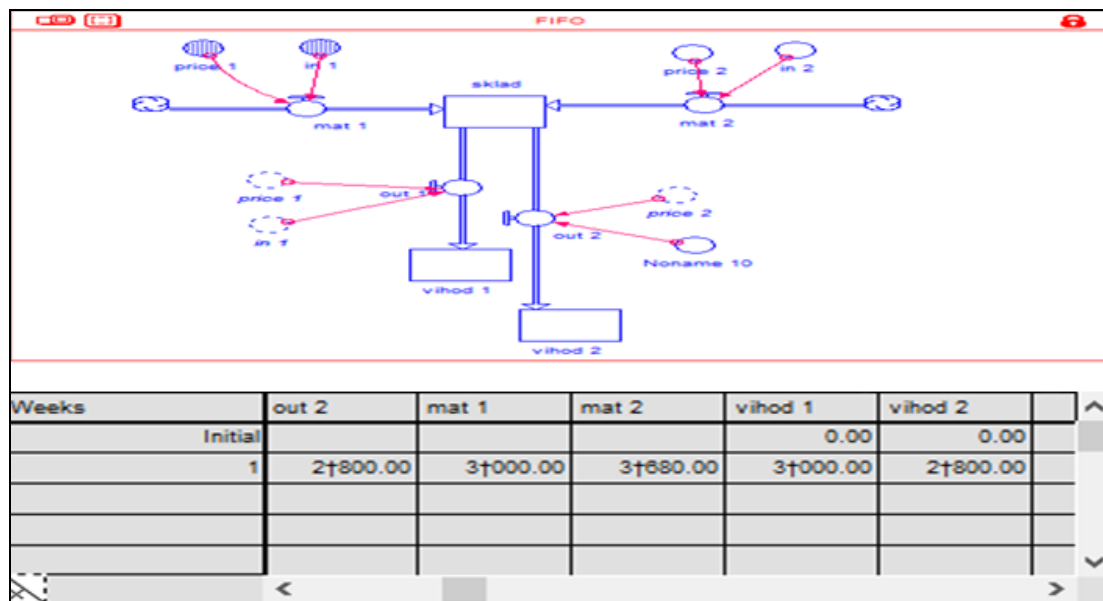


Рис. 2.6. Модель оцінки товарів при їх вибутті за методом ФІФО

Джерело: власна розробка

З рис. 2.6 видно, що при списанні товарів за методом ФІФО вартість товарів при їх вибутті складає 5900 грн. ($100 \times 30,0 + 80 \times 36,8$).

Можна зазначити, що за таким методом можна спостерігати списання вартості запасів під час їх вибуття у відповідності до їх вартості під час прибуття.

Крім того застосування цього методу має такі переваги:

- відбувається зниження ймовірності маніпулювання прибутком;
- залишки невикористаних матеріалів у балансі відображаються за цінами, наближеними до первісної вартості запасів;
- вигідно використовувати при плановому зменшенні закупівель матеріалів або очікуванні зниження цін на вироблену продукцію;
- забезпечує максимальний рівень чистого доходу у періоди зростання цін.

Проте, є й недоліки, зокрема:

- метод занижує витрати на собівартість реалізації через застосування закупівельних цін;
- під час зростання цін компанії декларують більший прибуток, ніж реальний, що призводить до сплати додаткових податків;
- завищені фінансові результати, особливо в умовах інфляції, можуть знизити купівельну спроможність і призвести до нестачі оборотних коштів для придбання нових запасів за зростаючими цінами.

Зауважимо, що через трудомісткість розрахунків метод ФІФО доцільно застосовувати на підприємствах з автоматизованим обліком або на тих, що працюють з швидкопсувними товарами чи матеріалами, які втрачають свої властивості.

Далі розглянемо модель оцінки запасів за методом ціни продажу при їх вибутті зі складу (рис. 2.7).

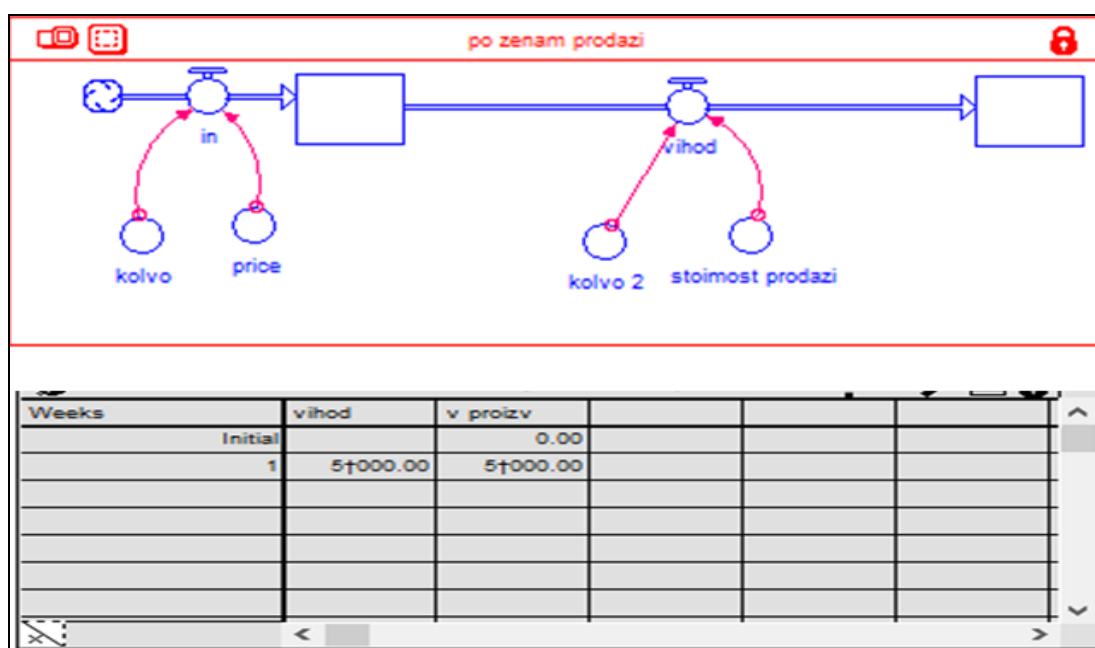


Рис. 2.7. Модель оцінки товарів при їх вибутті за методом ціни продажу

Джерело: власна розробка

Рис. 2.7 показує, що при списанні товарів за методом ціни продажу вартість складає разом з сумами торговельної націнки та знижки 5000 грн.

Підсумовуючи, зазначимо, що при застосуванні різних методів вартість запасів при їх вибутті зі складу коливається у таких розмірах: 5950 грн. (модель середньозваженої собівартості); 5900 грн.(ФІФО); 5000 грн.(ціни продажу).

Втім найбільш раціональним методом списання товарів зі складу виявляється метод ФІФО, який дозволяє списувати запаси ТОВ «ТТ» за вартістю, найбільш наближеною до первісної вартості при їх оприбуткуванні.

З метою покращання організації обліку на підприємстві управлінському персоналу ТОВ «ТТ» рекомендовано змінити метод продажу на метод ФІФО під час оцінювання товарних запасів при їх вибутті.

