

Міністерство освіти і науки України

Сумський державний університет

Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

На тему «ОБЛІК І АУДИТ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

Виконав студент 4 курсу, групи ОП-71а

Спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Самотой Юлія Сергіївна

Керівник: к.е.н, старший викладач

Овчарова Н.В.

Суми -2021 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної випускної роботи на тему
«ОБЛІК І АУДИТ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»
студента Самотой Юлії Сергіївни

Подальший розвиток торговельної галузі України залежить від того, наскільки вона відповідатиме сучасним вимогам, які поставлені перед керівною ланкою підприємств, де спеціалізовані і повсякденні знання є джерелом економічного і суспільного прогресу. Актуальність теми дослідження полягає у тому, що на сьогоднішній день зростає потреба у забезпеченні додаткових конкурентних переваг для торговельних підприємств, однією з яких є вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту.

Мета кваліфікаційної бакалаврської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і аудиту торговельної діяльності.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку і аудиту на торговельних підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку і аудиту торговельної діяльності.

Для досягнення поставленої мети були використані наступні методи дослідження: діалектичний, аналогія, аналіз і синтез, групування, порівняння, графічний, індукція та дедукція, методи узагальнення.

Інформаційною базою кваліфікаційної бакалаврської роботи є статистична інформація основних показників діяльності торговельних підприємств від органу Державної статистики України, нормативно-правові акти, наукові дослідження вчених.

Основний науковий результат роботи полягає у визначенні основних елементів, щодо вдосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Зокрема, з метою удосконалення аналітичного обліку на торго-

вельних підприємствах запропоновано ввести систему аналітичних рахунків третього та четвертого порядків. Розроблено рекомендації, щодо визнання фінансових результатів відповідно до кожного виду діяльності, що здійснюється на підприємстві.

З метою підвищення ефективності управління торговельним підприємством запропоновано організувати внутрішній аудит, а саме аудит маркетингової діяльності торговельного підприємства. Маркетинговий аудит являє собою процес регулярного та прискіпливого дослідження, аналізу та контролю за маркетинговою діяльністю підприємства, від якої залежить успішність збутової діяльності торговельного підприємства. Для підвищення якості проведення аудиту розроблено програму аудиту, виділено показники оцінки ефективності маркетингової діяльності та визначено найефективніший метод проведення аудиту.

Результати апробації основних положень роботи розміщені у збірнику тез за матеріалами Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики» Університету ДФС України (Ірпінь, 2021 рік).

Ключові слова: торговельна діяльність, оптова торгівля, роздрібна торгівля, принципи обліку товарів, доходи, витрати, фінансові результати, аудит торговельної діяльності.

Зміст кваліфікаційної бакалаврської роботи викладено на 66 сторінках, зокрема список використаних джерел із 47 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 8 таблиць, 13 рисунків, а також 10 додатків, розміщених на 12 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2021 рік

Рік захисту роботи – 2021 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____Ю.С. Серпенінова
“ ____ ” _____ 2021 р.

ЗАВДАННЯ ДО КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ БАКАЛАВРА
на здобуття ступеню “бакалавр”
з спеціальності 071 "Облік і оподаткування"
студенту 4 курсу, групи ОП-71а
Самотой Юлії Сергіївни

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Облік і аудит торговельної діяльності»
затверджена наказом по університету від «12» квітня 2021 року № 0175-VI
2. Термін подання студентом закінченої роботи «17» червня 2021 року
3. Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту на торговельному підприємстві.
4. Об'єкт дослідження процеси організації обліку і аудиту на торговельних підприємствах України.
5. Предмет дослідження сукупність теоретичних та методичних аспектів обліку та аудиту торговельної діяльності.
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах _____

7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1 Теоретичні основи обліку та аудиту торговельної діяльності

(назва – термін подання)

У розділі 1 розглянути сутність та особливості функціонування торговельної діяльності, дослідити загальні основи обліку та аудиту торговельної діяльності

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

Розділ 2 Організація обліку і аудиту операцій пов'язаних з торговельною діяльністю _____

(назва – термін подання)

У розділі 2 дослідити стан розвитку торговельної галузі в Україні, правила організації первинного та аналітичного обліку, ведення синтетичного обліку торговельної діяльності _____

(зміст конкретних завдань до розділу, які має виконати студент)

Розділ 3 Вдосконалення організації обліку та аудиту торговельної діяльності _____

(назва – термін подання)

У розділі 3 сформувати напрями вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту торговельної діяльності _____

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

8. Консультації з роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	к.е.н, старший викладач Овчарова Н.В.		
2	к.е.н, старший викладач Овчарова Н.В.		
3	к.е.н, старший викладач Овчарова Н.В.		

9. Дата видачі завдання: « ___ » _____ 20__ року

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

_____ Овчарова Н.В.

(ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав _____

(підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	9
1.1 Сутність та особливості функціонування торговельної діяльності....	9
1.2 Загальні основи обліку торговельної діяльності.....	15
1.3 Основні засади аудиту торговельної діяльності.....	19
РОЗДІЛ II.ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИХ З ТОРГОВЕЛЬНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ.....	23
2.1 Стан розвитку торгівельної галузі в Україні.....	23
2.2 Організація первинного та аналітичного обліку.....	28
2.3 Ведення синтетичного обліку торговельної діяльності.....	31
РОЗДІЛ III. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	37
3.1 Вдосконалення обліку торговельної діяльності.....	37
3.2 Вдосконалення проведення внутрішнього аудиту торговельної діяльності.....	42
ВИСНОВКИ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ.....	54

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку економіки України торгівля є найрозповсюдженим видом діяльності серед підприємців. Проведення торговельної діяльності в сучасних умовах передбачає врахування актуальних вимог щодо проведення обліку та аудиту в торговельній діяльності. Торговельна діяльність включає в себе ініціативну, самостійну діяльність з купівлі-продажу товарів.

Актуальність дослідження основних аспектів обліку і аудиту торговельної діяльності пов'язана з тим, що ефективність торговельного підприємства залежить від правильної організації бухгалтерського обліку руху товарів, визнання доходів та витрат, а проведення належного аудиту торговельної діяльності забезпечує ефективний управлінський контроль.

Дослідженням проблем обліку і аудиту торговельної діяльності присвячено численні праці вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Бардаш С. В, Ф.Котлер, О. Данько, Бондарчук Г.К, Баранчєєв В.П., Мєліхова Т.О., Дженстер В., М.Р. Мєтьюс, Плаксій Т.О., Пухальська Г.В., Букало Н.А, Маринєнко В.М, С. Адамс.

Мєта проведення дослідження полягає у визначєні теорєтичних засад та розроблєнні практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту на торговельному підприємстві.

Для досягнення реалізації мєти роботи необхідно виконати наступні завдання:

- дослідити економічну сутність поняття «торговельна діяльність» та «торгівля»;
- надати загальну характеристику торговельної галузі України;
- проаналізувати порядок відображення в обліку товарів, доходів та витрат торговельного підприємства;
- проаналізувати шляхи проведення аудиту на торговельних підприємствах України;

- сформувані шляхи вдосконалення обліку та аудиту на торговельному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси організації обліку і аудиту на торговельних підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних аспектів обліку та аудиту торговельної діяльності.

Для розкриття основної суті теми роботи були застосовані загальнонаукові методи: діалектичний, аналогія, аналіз і синтез, групування. Поряд із загальнонауковими методами використовувались специфічні методи: абстрагування; дослідження реєстрів бухгалтерського обліку; порівняння динаміки стану основних показників діяльності торгівлі; узагальнення інформації з метою відображення фінансових результатів.

Інформаційною та правовою базою роботи є положення(стандарти) бухгалтерського обліку в Україні, методичні матеріали, дані мережі Інтернет, статті вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку та аудиту торговельної діяльності.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1 Сутність та особливості функціонування торговельної діяльності

Торгівля утворилась в процесі розвитку людства, а саме, коли виробники виробляли більше, ніж вони потребували для власних потреб. До часів виникнення поняття торгівля був природний обмін об'єктами праці, що відбувався в античності.