Узагальнюючі вищевикладене, можна зазначити, що на ТОВ «ТТ» бухгалтерський облік торговельних операцій організований та ведеться у відповідності до діючих нормативних вимог з урахуванням специфіки відображення в обліку операцій оптового продажу товарних запасів, зокрема безалкогольних напоїв.

Висновок до 2 розділу

Для розкриття особливостей діючої практики організації та ведення бухгалтерського обліку операцій на підприємствах оптової торгівлі у роботі наведена загальна організаційно-економічна характеристика ТОВ «ТТ» та розглянуто типові операції оптового продажу, які здійснювалися на досліджуваному підприємстві. Це дало змогу встановити специфіку їх відбиття у системі бухгалтерського обліку та довести, що оптовий продаж безалкогольних напоїв відображається у відповідності до норм діючого законодавства.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА СУЧАСНА ПРАКТИКА

3.1. Аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТТ»

Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства – це комплексне вивчення його роботи з метою оцінки досягнутих фінансових результатів, що проводиться за допомогою різноманітних методів за даними фінансової та іншої економічної звітності підприємства. За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства стає можливим процес удосконалення фінансової стратегії розвитку підприємства, що позитивно впливає на його бізнес.

Проведемо аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства ТОВ «ТТ» за 2021-2023 роки на основі даних Звіту про фінансові результати підприємства (додатки В, Г, Д, Е), які наведені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства ТОВ «ТТ»

Показники	Періоди			Темп зміни,	Абсолютне відхилення, +/-
	2021 рік	2022 рік	2023 рік		
1	2	3	4	5	6
Товарооборот (загальний обсяг виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг) підприємства:					
- у поточних цінах, тис. грн.	45168	46702	48470	7,31%	3302
- у порівняних цінах, тис. грн.	43075	45326	46987	9,08%	3912
Дохід від реалізації товарів					
- у сумі	3220	4611	4869	51,21%	1649
- у % до товарообороту	7,13%	9,87%	10,05%	40,89%	0,02915
Витрати обігу					
- у сумі	0	0	0	0,00%	0
- у % до товарообороту	0	0	0	0,00%	0
Прибуток від реалізації					

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
- у сумі	3220	4611	4869	51,21%	1649
- у % до товарообороту	7,13%	9,87%	10,05%	40,89%	0,02915
Інші операційні доходи	0	0	0	0	0
Інші операційні витрати	2722	4159	4236	55,62%	1514
Прибуток від операційної діяльності					
- у сумі	498	452	633	27,11%	135
- у % до товарообороту	1,10%	0,97%	1,31%	18,72%	0,00206
Результат від участі в капіталі	0	0	0	0,00%	0
Результат від фінансової діяльності	0	0	0	0,00%	0
Інші доходи	2,8	3,7	5,7	103,57%	2,9
Інші витрати	64,9	14,4	10,1	-84,44%	-54,8
Прибуток до оподаткування					
- у сумі	435,4	441,6	628,6	44,37%	193,2
- у % до товарообороту	0,96%	0,95%	1,30%	35,09%	0,00337
Податок на прибуток	79,5	78,4	113,1	42,32%	33,648
Чистий прибуток від звичайної діяльності					
- у сумі	357	362	515,5	44,38%	158,452
- у % до товарообороту	0,80%	0,76%	1,06%	32,93%	0,00263

Джерело: складено на основі Звіту про фінансові результати підприємства

З табл. 3.1 видно, що протягом періоду дослідження на ТОВ «ТТ» відбулися такі зміни:

- 1) товарооборот підприємства зріс на 3302 тис. грн, або на 7,31%;
- 2) прибуток від реалізації товарної продукції збільшився на 1649 тис. грн, або на 51,41%;
- 3) прибуток від операційної діяльності знизився на 135 тис. грн, або на 27,11%;
- 4) інші операційні витрати зросли на 1514 тис. грн, або на 55,62%;
- 5) інші доходи збільшились на 2,9 тис. грн, або на 103,57%;
- 6) інші витрати знизились на 54,8 тис. грн, або на 84,44%;

7) прибуток до оподаткування збільшився на 193,2 тис. грн, або на 44,37%.

Зазначимо, що зростання товарообігу забезпечує у кінцевому підсумку збільшення прибутку до оподаткування та, відповідно податку на прибуток, що є позитивним фактором.

Унаочнимо на рис. 3.1 зміни чистого прибутку ТОВ «ТТ» у динаміці років.



Рис. 3.1. Динаміка чистого прибутку ТОВ «ТТ» за 2021-2023 роки

Джерело: складено на основі Звіту про фінансові результати підприємства

З рис. 3.1 видно, що через зростання обсягу чистого прибутку у 2023 році на 158,45 тис. грн, або на 44,38%. Спостерігається позитивна динаміка чистого прибутку.

Загалом зростання доходів та фінансових результатів підприємства протягом досліджуваного періоду вказує на досить високу результативність фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТТ». Втім результати аналізу його фінансово-господарської діяльності дають змогу зазначити, що однією з проблем підприємства є недосконале управління витратами підприємства, про що свідчить їх зростання (у 2023 році порівняно з 2021 роком на 27592,1 тис. грн).

Структуру витрат підприємства ТОВ «ТТ» наведено на рис. 3.2.

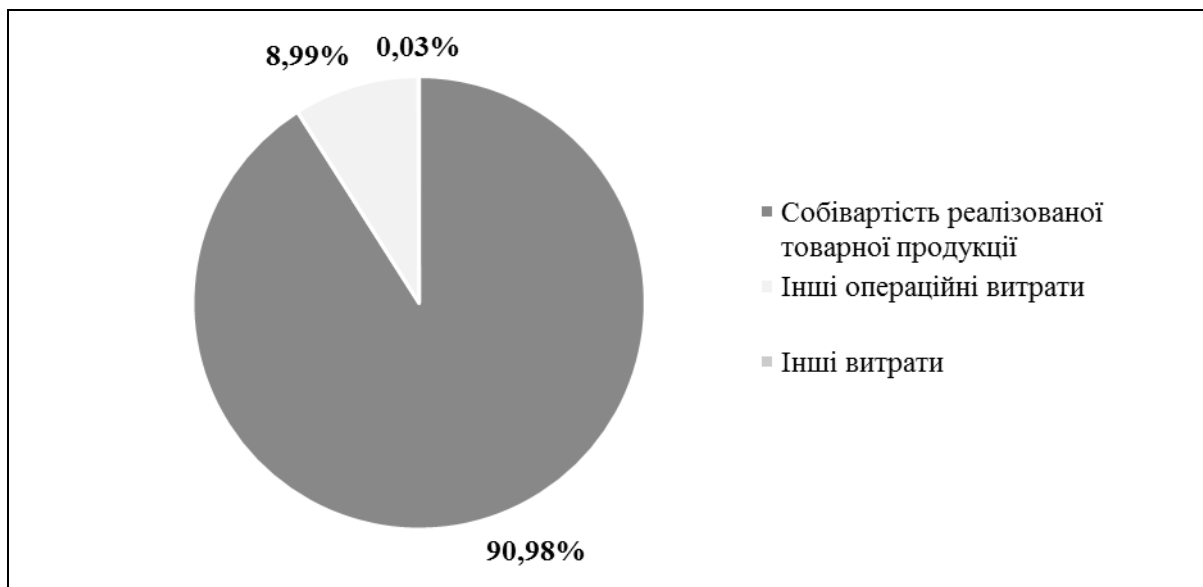


Рис. 3.2. Структуру витрат підприємства ТОВ «ТТ»

Джерело: складено на основі Звіту про фінансові результати підприємства

Значні витрати у ТОВ «ТТ» припадають на оплату праці, тому підприємству варто оптимізувати роботу персоналу шляхом підвищення продуктивності праці через:

- зниження трудомісткості внаслідок автоматизації торговельних процесів;
- вдосконалення організації торгівлі і праці;
- покращення використання робочого часу внаслідок ліквідації можливих його втрат;
- підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників [16; 17].