Виникнення великих міст дало свої переваги в ринкових відносинах, але поштовхом до розвитку торгівлі та регулярного обміну товарами була поява приватної власності на знаряддя предметів праці, що слугували як засоби виробництва.

Метою торгівлі є забезпечення споживача товарами та послугами від виробника споживачеві шляхом купівлі-продажу.

Конституція України передбачає громадянам право на ведення бізнесу, одним із видів якого є торговельна діяльність. Відповідно до положень ст. 42 Конституції України, кожен має право на ведення підприємницької діяльності, яка не є заборонена законом [19].

Поняття "торгівля" зазвичай розглядається в обширному і вузькому значенні. У обширному значенні це поняття розуміється, як торговельна діяльність, що є найбільш розповсюдженим видом господарської діяльності.

У вузькому розумінні поняття "торгівля" розглядається як синонім господарсько-торговельної діяльності, згідно зі ст. 263 Господарського кодексу України визначається як діяльність, що здійснюється комерційними суб'єктами у сфері торгівлі, спрямована на продаж промислової та технологічної продукції та споживчих товарів, а також допоміжна діяльність щодо забезпечення їх здійснення шляхом надання відповідних послуг[8].

Згідно до нормативного акту виданим державним органом України "Про затвердження національного стандарту України ДСТУ 4303-2004" Роздрібна

та оптова торгівля. Терміни та визначення «торгівля - це вид економічної діяльності у сфері обігу товарів та їх просування від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надання побічних послуг; торгівельна діяльність - є життєдіяльною, регулярною, що здійснюється самостійно, якій притаманний ризик отримання прибутку для юридичних та фізичних осіб з метою придбання та продажу товарів кінцевим споживачам або операцій середньої лани, або з метою надання представницьких, комісійних та інших послуг з просування товарів від виробника до споживачів» [41].

Особливості трактування поняття торгівля та торгова діяльність, як вид економічної діяльності також зазначений в Податковому кодексі України в якому зауважують: про господарську діяльність, таку як роздрібна та оптова торгівля, торгівля та виробнича діяльність (ресторанна промисловість) за готівку та інші способи оплати та із застосуванням платіжних карток.

Отже, в ході дослідженні поняття "торговельна діяльність" в нормативних документах стає зрозуміло, що цей термін вивчається спільно з терміном "торгівля". Однак, досліджуючи поняття "торгівля", маємо звернути увагу на те, що "торгівля" та "торговельна діяльність" відрізняються за смисловим значенням, оскільки "торговельна діяльність" є більш широким поняттям, ніж "торгівля", і включає лише властиві їй риси, включаючи оптову та роздрібну торгівлю."

Розглядаючи поняття торгівлі, ми вважаємо за необхідне здійснити характеристику форм торгівлі, передбаченими законодавством. Таким чином, частина 3 статті 263 Господарського кодексу України передбачає, що торговельна діяльність може бути проведена суб'єктами господарювання у формах наведені на рисунку 1.1 [8]

Відповідно до методів організації торгівлі та кінцевих цілей придбання товару покупцем розрізняють два основних види торгівлі: оптову та роздрібну. ДСТУ 4303-2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення» Цей стандарт відтворюється на пам'яті у процедурі ведення підприємницької

діяльності та правилах надання ділових послуг на ринку споживчих товарів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України [41].



Рисунок 1.1 – Форми господарсько-торговельної діяльності

Згідно з ДСТУ, роздрібна торгівля - це форма діяльності в торгівлі, що включає купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надання торгових послуг. Оптова торгівля – це характер робіт в торгівлі, що включають купівлю-продаж товарів на підставі договорів поставки партіями з метою перепродажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для промислового споживання та надання супутніх послуг разом з цим.[41]

Варто зазначити, що оптова та роздрібна торгівля - це два механізми розподілу товарного обігу, які складають більшу частину ланцюга товарообороту в цілому. В таблиці 1.1 розглянемо особливі відмінності оптової та роздрібної торгівлі та вплив кожного виду на загальний товарооборот.

Таким чином, ці дві форми торгівлі є одним із важливих посередників постачання товару від виробника до споживача. За відсутності цих двох ланок весь ланцюг товарного обміну буде розірваний або функціонуватиме не повністю.

Таблиця 1.1 – Порівняння оптової та роздрібної торгівлі.

Ознака порівняння	Оптова торгівля	Роздрібна торгівля
Визначення	Оптова торгівля - діяння із придбання товарів та їх належного перетворення для подальшого перепродажу роздрібним торговцям та іншим підприємствам.	Роздрібна торгівля – це діяння з реалізації товарів споживачам для їх особистого некомерційного використання
Ланка зв'язку	Від виробника до ретейлу	Від оптовика до покупця
Ціновий діапазон	Нижча	Порівняно вища
Конкуренція	Менша	Дуже висока
Товарна різноманітність	Обмежена	Необмежена
Мистецтво продажу та необхідність реклами	Не вимагається	Вимагається

Джерело: Складене автором на основі джерел [3;4]

Аналіз законодавства України показує, що здійснення оптової чи роздрібної торгівлі можливе лише за умови виконання суб'єктом господарювання певних умов, встановлених нормативно-правовими актами. Такі умови можна поділити на загальні та спеціальні. Загальні умови є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами господарювання, які здійснюють господарську та комерційну діяльність, а особливі умови поширюються лише на певний спектр видів економічної та комерційної діяльності, перелік яких викладений у спеціальних нормативних актах зазначених в Додатку В.

Першою і головною умовою є те, що суб'єкти оптової та роздрібної торгівлі можуть здійснювати підприємницьку діяльність лише після державної реєстрації як суб'єктів господарювання. Торгові приміщення повинні бути обладнані відповідно до вимог охорони праці, пожежної безпеки, охорони навколишнього середовища, санітарної безпеки тощо. Продаж товарів може здійснюватися відповідно до документів, в яких зазначено про безпечність їх вживання та/або використання. Заборонено продавати товари, які не мають переконливого товарного вигляду, без зазначеного терміну

придатності. Усі товари, що представлені в торговому залі, повинні мати ціnnики.

Наступною загальною умовою здійснення торгівлі у відносинах між споживчими передбачена Законом України "Про захист прав споживачів", що регулює стосунки між споживачами товарів, робіт та послуг та виробниками та продавцями товарів, постачальниками та послугами, встановлює права споживачів, визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів[12].

Загальною умовою роздрібною та оптовою торгівлі є відповідність торговця загальним правилам торгівлі, що передбачає "Порядком провадження торговельної діяльності і правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів". Порядок і правила визначають загальні умови суб'єкти оптової, роздрібною торгівлі, ресторанів, основні вимоги до збутової мережі, мережі ресторанних та ділових послуг для споживачів (покупців), які купують товари у компаній, установ та організацій, незалежно від юридичної форми та форми власності фізичних осіб - підприємці, іноземні юридичні особи, які ведуть бізнес на території України [31].

Необхідно дотримуватись не лише загальних, а й спеціальних умов для здійснення господарської діяльності. Спеціальні умови включають, зокрема, ліцензування та патентування підприємницької діяльності.

У сфері роздрібною торгівлі продаж окремих видів товарів може здійснюватися лише за спеціальним дозволом - ліцензією. До таких товарів належать: алкогольні напої, тютюнові вироби, ліки, зброя та боєприпаси, зокрема небезпечні хімічні речовини, наркотики, психотропні речовини, вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, вибухові речовини тощо. Регулювання цієї діяльності здійснюється законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» визначає основні принципи державної політики регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптовою та роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і

плодовим та Закон України «Про лікарські засоби» [13, 14]. Розмір ліцензійного збору визначається Кабінетом Міністрів, а термін його дії визначається органом ліцензування.

При здійсненні торговельної діяльності із ліцензією в бухгалтерському обліку вони відображаються як інші нематеріальні активи. Протягом періоду дії ліцензії цей актив підлягають амортизації, сума якої додається до операційних витрат.