Окремо слід звернути увагу на витрати ТОВ «ТТ», пов'язані зі збутом та маркетингом.

Аналіз витрат, пов'язаних зі збутом та маркетингом на ТОВ «ТТ» наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз витрат, пов'язаних зі збутом та маркетингом на ТОВ «ТТ»

№ з/п	Стаття витрат	Сума витрат за період, тис. грн.			Абсолютне відхилення, тис. грн. (р. 5 - р. 3)	Темп приросту, % (р. 5 / р. 3)
		2021	2022	2023		
1	2	3	4	5	6	7
1	Витрати на збут	1283	2132	1384	101	7,87
2	Витрати на розробку маркетингової стратегії	122	159	136	14	11,48
3	Витрати на рекламу	1067	1598	2438	1371	128,49
4	Витрати на адміністрування	250	270	278	28	11,20
5	Разом	2722	4159	4236	1514	55,62

Джерело: складено на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «ТТ»

Дані табл. 3.2 свідчать, що за період з 2021 по 2023 роки витрати ТОВ «ТТ», які пов'язані зі збутом та маркетингом, постійно збільшуються, у тому числі через впровадження нових маркетингових програм та зростання кількості рекламних заходів. У цьому сенсі варто проводити аналіз доцільності таких витрат з метою їх оптимізації.

Для вирішення питань зменшення матеріальних витрат, необхідно проводити роботу у частині пошуку надійних контрагентів, які здатні вчасно виконувати всі умови договору постачання; можливості оптимізації асортименту товарів; збільшення обсягів товарообігу (у разі зростання обсягів товарообігу знижуються витрати на одиницю продукції) [18].

Стосовно інших операційних (поточних) витрат, то тут необхідно підвищити увагу адміністративного персоналу до прийняття таких управлінських рішень, які би давали змогу не проводити малоефективні і збиткові операції.

У цьому сенсі цілком погодимося з тим, що для скорочення витрат доцільно постійно відстежувати витрати, пов'язані з комунальними послугами, ремонтами, обслуговуванням об'єктів необоротних активів, вдосконалювати торговельно-технологічний процес, здійснювати постійний контроль за

використанням матеріальних ресурсів з урахуванням їх економії [19]. Реалізація таких заходів сприятиме підвищенню ефективності діяльності на торговельному підприємстві [20].

Під час аналітичної роботи доречно застосувати коефіцієнтний підхід до аналізу фінансових результатів підприємства з визначенням низки коефіцієнтів.

За економічною сутністю їх можна поділити на коефіцієнти:

- ліквідності (поточної, абсолютної, швидкої), які виражають здатність компанії швидко розрахуватися за зобов'язаннями;
- платоспроможності (фінансової стійкості), які свідчать про здатність компанії погашати довгострокові боргові зобов'язання терміном більше одного року;
- рентабельності (прибутковості), які відображають здатність компанії генерувати доходи і прибутки;
- ділової активності, які показують ефективність бізнесу, тобто швидкість, з якою компанія перетворює свої активи в гроші [21].

Коефіцієнтний аналіз показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТТ» наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Коефіцієнтний аналіз показників фінансово-господарської діяльності
ТОВ «ТТ» за 2021-2023 роки

Показник	на кінець 2021 р.	на кінець 2022 р.	на кінець 2023 р.	Нормативне значення	Абсолютне відхилення
1	2	3	4	5	6
Аналіз ліквідності					
Коефіцієнт поточної ліквідності	1	1,02	1,326	1	0,326
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,47	0,57	0,741	> 0,5	0,271
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,06	0,11	0,143	≤ 0,5	0,083
Чистий оборотний капітал, тис. грн	-3	233	302,9	> 0,5	305,9
Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості)					
Коефіцієнт фінансової	0	0,02	0,026	> 0,5	0,026

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6
автономії					
Коефіцієнт концентрації залучених засобів	1	0,98	1,274	$\leq 0,5$	0,274
Коефіцієнт фінансової залежності	415,12	42,6	55,38	$\leq 0,5$	-359,74
Коефіцієнт фінансового ризику	414,12	41,6	54,08	$\leq 0,5$	-360,04
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,12	0,92	1,196	$> 0,5$	1,316
Аналіз рентабельності (прибутковості)					
Коефіцієнт рентабельності активів	0,01	0,02	0,026	$\leq 0,5$	0,016
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,23	0,25	0,325	$\leq 0,5$	0,095
Коефіцієнт рентабельності виробництва продукції	0,13	0,145	0,1885	$\leq 0,5$	0,0585
Коефіцієнт рентабельності реалізації продукції	0,16	0,18	0,234	$> 0,5$	0,074
Аналіз ділової активності					
Коефіцієнт оборотності активів	2,38	4,25	5,53	> 1	3,15
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	5,99	10,38	13,49	> 1	7,50
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2,39	4,36	5,67	> 1	3,28
Термін погашення дебіторської заборгованості	60,07	34,68	45,08	> 1	-14,99
Термін погашення кредиторської заборгованості	150,68	82,65	107,45	> 1	-43,24
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	4,47	9,59	12,47	> 1	8,00
Коефіцієнт оборотності основних засобів	887,03	2403,11	3124,04	> 1	2237,01
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	989,38	181,19	235,55	> 1	-753,83

Джерело: складено на основі даних Балансу та Звіту про фінансові результати підприємства

Дані табл. 3.2 демонструють, що ліквідність ТОВ «ТТ» протягом 2021-2023 років підвищувалась, що є позитивною тенденцією. Показники фінансової стійкості вказують на достатню платоспроможність підприємства. Коефіцієнти ділової активності свідчать про ефективне використання підприємством матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Рентабельність активів, власного капіталу, виробництва та реалізації товарної продукції протягом 2021-2023 років знаходилась на високому рівні.

Отже, можна зробити висновок, що ТОВ «ТТ» має перспективи регулярного економічного зростання, однак для знищення фінансової кризи необхідно виконувати аналіз фінансово-господарської діяльності. Це дозволяє виявити слабкі місця, виправляти недоліки у фінансовій роботі, підвищувати ефективність управління фінансовими ресурсами, спрямовувати їх у найбільш прибуткові напрямки діяльності та розробляти дієві механізми для протидії ризикам і загрозам, які виникають у процесі фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства.

3.2. Методичні засади внутрішнього контролю товарних операцій: сучасні виклики та перспективи розвитку

У сучасних умовах розвитку торговельного сектора власники бізнесу та керівництво країни потребують актуальної й достовірної інформації про стан активів. Важливим завданням стає організація ефективної системи контролю й збереження активів, а також своєчасне виявлення та запобігання можливим зловживанням і порушенням. Збільшення асортименту, зміна ринків збуту, впровадження нових форматів торгівлі вимагають контролю за операціями з товарними запасами, напівфабрикатами та виробами власного виробництва, що висуває нові вимоги до внутрішньої організації.

Огляд фахових джерел показує, що діяльність торговельних мереж завжди супроводжується торгівельними втратами, розмір яких становить у

середньому 1–4 % товарообороту мережі залежно від формату обслуговування. За результатами міжнародних опитувань провідних консалтингових компаній PwC та Global Retail Theft Barometer, розмір торгівельних втрат вітчизняних підприємств сягає 50 % від операційного прибутку. В Україні у 2016 р. втрати підприємств торгівлі склали 19,6 млрд. грн, з яких 38 % мали причиною адміністративні навмисні та випадкові помилки й недогляд, 25 % – крадіжки покупців, 22 % – крадіжки персоналу та 15 % – обман або шахрайство постачальників [22].

Контроль дозволяє виявляти можливості негативних аспектів у діяльності та запроваджувати заходи для їх усунення. Саме тому торговельні підприємства зосереджують значну увагу на вдосконаленні організаційних і методичних аспектів внутрішнього контролю товарних операцій.

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов’язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій [23].

Метою внутрішнього контролю товарних операцій є встановлення достовірності даних первинних документів, які підтверджують здійснення проведених товарних операцій; правильне відображення облікової та іншої інформації у регістрах, зведених документах, формах звітності; виявлення та запобігання фактам шахрайських дій МВО з матеріальними цінностями, що дасть змогу попередити можливі негативні наслідки.

Реалізація мети внутрішнього контролю відбувається шляхом реалізації основних завдань, як-то:

- перевірка відповідності регламентів підприємства чинним нормативним документам і засновницьким актам;
- забезпечення статутної діяльності компанії;
- оцінка й інвентаризація майна;

- перевірка ефективності використання ресурсів, а також правильності встановлення цін, тарифів, утримання платіжної дисципліни та своєчасності розрахунків із бюджетом та контрагентами;
- визначення достовірності даних оперативного, статистичного й бухгалтерського, податкового обліку;
- перевірка обліку витрат, доходів від реалізації, фінансових результатів діяльності;
- контроль за використанням резервних фондів;
- профілактика недоліків, шахрайства та зловживань у торгівельній діяльності.

Внутрішній контроль товарних операцій прийнято розглядати у двох аспектах: централізований контроль, який заснований на використанні внутрішніх нормативів, та здійснюється спеціальними підрозділами у системі управління підприємства; децентралізований контроль, який ґрунтується на соціальних нормах, традиціях і корпоративній культурі, орієнтований на самоконтроль, та здійснюються на засадах соціальної взаємодії [24].

На вибір між централізованим і децентралізованим управлінням підприємством загалом впливають такі фактори, як розмір компанії, кількість торгових точок, методи та форми торгівлі, технології виробництва та послуг, а також бізнес-середовище.

Для проведення внутрішнього контролю потрібно визначити об'єктів і суб'єктів його здійснення.

Суб'єкти внутрішнього контролю - це особи, які уповноважені проводити контрольні заходи на підприємстві. Об'єкти внутрішнього контролю – це насамперед товарні операції, тобто, операції, які пов'язані з процесом надходження, руху товарів, їх наявністю та збереженням

Схематично види, суб'єкти та об'єкти внутрішнього контролю товарних операцій наведено на рис. 3.3.

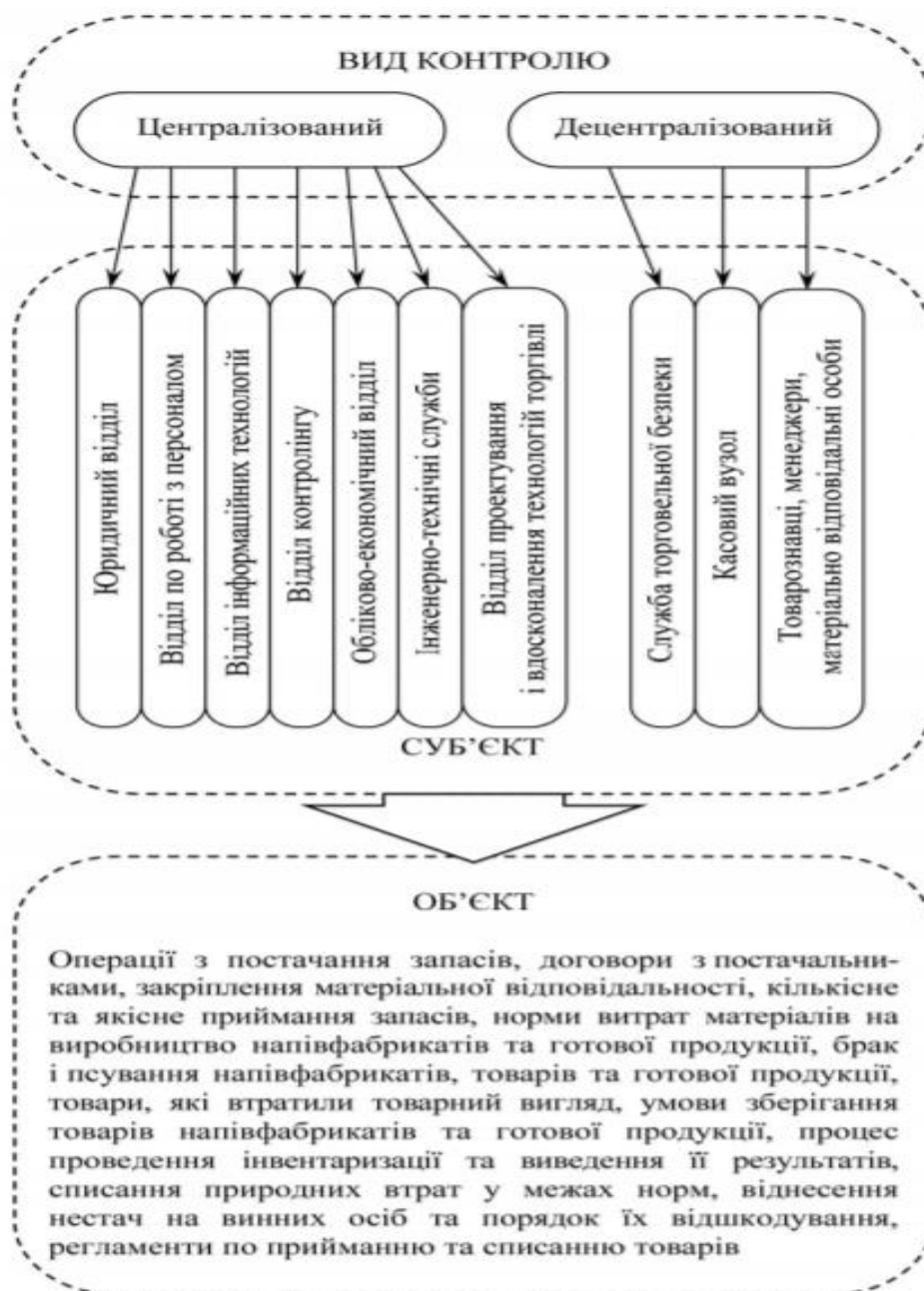


Рис. 3.3. Структура внутрішнього контролю товарних операцій

Джерело: складено за [24]

Внутрішній контроль слід розглядати за послідовними взаємопов'язаними етапами.