Для продажу товарів готівкою або кредитною карткою підприємство повинно придбати торговий патент. Однією з важливих особливостей торговельної діяльності є необхідність здійснювати всі платежі клієнтам готівкою чи безготівковим способом (за допомогою платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо), через зареєстровані належним чином реєстратори розрахункових операцій (РРО) відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [15].

В момент реєстрації РРО проводиться реєстрація Книги обліку розрахункових операцій (КОРО), аркуші якої мають бути послідовно пронумеровані, переплетені, завірені підписом керівника державної податкової служби та скріплені печаткою податкового органу.

Окрім ліцензування та патентування підприємницької діяльності, українське законодавство встановлює інші особливі умови для суб'єктів господарювання. Закон «Про державний ринковий нагляд і контроль нехарчової продукції» закріплює правові та організаційні принципи реалізації держави нагляд за ринком та контроль за непродуктивними товарами [16].

Таким чином, аналіз діючого нормативно-правового регулювання торгівлі дозволяє поділити умови господарської та підприємницької діяльності на загальні та спеціальні. Загальні умови є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання, які здійснюють господарську та комерційну діяльність, а особливі умови поширюються лише на певний спектр

господарської та комерційної діяльності, перелік яких визначається спеціальними законами.

1.2 Загальні основи обліку торговельної діяльності

Придбання та продаж товарів в Україні здійснюється учасниками оптової та роздрібною торгівлі, основним об'єктом продажу якого є товари. Товари виступають як матеріальні активи, що приймаються компанією за для подальшого перепродажу. Тому об'єктами бухгалтерського обліку на торговельних підприємствах виступають операції пов'язані з надходженням, оприбуткуванням та вибуттям товарів.

В розрізі нашого дослідження почемо розглядати особливості обліку товарів роздрібними торговельними підприємствами.

При надходженні товарів на роздрібне підприємство товари обліковуються та зараховуються на баланс за первісною вартістю відповідно до п. 8 і п.9 П(С)БО 9 «Запаси»[32]. Складові первісної вартості зазначені на рис. 1.2

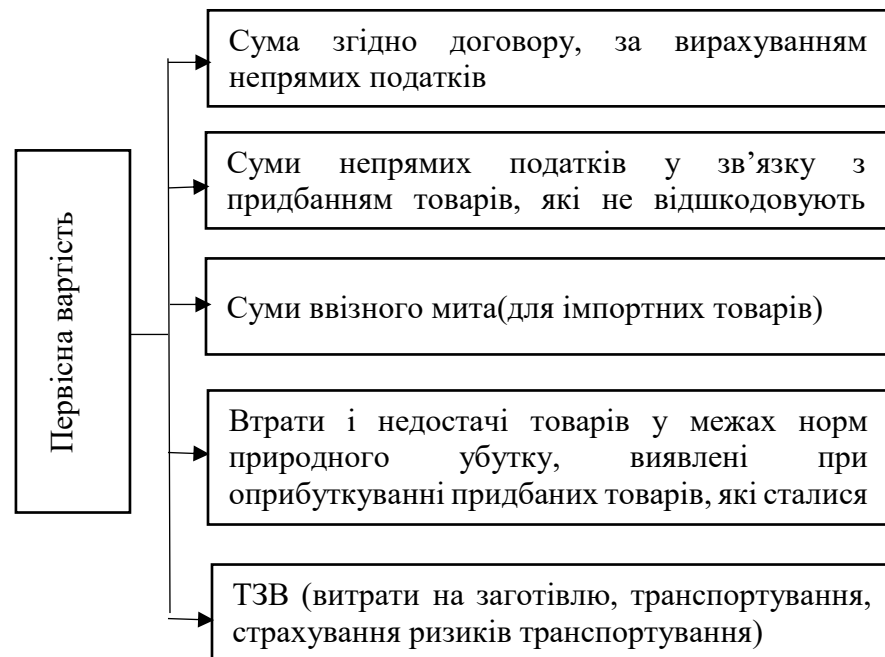


Рисунок 1.2 – Формування первісної вартості запасів на торговельних підприємствах

Окрім готівкового розрахунку товари можуть знаходити на підприємство унаслідок безкоштовної передачі іншими особами, також як внесок у статутний капітал від засновників або в результаті обміну на подібні (неподібні) активи та всі інші випадки, які можуть виникнути при надходженні товарів.

Що стосується розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) до початкової вартості запасів, існує два способи розподілу цих витрат: прямий розрахунок та середній відсоток.

Метод прямого розрахунку може застосовуватися на підприємствах з невеликим товарообігом. У цьому випадку сума ТЗВ буде включатися до собівартості одиниці конкретних придбаних товарів, яким вони належать.

Метод середнього відсотка використовується для визначення відсоткового співвідношення суми ТЗВ між сумами залишку товарів, що зберігаються на кінець звітного періоду, та сумою запасів, які були вибутті протягом звітного періоду.

При вибутті товарів проводять оцінку запасів за допомогою методів зазначених в п. 16 П(С)БО 9 та п. 2.15 Метод рекомендацій № 2 [32;27]. Способи оцінки товарів при вибутті наведені в Додатку Г.

Зазвичай роздрібні торгівельні підприємства використовують при вибутті товарів зі складу метод ціни продажу, що передбачає ведення обліку товарів за ціною, за яку товар продається покупцеві.

Основою економічної діяльності роздрібною торгівлі є торгова націнка. Торгова націнка визначається у відсотках до вартості придбаних товарів. Відповідно до П (С) БО 9 "Запаси" оцінка за продажними цінами базується на використанні середнього відсотка торгової націнки товарів роздрібною торгівлею. Торгова націнка - це різниця між ціною за яку придбали та ціною за яку продали товар і вона є основним доходом в роздрібній торгівлі. З отриманої націнки продавець оплачує поточні витрати, такі як: оренда кімнати, зарплата персоналу, охорона, телефон, прибирання тощо. З остатку коштів формується прибуток торгівельного підприємства.

Порядок обліку оптових господарських операцій схожий на порядок ведення бухгалтерського обліку в роздрібній торгівлі, але є певні особливості. Таким чином, на відміну від підприємств роздрібною торгівлі, підприємства оптової торгівлі беруть товари за первісною (купівельною) вартістю.

Для визначення собівартості товарів, що продаються, оптовики можуть використовувати різні методи, рекомендовані П (С) БО 9 (окрім методу нормативних витрат, що застосовується у виробничому секторі, та методу ціни продажу, що використовується у роздрібній торгівлі). У більшості випадків оптовики визначають вартість проданих товарів за середньозваженою вартістю, за вартістю перших надходжень товарів(ФІФО) або ідентифікованої собівартості (для деяких груп товарів)[32].

Вибір обліку собівартості залежить і від способу зберігання та обліку товарів в оптовій торгівлі. Так, найпоширенішими є партійний і сортовий спосіб. При партійному способі кожна партія товарів, що надійшла на склад, зберігається окремо. За таким способом при реалізації товар оцінюють за ідентифікованою собівартістю. При сортовому методі товари зберігаються відповідно до їх видів і сортів, а облік запасів ведеться на картках, що відкриваються для кожного виду (сорт) товару. При цьому способі в момент реалізації товари оцінюються за середньозваженою вартістю (методом ФІФО).

Доходи від провадження торговельної діяльності та пов'язані з ними витрати повинні бути належним чином відображені у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Регулювання обліку витрат торговельних підприємств здійснюється на основі П(С)БО 16 «Витрати», облік яких відбувається на восьмому та дев'ятому класі рахунків: 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності». Поточні витрати господарської компанії включають витрати, пов'язані з її господарською та виробничою діяльністю, тобто витрати обігу[33].

Витрати обігу класифікуються як за економічним змістом (елементами), так і за статтями витрат. Матеріальні витрати диференціюються за елементами, а саме: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні

заходи; амортизаційні відрахування; Інші витрати; їх облік ведеться на рахунках 8 класу.

Беручи до уваги специфіку діяльності комерційних підприємств, можна виділити такі статті витрат: транспортні витрати; витрати на оплату праці; витрати на оренду та обслуговування основних фондів; амортизаційні відрахування для повного оновлення основних засобів та нематеріальних активів; витрати на паливо, газ та електроенергію для виробничих цілей; витрати на зберігання, сортування, переробку, упаковку та передпродажну підготовку товару; витрати на рекламу; втрата товарів у рамках норм природних втрат під час транспортування, зберігання та продажу; витрати на упаковку; відрахування на соціальні заходи; витрати на обов'язкове страхування майна; Інші витрати. Господарське підприємство окремо визначає номенклатуру статей витрат, яку доцільно використовувати для створення інформаційної бази з метою прийняття подальших управлінських рішень.

До адміністративних витрат відносять загальні господарські витрати, які пов'язані з господарською та виробничою діяльністю. Відповідно до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витрати на оборот підприємств не включаються до собівартості товарів і амортизуються у фінансових результатах, як правило, щомісяця[33].

Інші операційні витрати, які безпосередньо не пов'язані з господарською та виробничою діяльністю компаній включають збитки від зносу запасів; збитки від пошкодження майна; штрафи та інші витрати.

Специфіка комерційних підприємств визначає особливості отримання доходу, що необхідно враховувати при бухгалтерському обліку, оскільки товари можна транспортувати, продавати за різних умов та форм оплати (готівка, кредитні картки, розстрочка, кредит тощо) або бути в наявності, що впливає на період визнання доходу. Крім того, продажі товарів можуть починатися в одному звітному періоді і закінчуватися в іншому.

Умови за якими визнається дохід від реалізації продукції (товарів) наведені на рисунку 1.3

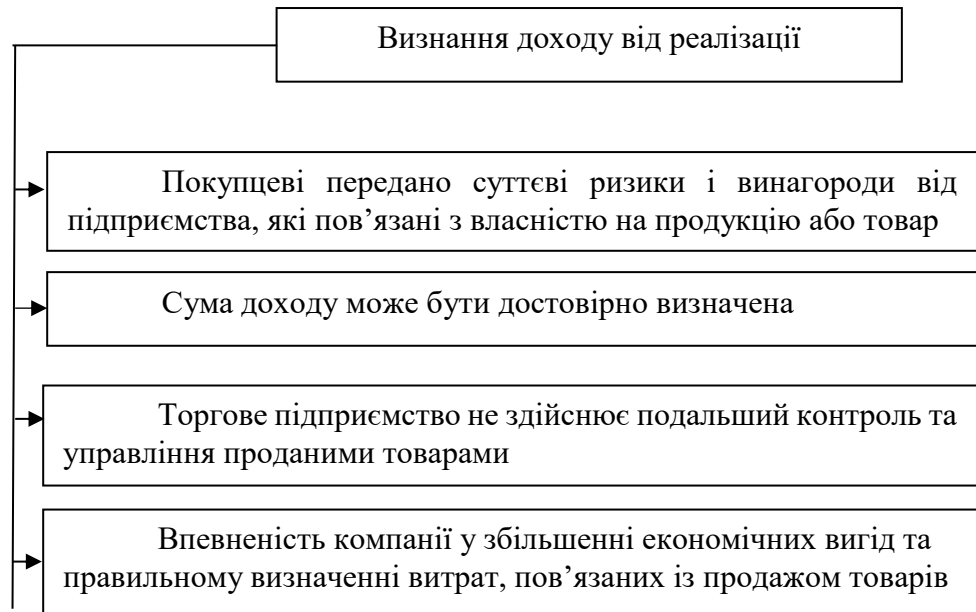


Рисунок 1.3 – Умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів)

Таким чином, оптова та роздрібна торгівля є найрозповсюдженим видом торговельної діяльності в Україні, облік діяльності якої регламентується відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Хоча облік оптового та роздрібно-торгівельного підприємства здійснюється відповідно до одного й того ж нормативно-правового законодавства він є відмінним в процесі обліку методів оцінки товарів. Важливо також зазначити, що своєчасне отримання достовірної інформації про доходи та витрати господарських підприємств необхідне не тільки для визначення прибутковості діяльності, а й для визначення стратегічних напрямків подальшого успішного функціонування підприємства.

1.3 Основні засади аудиту торговельної діяльності

Валову частку економіки України займає торгівля, яка є найбільш розвиненою формою підприємницької діяльності. На сьогоднішній день провадження сучасним торговельним підприємством стає складним і

багаторівневим процесом, тому все більше управлінців торговельного бізнесу звертають увагу на доцільність проведення аудиту.

Основними нормативними документами, що регулюють діяльність аудиторів в Україні є Закон України «Про аудиторську діяльність» та «Стандарти аудиту та етики»[34][26]. В стандартах зазначені основні вимоги до аудиту, достовірність забезпечення та надійності результатів аудиторської перевірки при умові їх дотримання. За допомогою аудиторських стандартів можливе вирішення спірних питань між аудитором та його замовником.

Основною метою проведення аудиту торгових підприємств є визначення законності, правильності та доцільності торговельної діяльності підприємства, включаючи розрахунки підприємства з бюджетом зі сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Основним завданням аудиту торговельної діяльності є оцінка та схвалення сумлінності фінансової звітності підприємства, але можна виділити ще такі завдання як:

- задоволення моменту невизначеності власників підприємства, щодо оперативної діяльності підприємства;
- надання оцінки ефективного проведення внутрішнього контролю;
- відповідність відображення в обліку повноти та правильності оприбуткованих товарів на підприємстві та відтворення достовірного становища підприємства на ринку серед конкурентів;

Предметом зовнішнього аудиту торговельної діяльності є використання специфічних методів та прийомів про зовнішнє середовище діяльності підприємства з метою встановлення реального становища та доведення цієї інформації до користувачів на основі незалежних висновків.

Аудит зовнішньої діяльності торговельних підприємств здійснюють незалежні аудитори або аудиторськими фірмами.

Першоджерелами інформації під час здійснення аудиту окрім відомої загалу документації є характерні документи наведені в Додатку Д.

Доцільно рахуватися з особливостями торговельної діяльності та проводити в розрізі аудиту ще аудит в трьох напрямках зазначених на рисунку 1.4.

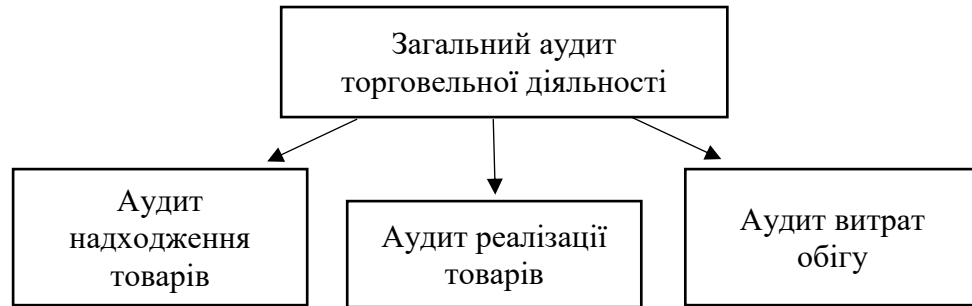


Рисунок 1.4 – Напрямки загального аудиту торговельної діяльності

Аудит надходження товарів дає змогу зрозуміти чи правильно були визначені методи обліку товарів. Під час аудиту відбувається зіставлення первинного, аналітичного та синтетичного обліку. Також важливо при аудиті надходження приділяти увагу перевірці документів на товари при надходженні від постачальників.

Аудит реалізації товарів на торговельному підприємстві відображає повноту, своєчасність відображення виручки від реалізації товарів покупцям. Аудитору слід проконтролювати склад витрат, пов'язаних з придбанням товарів, правомірність їх включення у вартість, безпомилковість визначення та визнання доходу від продажу.

Аудит витрат обігу передбачає документальне підтвердження, правильність формування витрат обігу, правильність розподілу витрат між реалізованим товаром та залишком нереалізованого на кінець періоду, що є звітним.