Так, попередній контроль, який проводиться до виконання господарської операції, є найбільш доречним і ефективним, оскільки дозволяє заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність і можливість конкретної товарної

операції, повністю усунути недоліки, запобігти зайвим втратам, нераціональному використанню ресурсів та марнотратству. На цьому етапі відбувається планування контрольного заходу із зазначеним обсягу робіт, графіків і строків проведення перевірки.

В загальному плані відображають:

- порядок формування групи, її чисельність, а також залучення фахівців та експертів за потреби;
- розподіл обов'язків і прав членів груп внутрішнього контролю відповідно до їх професійного досвіду, обізнаності, посадового рівня;
- порядок оформлення робочих документів;
- процедуру узагальнення результатів перевірки;
- представлення результатів перевірки та їх узгодження з керівництвом підприємства;
- контроль за усуненням виявлених недоліків та різноманітних ризиків.

Під час проведення поточного контролю внутрішніми контролерами виконуються контрольні дії у відповідності до плану і програми перевірки.

Застосовуються фактичні методи контролю (насамперед, інвентаризація, яка дає можливість виявити втрачений товар та ідентифікувати їх причину; огляд, експертиза, оцінка тощо) та документальний метод (зустрічна, нормативна, арифметична, логічна перевірка тощо) у їх тісному взаємозв'язку.

Особливу увагу під час контролю варто звернути на організацію збереження товарних запасів на підприємстві.

Матеріальні цінності зберігаються на складах підприємства, до яких відносяться центральний склад та склади у різних підрозділах для задоволення поточних потреб. Контролери обов'язково перевіряють наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які виконують відповідні завдання, а саме: з завідуючими складами, камерами зберігання; контролерами технічного контролю; агентами з постачання, експедиторами з перевезення

вантажів; робітниками, зайнятими прийомом, обробкою, зберіганням, відпуском матеріальних цінностей на складах; продавцями товарів (продукції).

Схема організації внутрішнього контролю за збереженням товарних запасів на підприємстві наведена на рис. 3.4.

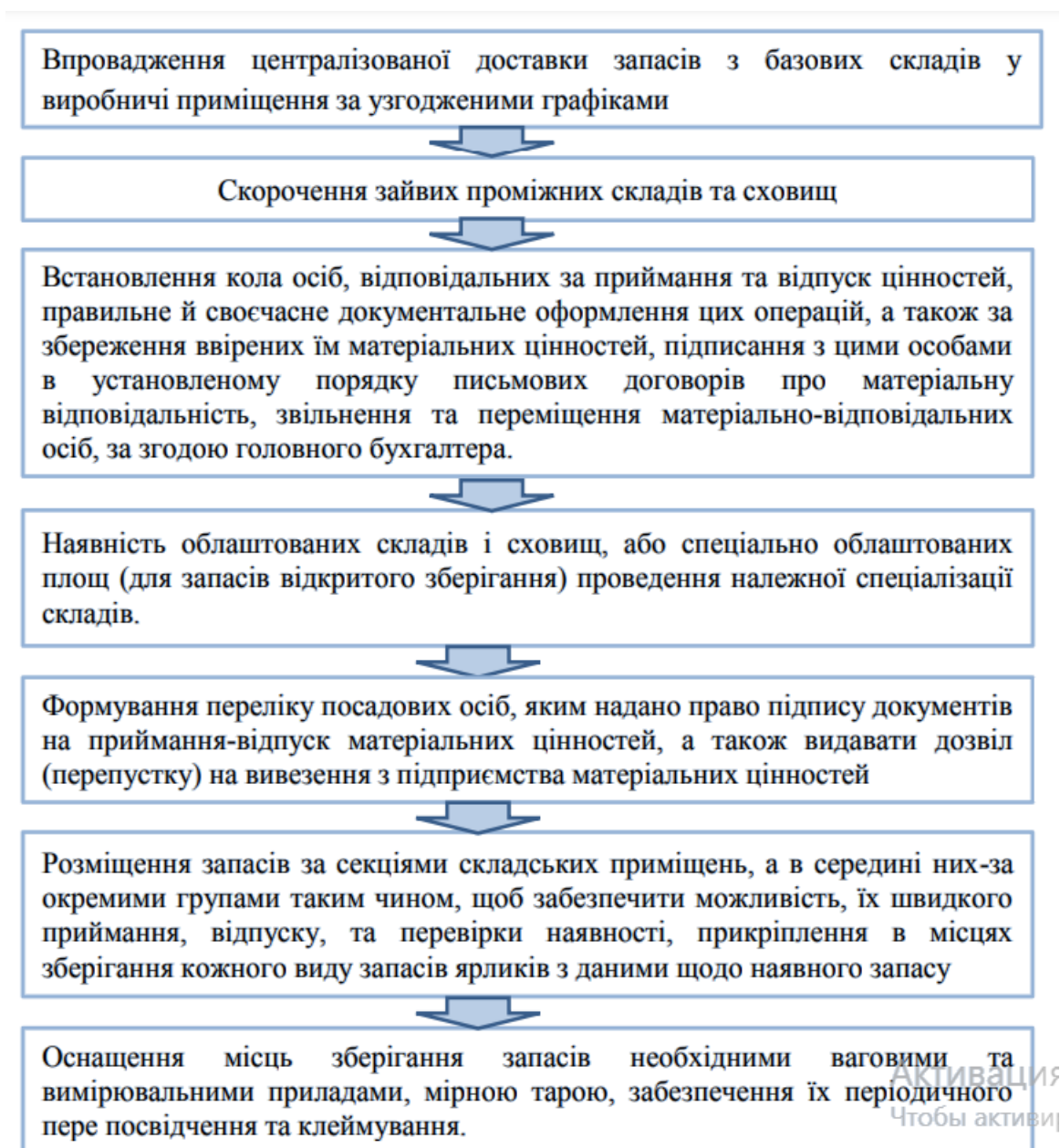


Рис. 3.4. Схема організації внутрішнього контролю за збереженням товарних запасів на підприємстві

Джерело: [25, с. 213]

Наступний контроль здійснюється вже після проведення товарної операції, яку неможливо змінити. Цінність наступного контролю полягає у визначенні правомірності списання запасів на підставі первинної документації, ідентифікації відповідних осіб, оцінці заходів, які розміщені на підприємствах для запобігання втратам, заохочення найкращих працівників та застосування санкцій до порушників.