У процесі здійснення аудиторської перевірки збираються та накопичуються докази відповідно до того:

- чи грошові кошти в достовірності існують на певну дату;
- чи грошові кошти справді належать фірмі, що є об'єктом перевірки;
- чи операції з грошовими коштами на бухгалтерських рахунках, в дійсності відбулися;

- чи всі бухгалтерські операції, що відбувалися з товарними активами, в повному обсязі відображені в бухгалтерському обліку;
- чи відбулася правильна оцінка товарних активів та відображення в обліку за правильною вартістю[2].

Для отримання вказаних доказів застосовують різні за наповненням методичні прийоми. Серед них можна виділити інвентаризацію, перевірку документів за формою, по суті і змісту, арифметичну, логічну, експертну, стрічні перевірки, прийоми взаємного контролю операцій, опитування.

Типовий алгоритм аудиту діяльності торгових підприємств наведено в додатку Е.

Результати аудиту надаються у формі звіту аудитора, що має на меті донести управлінському персоналу про стан підприємства, ступінь ефективності використання ресурсів та пропозицій щодо удосконалення.

Таким чином, аудит торговельної діяльності має на меті одну ціль- це відображення поточного стану підприємства за для прийняття ефективних управлінських рішень, що в майбутньому можуть принести торговельному підприємству нові економічні вигоди.

РОДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИХ З ТОРГОВЕЛЬНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

2.1 Стан розвитку торгівельної галузі в Україні

Однією з актуальних проблем сьогодні є вивчення та забезпечення ефективного розвитку торгівлі в сучасних умовах, оскільки торгівля займає особливе місце в економічній системі України та її соціальній сфері. Торгівля є необхідною умовою бюджет утворювальних сфер і сприяє збалансованості виробництва та споживання.

Торгівля в Україні забезпечує значну частку в формуванні внутрішнього валового продукту (ВВП). Виходячи з основних цілей торгівлі в Україні щодо підвищення рентабельності, конкурентоспроможності торгових мереж, задоволення потреб споживачів, розглянемо показники динаміки оптового та роздрібного товарообороту в Україні за 2015-2020 рр (рис. 2.1) [9]



Рисунок 2.1 – Динаміка оптового та роздрібного товарообороту в Україні за 2015-2020рр. (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

Як бачимо на рис. 2.1 динаміка оптового товарообороту в Україні за 2015-2020 роки мала позитивну тенденцію до зростання. Згодом в період з 2016 року по 2017 рік спостерігається спад. Так, динаміка оптового

товарообороту в 2016 році в фактичних цінах складала 131,99 %, а аналогічний показник в 2017 році – 122,67 %, що ж до порівнянних цін, то динаміка склала в 2016 році – 104,7 %, а в 2017 році – 102,8%.

Зокрема, такий показник, як роздрібний товарооборот є дзеркалом розвитку промисловості та сільського господарства. Він відображає найважливіші пропорції економічного та соціального розвитку держави. В додатку Ж на табл. Ж.2 наведено основні показники роздрібного товарообороту за 2015-2021 рр [30].

Відображення динаміки роздрібного товарообороту зображено на рис. 2.2.

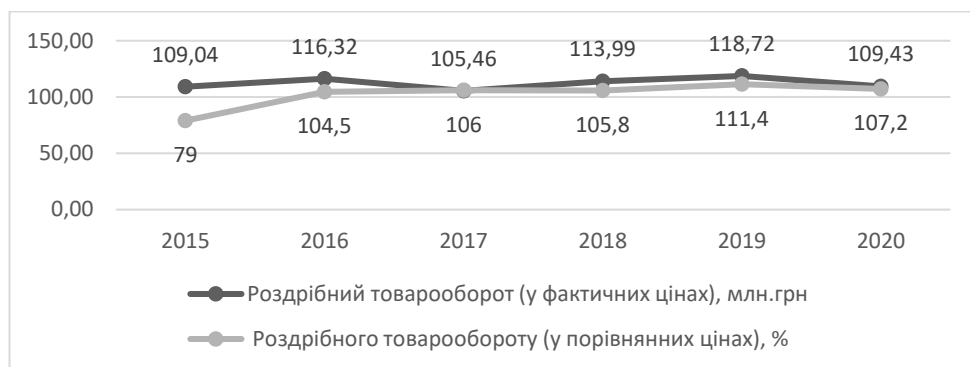


Рисунок 2.2 – Динаміка роздрібного товарообороту за 2015-2020 роки (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

Відповідно до даних з таблиці Ж.2 наведеної в додатку Ж та рисунку 2.3 можна визначити, що динаміка роздрібної торгівлі в Україні та роздрібного товарообороту в роздрібній торгівлі є неоднорідною. Так, в період з 2015 року по 2016 спостерігаємо швидкий темп зростання роздрібного товарообороту як в фактичних цінах, так і в порівнянних, також і зростання обороту роздрібної торгівлі.

В 2016-2017 роках спостерігаємо іншу тенденція, а саме: відбулося зменшення обороту роздрібної торгівлі майже на 30%, але в цей момент роздрібний товарооборот збільшився на 5%. Такі зміни зумовлюють фактори зростання цін на товари повсякденного споживання. Так, на нашу думку, по

впливав індекс споживчих цін. Цей показник за 2015 рік складав 143,3 %, в 2016 вже складав 112,4 %, в 2017 – 113,7 %, в 2018 році поступово зменшився до 109,8 %, в 2019 році становив 104,1 %, а в 2020 – 105,0 %.

В період 2019-2020 років спостерігаємо збільшення обороту роздрібної торгівлі та збільшення роздрібного товарообороту, і в цей період відбувається зменшення обороту роздрібної торгівлі у фактичних та порівнянних цінах – це свідчить про позитивні економічні тенденції росту.

Частка внутрішнього ринку, що складається з продовольчих та непродовольчих товарів має важливе значення в динаміці обсягів роздрібної торгівлі наведено в таблиця Ж.3 Додатку Ж..

Із даних зазначених можемо зробити висновок, що товарооборот непродовольчих товарів перевищує товарооборот продовольчих товарів. Також важливо відмітити тенденцію до збільшення загального показника обсягу товарів в товарообороті за період 2015-2020 років. Так в 2015-2016 роках продовольчі товари склали 41% від 487558 млн.грн та 555975 млн. грн відповідно. В 2019-2020 роках відсотковий показник коливається від 42,4 до 44,2 відповідно. В цей період спостерігаємо зменшення товарообороту непродовольчих товарів. Але динаміка товарообороту за товарними групами все ж таки має позитивний характер (рис 2.3)



Рисунок 2.3 – Динаміка товарообороту за товарними групами 2015-2020рр. (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

Як бачимо на рисунку 2.4 спостерігається динамічне зростання обсягів товарообороту за товарними групами, що свідчить про збільшення обсягів виробництва товарів та одночасно зростання попиту і платоспроможності громадян за ці товари.

Аналіз фінансового стану підприємств та можливість здійснювати прогноз щодо кризових ситуацій торговельної галузі, можна здійснити за допомогою показників рентабельності.

Рентабельність операційної діяльності торговельних підприємств України за 2015-2020 роки зросла від мінусового показника до 25,3 %. Звернемо увагу, що мінусовий показник спостерігався лише в 2015 році, що може вказувати про збільшення адміністративних витрат або витрат на збут (рис. 2.4)

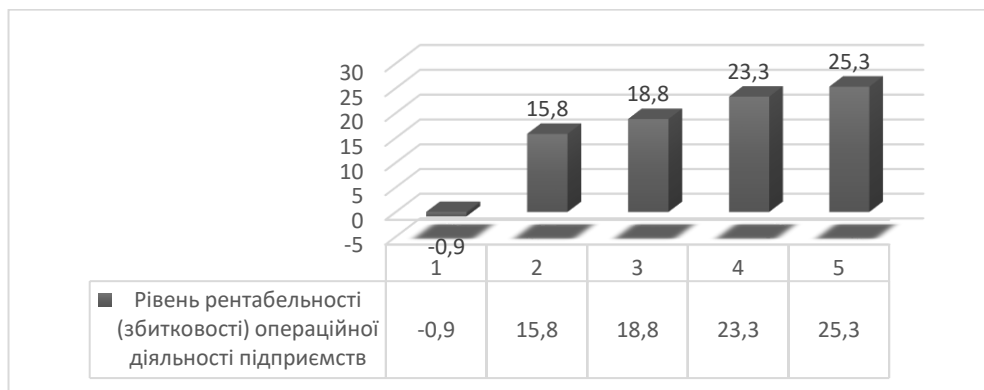


Рисунок 2. 4 – Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності торговельних підприємств України за 2015-2019 роки (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

Як спостерігаємо на рис. 2.4 рентабельність (збитковість) продажу ефективно здійснювалась в період 2017-2019 років. Так, в 2017 році показник становив – 0,81 %, в 2018 році збільшився до 1,75 %, а в 2019 році досяг збільшення в 2,72%. Збитковість в сфері торгівлі спостерігаємо в 2015 та 2016 роках. В 2015 році зазначений показник становив від’ємне значення -3,9 %, а

в порівнянні з 2016 роком зріс на -4,09 %, та становив вже -0,19% але ще у від'ємному значенні.

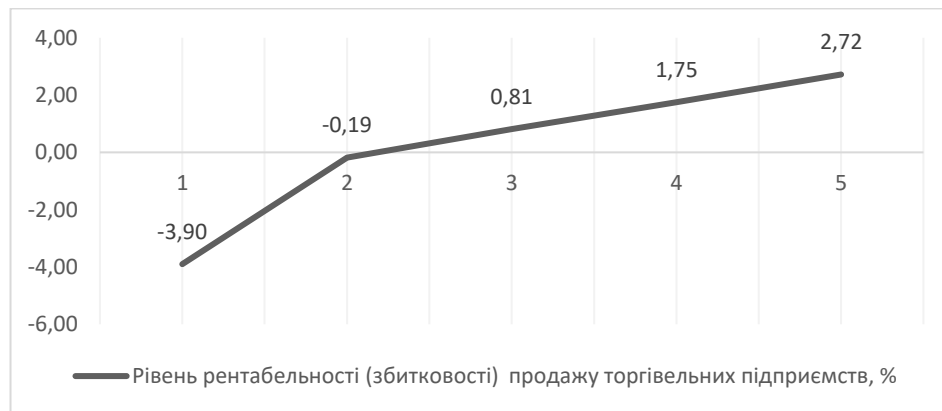


Рисунок 2.5 – Рівень рентабельності (збитковості) продажу торговельних підприємств України за 2015-2019 роки (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

Чималий вплив на торговельну діяльність справляє кількість зайнятих в цій сфері працівників. Відповідно до зазначених даних в таблиці Ж.5 додатку Ж можна зробити висновки, що відсоткове співвідношення найманих працівників в торговельній діяльності до загальної кількості найманих працівників по Україні коливається від 15% до 17%.

Спостерігаємо, що кількість найманих працівників в торговельній діяльності в період 2015-2016 років залишалась майже незмінною, а в 2017 році збільшилась на 2% (97316 осіб), в наступні роки спостерігаємо тенденцію до кількісного збільшення найманих осіб в торговельній галузі в 2018 році - 1017778 осіб., в 2019 – 1051235 осіб.

В співвідношенні кількості найманих працівників до інших галузей, то торговельна галузь займає друге місце після промисловості.

Отже, торгівля як галузь господарської діяльності має розгорнуту мережу оптових і роздрібних підприємств в Україні, що забезпечує зберігання, транспортування і реалізацію товарної продукції предметів споживання для населення країни.



Рисунок 2.6 – Кількість найманих працівників в торговельній діяльності за 2015-2019 роки (без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення АТО)

На сьогоднішній можемо спостерігати позитивну тенденцію, хоча повільного, зростання економічних показників в торговельній діяльності в співвідношенні до попередніх років. Оскільки більшість предметів особистого споживання проходить через торгівлю, то рівень її розвитку характеризує обсяг і структуру споживання.

2.2 Організація первинного та аналітичного обліку

Організація облікового процесу на торговельному підприємстві розпочинається в момент надходження товарів на підприємство для подальшої реалізації. Факт отримання товару, його кількість, якість фіксується в первинних документах. Такі первинні документи створюються для детального аналітичного обліку товарів за видами товарів або назвами підприємств, постачальників. Таким документом виступає книга обліку товарів на складі (коморі). Саме аналітичний облік товарів на торговельних підприємствах можливо здійснювати: за видами товарів, за місцем їх зберігання та за партіями.

В момент здійснення аналітичного обліку за видами товарів для кожного виду товарів створюється аркуш з найменуванням цього товару, у такому випадку такий аналітичний рахунок буде виражений у кількісно- вартісному

виді. В цій же книзі буде виділено окремий аркуш з назвою постачальника певного виду товару у якому зазначається дата та на яку суму було отримано товару, і в цьому варіанті вид рахунку буде вартісно-аналітичний.

При аналітичному обліку за місцем зберігання товару створюють книгу обліку для кожного місця зберігання, чи то складу або комори. За застосуванням партійного методу створюють партійні картки.

Незалежно від аналітичного методу застосування обліку в кінці кожного місяця створюють оборотно-сальдові відомості по рахунках які звіряються з синтетичним обліком.

Підставою для оприбуткування можуть слугувати такі документи як: товарно-транспортна накладна (надалі ТТН), залізнична накладна, вантажна квитанція. Варто зауважити, що склад документа для оприбуткування залежить від способу доставки товару на підприємство. Якщо товар надходить на підприємство, і має особливі вимоги сертифікації на території України, то такий сертифікат додається до супровідних документів[37].

Після отримання товару від покупця його оприбутковують на склад, де матеріально-відповідальна особа створює відповідні записи в складських документах у затверджених формах відповідно до законодавства. До таких документів відноситься: прибутковий ордер форми № М-4, та якщо сталися розбіжності між фактично відвантаженими товарами та тими, що вказані в документах, то формується акт приймання матеріалів (форми № М-7)[36].

Існує ймовірність виникнення ситуації за якої може відбутися отримання товару від фізичної особи, яка не є зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності, то у такому випадку складається закупівельний акт.

За ситуації при якій товар надходить без документів і це унеможливило визначення первісної вартості цих товарів, то такі товари можуть бути оцінені та відображені в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, а після отримання документів відбувається коригування вартості. В зазначеній ситуації складається акт приймання товару в трьох екземплярах, де перший

відправляється дистриб'ютору з належним проханням надати документи, другий примірник передається до відділу бухгалтерії разом із товарним звітом, а третій залишається матеріально-відповідальній особі.

При оприбуткуванні товарів відбувається їх подальше переміщення на торгові ряди роздрібного підприємства. Переміщення, що вже безпосередньо відбувається всередині підприємства зі складу до торгової точки оформлюється накладною (форми № М-11). У момент будь-якого руху товарів на підприємстві це зафіксують в картці складського обліку матеріалів (форми М-12). Якщо підприємство здійснює облік за цінами продажу, то в момент передачі товару на полиці нараховуються товарова націнка. В цій же накладній вказується ціна продажу та сума торговельної націнки для кожного товару окремо. Бухгалтерська довідка є підставою для відображення товару за ціною продажу з урахуванням націнки .

Зазвичай на роздрібних торговельних підприємства процес реалізації товару відбувається за готівку. Через це отримана сума від реалізації цих товарів і є виручкою. Первинним документом для відображення в обліку операцій з отримання готівки з каси є звіт касира і товарний звіт від матеріально-відповідальної особи. Наявну виручку касир віддає банку для зарахування на поточний рахунок підприємства на підставі квитанції, що видав банк. Після зарахування коштів на рахунок отримують виписку банку і здійснюють відповідні бухгалтерські записи[36].

Основною метою здійснення торговельної діяльності є отримання позитивного фінансового результату. Досягнення цієї мети можливе при порівнянні доходів та витрат діяльності.

Первинними документами для визнання доходів в бухгалтерському обліку слугують: бухгалтерські довідки, ТТН, ПКО, рахунок-фактура або накладна.