Всі контрольні процедури знаходять відображення у відповідних робочих документах, які розробляються уповноваженими особами служби внутрішнього контролю.

Наприклад, Робочий документ внутрішнього контролю «Результати перевірки своєчасності та повноти постачання товарів на ТОВ «ТТ» може оформлюватися у формі таблиці і містити наступну інформацію:

- назва постачальника;
- термін постачання товарів;
- обсяги постачання за договорами та фактично;
- відхилення показників (за даними підприємства та даними контролера).

Робочий документ внутрішнього контролю «Результати перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку товарів фактичній наявності за результатами проведених інвентаризацій» може оформлюватися у формі таблиці і містити наступну інформацію:

- дата проведених інвентаризацій;
- фактична наявність товарів відповідно до інвентаризаційного опису;
- дані бухгалтерського аналітичного обліку про вартість та кількість товарів;
- відхилення показників (за даними підприємства та даними контролера).

Уявляється доречним провести і тестування управлінського апарату щодо оцінки системи внутрішнього контролю, за такими питаннями:

1. Чи є наказ про облікову політику ?

2. Обрані аспекти облікової політики на підприємстві чи є: доцільними; обґрунтованими; або потребують коригування?
3. Чи відповідають НП(С)БО 9 «Запаси» принципи обліку товарів?
4. Яка періодичність проведення інвентаризації товарів у складському господарстві підприємства?
5. При зміні МВО проводиться інвентаризація?
6. Чи були виявлені порушення за результатами інвентаризації товарів?
7. З чим пов'язані виявлені порушення (аналітичним, синтетичним обліком; з вини МВО)?.
8. Чи відображаються виявлені порушення у бухгалтерському обліку?
9. Чи укладені договори з МВО?
10. Чи дотримується порядок оформлення результатів інвентаризації?
11. Хто є суб'єктом внутрішнього контролю на підприємстві (внутрішній аудит, служба/підрозділ внутрішнього контролю, головний бухгалтер, інша посадова особа, призначена наказом керівника) ?
12. Чи проводиться перевірка тотожності інформації про рух товарної продукції в первинних документах і Головній книзі?
13. Чи порівнюються дані аналітичного та синтетичного обліку?
14. Чи є графік (схема) документообігу за операціями, пов'язаними з рухом товарних запасів?
15. Чи перевіряється тотожність інформації фінансової звітності і облікових реєстрів?
16. Чи були виявлені помилки, порушення за результатами попередніх перевірок контролюючими органами?
17. Бухгалтер з обліку запасів має фахову освіту?
18. Головний бухгалтер має фахову освіту та який досвід його роботи на посаді головного бухгалтера?

Інформація за результатами тестування системи внутрішнього контролю та обліку запасів є корисною для визначення обсягу перевірки та вибору

способу організації перевірки (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований).

Саме на цьому етапі при виконанні контрольних процедур, які знаходять відображення у робочій документації внутрішніх контролерів, формується доказова база у частині виявлення порушень, недоліків, різноманітних ризиків.

Підсумковими документами виконаних робіт працівниками відділу внутрішнього контролю є звіт, висновок, довідки.

Висновки та пропозиції розглядаються керівництвом суб'єкта господарювання оформлюються відповідним розпорядженням або іншим документом в якому визначається прийняття проведених робіт. Керівництво розробляє заходи по усуненню виявлених порушень.

Підсумковим документом є звіт, підготовлений на основі результатів внутрішнього контролю. Звіт містить інформацію про процес та результати внутрішнього контролю. До звіту додаються, як правило, рекомендації у частині покращення діяльності суб'єкта господарювання.

Такі рекомендації мають бути:

- спрямованими на усунення виявлених недоліків, порушень, відхилень та мати за мету підвищення ефективності роботи підприємства;
- чітко сформульованими, відповідати принципам адекватності та містити зрозумілий алгоритм застосування.

Внутрішній контролер розробляє заходи для усунення або запобігання недоліків у роботі підприємства, організовує контроль за дотриманням рекомендацій. Внутрішній контроль також висвітлює негативні аспекти, визначає причини недоліків, сприяє запобіганню зловживань та, як наслідок, позитивно впливає на господарську діяльність підприємства.

Узагальнюючи результати внутрішнього контролю можна виділити найбільш поширені порушення у частині проведення торгових операцій.

Типові порушення у системі обліку операцій з товарними запасами наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Типові порушення у системі обліку операцій з товарними запасами

Етапи		Види типових порушень
1		2
Стадії руху запасів	Надходження запасів	недотримання правил транспортування запасів;
		недотримання правил визначення кількості та якості запасів під час їх надходження;
		неправильне або неповне оприбуткування товарів.
	Виробництво та зберігання	недотримання правил та умов зберігання запасів;
		недотримання правил визначення кількості та якості запасів під час їх внутрішнього переміщення;
		недотримання норм витрачання сировини на виробництво продукції;
		несвоєчасна перевірка ваговимірних приладів, які використовуються на складах та у торговельному залі;
		неправильне оформлення та несвоєчасне передання у цехи власного виробництва сировини і матеріалів;
		наявність великої кількості фактів списання товарів.
	Облікове відображення товарних операцій	відсутність договорів про матеріальну відповідальність з МВО;
		неправильне оцінювання торгових запасів під час їх заготівлі, використанні у виробництві чи реалізації, у тому числі і у контексті доцільності й економічності
		відсутність сигналізації, недосконала організація пропускового режиму;
		відсутність умов для збереження товарів;
		непроведення контрольних заходів за роботою МВО;
		відсутність регламентів щодо виявлення та списання зіпсованих товарів;
		порушення порядку проведення інвентаризації;
		неправомірність списання втрат
		порушення порядку виявлення винних осіб та притягнення їх до відповідальності
		формальний підхід до перевірки облікової документації, проведення інвентаризації

Джерело: складено за даними [28-33]

Правильно організований контроль та продумана методика його реалізації спрямовані на забезпечення збереження майна власника, на своєчасне виявлення та запобігання негативним явищам у діяльності підприємства, що сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Внутрішній контроль руху товарів допомагає запобігати нестачам і пересортуванню через

неефективне використання ресурсів, оптимізуючи товарообіг на підприємстві, що, в свою чергу, підтримує конкурентоспроможність суб'єкта господарювання [34].

Для підвищення ефективності внутрішнього контролю на торгівельному підприємстві вважаємо за доцільне запропонувати створення відділу /відокремленого підрозділу, який би здійснював контрольні заходи на всіх етапах фінансово-господарської діяльності підприємства оптової торгівлі. Функціонування такого відділу має здійснюватися на підставі внутрішнього регламенту - Положення про відділ внутрішнього контролю, в якому розкриваються методичні та організаційні засади внутрішнього контролю на підприємстві (цілі, завдання, принципи контролю, інформаційні джерела, об'єкти контролю, організаційна структура, відповідальність посадових осіб).