Торговельна діяльність є багатогранною діяльністю тому в витрат виникає чимало. До таких витрат відносять витрати на собівартість реалізації товарів. Такі витрати будуть оформлюватися відповідними первинними

документами, а саме: накладними, рахунками, розрахунково-платіжними відомостями, аналітичні картки розрахунку амортизації, розрахунковими відомостями[35].

Також під час провадження торговельної діяльності виникають товарні витрати. Такі витрати можуть виникнути в межах природного збитку та понад норм природного збитку. Витрати, що виникли більше ніж вказана норма пов'язані з боєм, псуванням або браком товару. Документальне оформлення здійснюють на основі акту про псування, бій і лом товарів[29].

Аналітичний облік доходів та витрат торговельних підприємств здійснюється за видами або групами товарів, місцями зберігання. Аналітичний облік доходів може здійснюватися в розрізі доходів від різних шляхів продажу товарів. Так відповідно і статті витрат будуть в розрізі аналітики саме за якими видами товарів, місцями виникнення та відповідальними особами були здійснені витрати.

Таким чином, первинна документація має на меті достовірне відображення та підтвердження здійснення операцій з придбання, надходження, транспортування, зберігання та вибуття товарів, що призведе до отримання доходу. А особливості обліку регулюються обліковою політикою підприємства, П(С)БО та Методрекомендацій №2.

2.3 Ведення синтетичного обліку торговельної діяльності

Важливе значення має подальша систематизація інформація в системі синтетичного обліку.

В бухгалтерському обліку методика відображення операцій з товарами буде перш за все залежати від: джерела походження товарів(вітчизняний чи закордонний постачальник); якими формами здійснюється розрахунок (передплата, готівковий чи безготівковий розрахунок); організації товарообороту (наявність складських приміщень чи їх відсутність).

В обліку на торговельних підприємствах операція з надходження товару обліковується на рахунку 281 «Товари на складі» за первісною вартістю [24].

В бухгалтерському обліку відображення товару за ціною продажу з урахуванням націнки має місце на рахунку 282 «Товари в торгівлі», а суму товарних націнок, що надходять впродовж звітнього періоду за Кт рахунку 285 «Торгова націнка».

Час від часу деякі види товарів підприємство отримує в тарі, яку в бухгалтерському обліку відтворюються за Дт рахунку 284 «Тара під товарами».

Розглянемо практичний приклад з надходження товарів із тарою.

Підприємство Х придбало товари на суму 2000 грн. в пластиковій тарі (10 пластикових ящиків за ціною 10 грн/шт на суму 100 грн). Пластикові тару після реалізації продукції, що знаходиться в ній здається на переробку. Торговельна націнка встановлена в розмірі 30%.

Таблиця 2.1 – Практичний приклад придбання товарів та тари.

№	Зміст	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Оприбутковано товар	282	631	2000,00
2.	Оприбутковано пластикові ящики (10 шт *10 грн)	284	631	100,00
3.	Відображено ПК з ПДВ	641	631	400,00
4.	Торгова націнка $((2000*0,3))+400,00+120,00$	282	285	1120,00
5.	Відправлено пластикову тару на переробку	361	712	12,00
6.	Відображено ПЗ з ПДВ	712	641	2,00
7.	Відображення списання тари	902	284	100,00
8.	Списано на фін. результат суми доходів	712	791	10,00
9.	Списано на фін. результат собівартість тари	791	902	100,00
10.	Отримані кошти за переробку тари	311	361	12,00

Доходи торговельних підприємств обліковуються відповідно до П(С)БО 15 "Доходи", використовуючи рахунки класу 7 "Доходи та результати діяльності", на окремому рахунку 70 "Доходи від реалізації" з наступним відкриттям -рахунок 702 Дохід від реалізації товарів, 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг" та 704 "Відрахування з доходу"[28].

Зазвичай основним джерелом доходу торговельних підприємств є готівка від покупців. В момент здійснення продажу виникає дохід, який залежить від ціни продажу (тобто роздрібною ціни). Роздрібна ціна включає в себе первісну вартість, ТЗВ та націнку.

Виникають ситуації, за яких дохід підприємства зменшується - це викликано тим, що покупець здійснив повернення товару, відповідно до чинного законодавства. В такому випадку постає необхідність ведення обліку бракованих товарів і облік покупців, що здійснили повернення. Бухгалтерські операції, що впливають на фінансовий результат у момент повернення товару зображено на рис. 2.9.



Рисунок 2.9 – Бухгалтерські операції під час повернення товару

На практичному прикладі детально розглянемо процес зменшення доходу. Покупець повернув товар вартістю 120 грн (в.ч. ПДВ). Собівартість повернених товарів склала 70,00 (без ПДВ). Бухгалтерський облік наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Практичний приклад повернення товарів.

№	Зміст	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Повернуто товар від покупця	704	301	120,00
2.	Відкориговано ПЗ (методом «сторно»)	704	641	20,00
3.	Відкориговано собівартість реалізованих товарів (методом «сторно»)	902	282	70,00
4.	Відкориговано торгову націнку	282	285	50,00
5.	Списано на фінансовий результат вартість поверненого товару	791	704	100,0
6.	Скориговано фінансовий результат на собівартість поверненого товару (методом «сторно»)	791	902	70,00

На величину доходу також можуть впливати знижки, що обліковуються як зменшення торгової націнки. В обліку така кореспонденція відображається на Дт 285 «Торгова націнка» рахунка та Кт 282 «Тори в торгівлі».

Витрати підприємства складаються з адміністративних витрат, витрат з продажу та інших витрат діяльності. Серед всіх витрат витрати з продажу да доведенням товарів до споживачів є найбільшими вагомими, що пов'язано з торговельною діяльністю. Дані витрати обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут», що включають всі витрати пов'язані з продажем, реалізацією, а на рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку витрат наведено в таблиці И.1 та таблиці И.2 Додатку И

В основу внутрішнього контролю торговельних підприємств полягає процес фактичної перевірки товарних запасів. Процес такої перевірки здійснюється методом інвентаризації.

Інвентаризація на торговельних підприємствах України є одним із найпопулярніших методів для контролю фактичного стану активів підприємства та оцінки достовірності бухгалтерського обліку. Відповідно до нормативно-правових актів України, регламентовано обов'язкове проведення річної інвентаризації перед складанням фінансової звітності тільки раз на рік, але для більш точного внутрішнього контролю керівники торговельних підприємств здійснюють щомісячну або щоквартальну інвентаризацію[38].

Здійснення інвентаризації починається зі створення інвентаризаційної комісії членами якої є матеріально-відповідальні особи. В основному проведення інвентаризації займає немало часу, оскільки торговельні підприємства часто займають великі площі реалізації товарі (магазини, крамниці, супермаркети, гіпермаркети), тому на ефективність кінцевого результату може впливати людський фактор [42].

Під час проведення інвентаризації на підприємстві можливе виявлення нестачі або надлишку товарів. Якщо виявлено пересортицю виявлено за місцем зберігання, то роблять бухгалтерський запис Дт-28 та Кт 28 для встановлення фактичного місця зберігання.

Також в результаті пересортиці можливе виникнення доходу, якщо виникла так що вартість надлишків є більшою за вартість ТМЦ, або є можливість виникнення витрат, коли вартість надлишків є меншою за вартість ТМЦ яких не вистачає. Кореспонденція таких рахунків наведена в прикладі.

Таблиця 2.3 – Практичний приклад пересортиці

№	Зміст	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Виявлено пересортицю товарів	281/А	281/В	100
2.	Відображено списання сум нестачі	947	281/В	20
3.	Нараховано ПЗ з ПДВ	947	641	4
4.	Встановлено винну особу та визнано дохід від компенсації	375	716	24
5.	Отримано компенсацію готівкою	301	375	24

Якщо винну особу не було встановлено, то такі нестачі визнають збитками.