Основними завданнями такого відділу / відокремленого підрозділу можна вважати здійснення відповідних перевірок, у тому числі:

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності у частині операцій, пов'язаних із рухом товарних запасів;
- достовірності даних обліку та звітності товарних операцій у системі оподаткування;
- дотримання розрахункової дисципліни;
- правильності ведення інвентаризаційного процесу;
- відображення результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у системі обліку та звітності;
- забезпечення збереження товарно-матеріальних ресурсів підприємства;
- дотримання законодавчих та інших нормативно-правових документів у процесі здійснення торгівельної діяльності;
- правильності ведення документообігу тощо [35; 36-38].

Організаційна структура відділу внутрішнього контролю на підприємстві може мати такий вигляд (рис. 3.5).

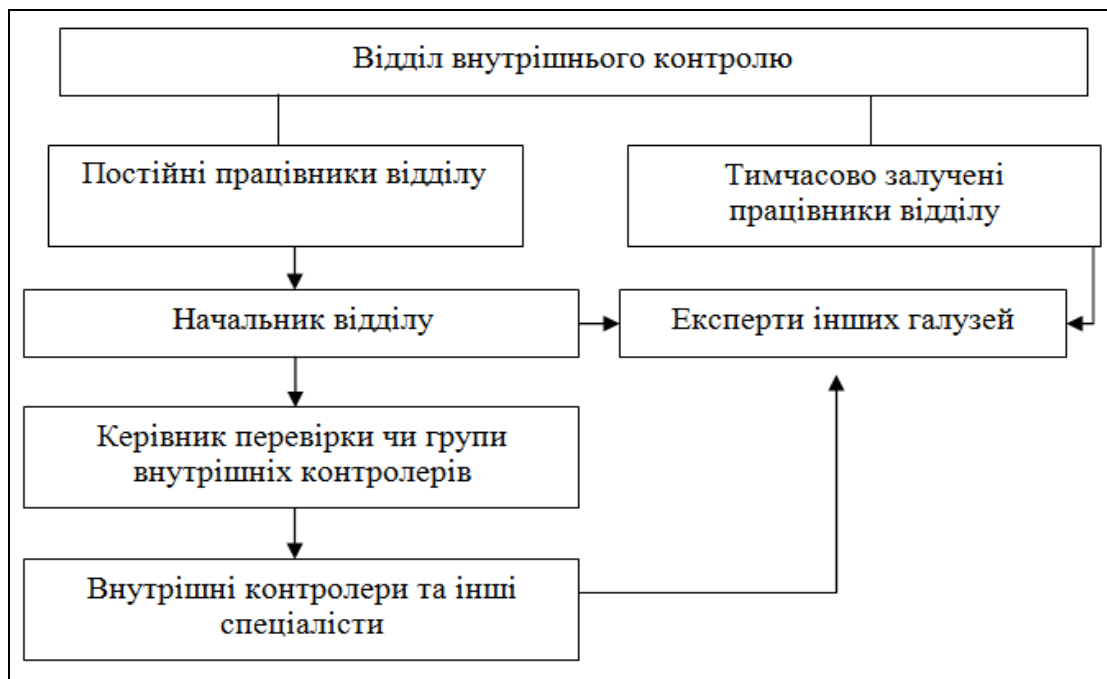


Рис. 3.5. Організаційна структура відділу внутрішнього контролю на підприємстві

Джерело: складено на підставі [35, с. 90; 39]

Робота відділу внутрішнього контролю проводиться відповідно до календарного та індивідуального планів робіт, які затверджує керівник підприємства.

Підсумовуючи вищевикладене можна зазначити, що на підприємствах оптової торгівлі уявляється доцільним побудувати дієву систему внутрішнього контролю зі створенням певної організаційної структури, наприклад відокремленого відділу внутрішнього контролю, який би ефективно функціонував на підставі розробленого Положення про службу / відділ внутрішнього контролю.

Висновок до 3 розділу

У процесі дослідження проведено аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства із застосуванням коефіцієнтного підходу, за результатами якого встановлено, що у динаміці років ліквідність та

рентабельність ТОВ «ТТ» мають позитивну тенденцію зростання, показники фінансової стійкості та ділової активності вказують на достатню платоспроможність та ефективне використання підприємством матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Тому можна зазначити, що ТОВ «ТТ» має всі передумови стабільного економічного розвитку, З'ясовано, що саме фінансовий аналіз дозволяє виявити недоліки у фінансовій роботі та обумовити розробку дієвих механізмів для протидії різноманітним ризикам у процесі фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства.

Дослідження теоретико-методичних засад внутрішнього контролю дало змогу розкрити сучасні проблемні аспекти внутрішнього контролю товарних операцій, узагальнити типові помилки при відображенні в обліку таких операцій та визначити перспективи розвитку внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. Доведено, що побудова ефективної системи внутрішнього контролю дасть змогу виявляти, усувати та попереджати порушення облікового, управлінського, податкового характеру у процесі фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження теоретико-прикладних обліку, аналізу та контролю на підприємствах оптової торгівлі були зроблені такі висновки:

1. На підставі вивчення економічної сутності підприємств оптової торгівлі, знайомства з показниками оптового товарообігу вітчизняних підприємств у динаміці років встановлено їх вплив на економічний розвиток держави. У роботі розкрито видова різноманітність підприємств оптової торгівлі за найбільш характерними ознаками та їх функціональні завдання, що дало змогу продовжити дослідження у напрямку теоретичних засад обліку торгівельних операцій

2. У процесі дослідження нормативних вимог у частині формування первинної документації, облікових регістрів, організації та ведення бухгалтерського обліку типових операцій оптового продажу з'ясовано, що існують певні особливості заповнення типових форм та складання бухгалтерських проведення на кожній стадії руху товарних запасів, починаючи з їх оприбуткування та закінчуючи списанням з балансу.

3. Для розкриття об'єкта дослідження у роботі наведена загальна організаційно-економічна характеристика ТОВ «ТТ», основним видом діяльності якого була оптова торгівля безалкогольними напоями (зокрема, газованою та негазованою водою, соками, солодкими газованими напоями, енергетичними напоями). З'ясовано, що для здійснення господарської діяльності підприємство має достатній потенціал, використання якого дозволяє отримувати найкращі результати діяльності.

4. Дослідження обліку товарних операцій на ТОВ «ТТ» дало змогу довести, що бухгалтерський облік організований та ведеться у відповідності до діючих нормативних вимог з урахуванням специфіки відображення в обліку операцій оптового продажу товарних запасів, зокрема безалкогольних напоїв. На підставі результатів економіко-математичного моделювання оцінки запасів

при їх вибутті запропоновано змінити метод продажу на метод ФІФО під час оцінювання товарних запасів при їх вибутті. Доведено, що такий метод є найбільш оптимальним для ТОВ «ТТ» через те, що він дозволяє списувати запаси за вартістю, найбільш наближеною до первісної вартості товарів при їх оприбуткуванні.

5. У процесі роботи проведено аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства із застосуванням коефіцієнтного підходу, за результатами якого встановлено, що у динаміці років ліквідність та рентабельність ТОВ «ТТ» мають позитивну тенденцію зростання, показники фінансової стійкості та ділової активності вказують на достатню платоспроможність та ефективне використання підприємством матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Це свідчить про те, що ТОВ «ТТ» має всі передумови стабільного економічного розвитку.

6. Дослідження теоретико-методичних засад внутрішнього контролю через розкриття сутності, мети, функціональних завдань, суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю, етапи його проведення, дало змогу унаочнити сучасні проблемні аспекти внутрішнього контролю товарних операцій, узагальнити типові помилки при відображенні в обліку таких операцій та визначити перспективи розвитку внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах, які перш за все пов'язані зі створенням ефективної служби внутрішнього контролю. Доведено, що її функціонування забезпечить виявлення, усунення та попередження порушень в обліковій сфері під час фінансово-господарської вітчизняних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оптова торгівля та її особливості. *FRACTUS*. 25.11.2019 р. URL: <https://fractus.com.ua/uk/blog/korysni-statti/prodazhi/chim-vidriznyaietsya-optovatorgivlya-vid-rozdribnoi/>
2. Рахман М. С., Прус Д. В. Аналіз ринку оптової торгівлі України. *Бізнесінформ*. № 7'2020. С. 154-160. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-154_160.pdf
3. Апопій В. В., Міщук І. П., Ребицький В. М., Рудницький С. І., Хом'як Ю. М. Організація торгівлі: підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 632 с. URL: <https://pidruchniki.com/19421117/marketing/vidi-optovih-pidpriyemstv-klasifikatsiya>
4. Топ-15 найбільших ритейлерів в українському e-commerce – рейтинг. *Українська Рада Торгових Центрів*, 2024. URL: <https://www.ucsc.org.ua/top-15-najbilshyh-rytejleriv-v-ukrayinskomu-e-commerce-rejtyng/>
5. Продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі: офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://stat.gov.ua/uk/datasets/prodazh-i-zapasy-tovariv-produktsiyi-v-optoviy-torhivli-1>
6. Голошубова Н. О. Структурна перебудова торгівлі споживчими товарами в Україні. *Товари і ринки*. 2019. № 1. С. 16–28.
7. Порядок провадження торговельної діяльності та правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833, з урахуванням змін від 13.03.2019 р. за № 168. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. *Баланс*. № 19 (1892), 04.03.2019. С. 3-12. URL : <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf>

11. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 600 с.

12. Аналіз ринку напоїв в Україні: 2023 рік. *Pro Consulting*. URL : <https://pro-consulting.ua/ua/issledovanie-rynka/analiz-rynka-napitkov-v-ukraine-2023-god>

13. Гречко А. А. Економіка підприємства: розрахункова робота: навч. посіб. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2021. 57 с.

14. Кондзелка М. Бонуси для дистриб'юторів продукції. Журнал «ДК», №16. 2019. URL : <https://online.dtki.ua/2019/16/49229>

15. Колумбет О. П. Впровадження комп'ютеризованих інформаційних систем бухгалтерського обліку: особливості та послідовність здійснення. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. № 2. С. 41. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2019_2_13

16. Сидорченко Т.Ф., Бережна О.О. Підвищення продуктивності праці на підприємствах роздрібної торгівлі. *Інфраструктура ринку*. Вип. 37. 2019. С. 397-404. URL : http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/37_2019_ukr/59.pdf

17. Долина І. В., Боровська В. А. Шляхи підвищення продуктивності праці на підприємствах в сучасних умовах. *Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я*. 2022 С. 523. URL : <https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/ec6e84eb-7195-49c9-9090-e3d3eeeb953e/content>

18. Приймак Н. С. Менеджмент організацій: навч. посібник. Кривий Ріг: НУЕТ, 2022. 71 с.
19. Мельник Л. Г. Економіка і бізнес: підручник. Суми: Університетська книга, 2021. 316 с.
20. Нечипоренко А. В., Стабіас С. М. Фінансове планування та прогнозування в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2022. № 10.
21. Ліпич Л. Г. Економіка підприємства: підручник. Луцьк: Вежа-Друк, 2021. 768 с.
22. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій: Виведення шахрайства з тіні. РвС Україна. URL : <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs-2018-ukr.pdf>
23. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Дем'янюк І. В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.9.51. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7288>.
24. Копчикова І. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2018. №5, С 130-142.
25. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.
26. Витищенко В. Політика гуртових цін : 2024. *Торгсофт*. URL : <https://torgsoft.ua/options/politika-optovyyh-cen/>
27. Бурлан С. А., Панченко І. М. Облікове забезпечення управління товарними запасами на підприємствах оптової торгівлі. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7422>
28. Жамбей Т. В. Вплив інформаційних потоків на діяльність підприємств оптової торгівлі. *Економіка та суспільство*. Вип. № 57 / 2023.

29. Бойченко Л. М., Ночовна Ю. О. Проблеми інформаційного забезпечення управління торгівельним підприємством. *Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 100-річчю Полтавської державної аграрної академії, м. Полтава, 23 квітня 2020 р. Полтава : Видавництво ПП «Астроя», 2020. С. 275-277.

30. Дуляба Н., Лакіза В., Далик В. Моделювання обліково-аналітичного забезпечення управління економічною активністю торговельних підприємств. *Економічний аналіз*. 2021. Том 31. № 3. С. 173-182.

31. Кононенко Л. В. Інформаційне забезпечення стратегічного управління діяльністю підприємства. *Сучасний стан та перспективи розвитку діяльності підприємств в Україні: теорія, методика, практика*: колективна монографія / Кол. авторів. Полтава : ПП «Астроя», 2022. С. 24-38.

32. Шаровська Т. С., Кубік В. Д. Питання організації обліку товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Основні і прикладні дослідження в сучасному світі*: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Бостон, США, 18–20 листопада 2020 р. Бостон: BoScience Publisher, 2020. С. 972-980.

33. Кучмеев О. О. Особливості комплексного забезпечення економічної безпеки підприємств оптової торгівлі. *Інноваційні технології в науці та освіті*: матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф., м. Єрусалим, 04–06 березня 2021 р.. Єрусалим : Міжнародна наукова група, 2021. С. 106-109.

34. Макаренко А. П., Оренчак А. А. Удосконалення обліку та аудиту операційних доходів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 24. С. 34-43. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=7256&i=4>

35. Проскуріна Н. М. Внутрішній то зовнішній аудит. (Частина 1). Навч. посібник. 2018 р. 188 с.

36. Кравець О. В., Контроль внутрішніх логістичних витрат на підприємстві. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*.

Економічні науки. № 76, 2024. URL: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1544>

37. Бардаш С. В., Бардаш С. С. Причини та зміст удосконалення парадигми внутрішнього контролю. *European Cooperation*. 2019. № 5. С. 35-46.

38. Боднар О. Внутрішньогосподарський контроль якості сільськогосподарської продукції. *Економіка та суспільство*, №26. 2021. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/392/379>

39. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. № 17-18, 2020. С. 28-38.

Д О Д А Т К И