На обсяг витрат також впливає і уцінка товарів. Уцінка на підприємстві проводиться заданими інвентаризації. До уцінки підлягають товари, що давно знаходяться на прилавках та не мають збуту більше трьох місяців; та товари, що втратили зовнішній вигляд та їх термін придатності сплив.

Інвентаризаційна комісія складає опис-акт уцінки за яким сума уцінки в межах торгової націнки відображається за рахунком 285 «Товари в торгівлі», а уцінка що є вищою за торгову націнку відображається за Дт 946 «Витрати від знецінення запасів» та Кт 282 «Товари в торгівлі».

Доходи та витрати на торговельному підприємстві безпосередньо визнаються в момент їх здійснення. Дані про дохід та витрати підприємства накопичуються та відображаються в облікових регістрах, що згодом слугують основою для внесення даних до Головної книги та фінансової звітності.

Приклад кореспонденцій з обліку доходів та витрат наведено в таблиці И.3 Додатку И.

Завершальним документом у якому фіксується інформація про доходи та витрати є фінансова звітність. Відображення фінансових результатів фіксується в «Звіті про сукупний дохід (фінансовий результат)»

Таким чином, ведення синтетичного обліку торговельної діяльності здійснюється у відповідності до принципів бухгалтерського обліку. Розглянуто методи обліку товарів, переоцінки товарів та уцінки. Визначено шляхи визнання доходів та витрат на торговельному підприємстві.

РОЗДІЛ III. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1 Вдосконалення обліку торговельної діяльності

Організація бухгалтерського обліку на торговельному підприємстві є складним і багатограним процесом, що забезпечує сталий розвиток при високій конкурентності. Забезпечення облікового процесу гарантує управлінському персоналу вичерпну та повну інформацію про фінансово-господарський стан торговельного підприємства. Тому, на сьогоднішній день все більше і більше постає питання вдосконалення обліково-аналітичного процесу утворення доходів, витрат та фінансових результатів на торговельному підприємстві, що в майбутніх періодах позитивно впливає на інформаційні потреби управлінського персоналу та прийняття релевантних рішень у збільшенні прибутковості. Варто також зазначити, що з виникненням вірусної загрози більша частина підприємств розподілила свою діяльність і в мережу Інтернет, тому управлінський облік має ефективно справлятися із поставленими задачами і в цьому напрямку діяльності.

Кожне торговельне підприємство розрізняється з поміж інших специфікою своєї діяльності, але незважаючи на це ми більше всього приділяємо увагу операційним фінансовим результатам в двох напрямках: при фактичному продажу товарів у роздріб так і в віртуальному - через Інтернет. Для приймання відповідних коректних управлінських рішень, щодо кожного напрямку діяльності важливо мати достовірно визначену фінансову звітність, утворення якої можливе при відповідній організації управлінського обліку. Утворення фінансових результатів взаємозалежне від бухгалтерських рахунків, фінансового обліку та управлінського обліку.

Задовольнити управлінські потреб можна за допомогою адаптації плану рахунків для потреб торговельного підприємства.

Доходи торговельних підприємств обліковуються на рахунках сьомого класу. В плані рахунків, затвердженим українським законодавством, наведені синтетичні рахунки які повною мірою відображають інформацію яка буде об'єктивно відображатися в фінансових звітах але для впевненого прийняття управлінських рішень іноді цього замало. Підприємства України мають повноваження приймати рішення про ведення аналітичного обліку, тому ми вважаємо доцільно було б здійснювати деталізацію аналітичних рахунків доходів та витрат в роздрібній торгівлі рис. 3.1.

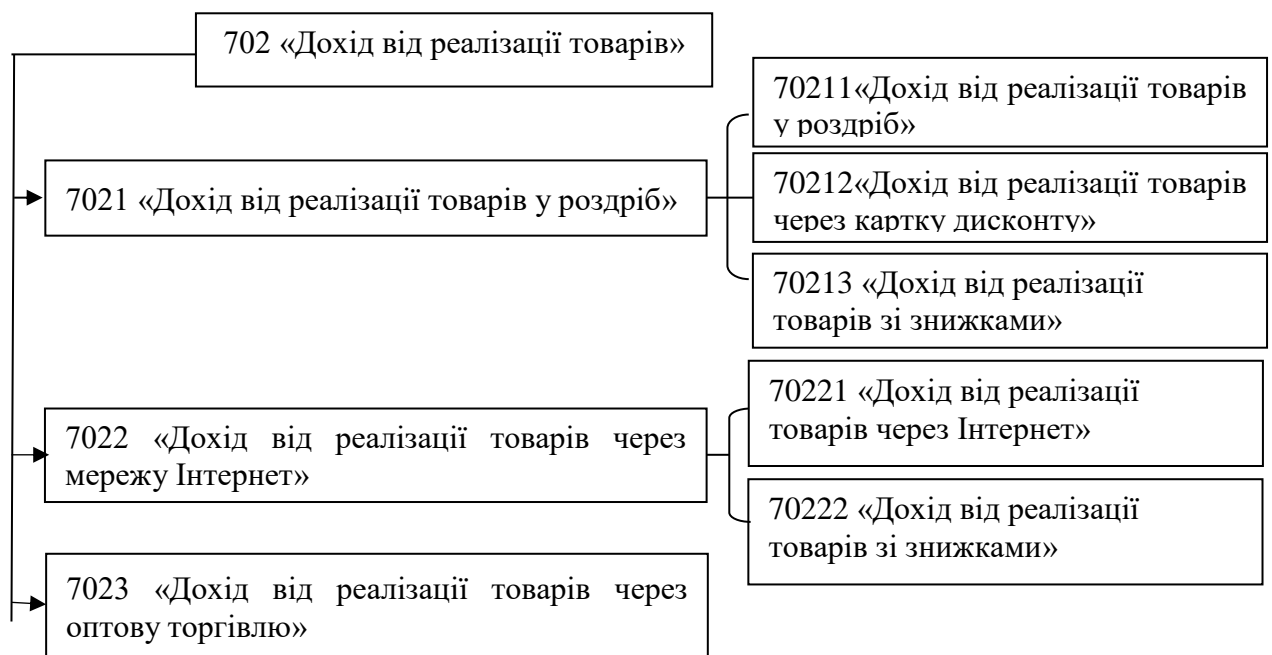


Рисунок 3.1 – Відображення деталізації аналітичних рахунків

Вважаємо, що саме така деталізація аналітичних рахунків підвищить ефективність прийняття управлінських рішень в розрізі впливу детальних факторів що утворюють дохід. Розподілення доходу за субрахунками четвертого порядку дає змогу зрозуміти шляхи отримання найбільших доходів. Так, наприклад, виділення субрахунку 7022«Дохід від реалізації товарів через мережу Інтернет» дає уявлення про об'єми доходів від цього напрямку діяльності. Рахунок 7021 «Дохід від реалізації товарів у роздріб» показує об'єм доходу від роздрібної торгівлі. Більш детальна деталізація субрахунку 70212 «Дохід від реалізації товарів через картку дисконту» буде

показувати кількість постійних клієнтів та їх зацікавлення у товарних пропозиціях із персональними знижками. Для управлінців така інформація є вичерпною у формуванні товарних пропозицій та потенційних смаків покупців. Стаття 70213 «Дохід від реалізації товарів зі знижками» є показовою статтею при успішності проведених маркетингових акцій або об'єму реалізації уціненого або переоціненого товару як в роздрібній так і в збуті через мережу Інтернет.

Поряд з питанням удосконаленням обліку доходів постає питання удосконалення витрат торговельного підприємства. Часто виникає питання в недостатності інформації з існуючих статей в плані рахунків, тому ми виділяємо окремі статті витрат за напрямками діяльності торговельного підприємства для більш ефективного управлінського обліку. Такі статті утворюються лише для внутрішніх потреб та не є широкодоступною інформацією. Структура субрахунків витрат на собівартість реалізованих товарів наведена на таблиці 3.1

Таблиця 3.1 – Структура аналітичних рахунків витрат.

Синтетичний рахунок	Синтетичні рахунки третього та четвертого порядку	Детальна характеристика
902 «Собівартість реалізованих товарів»	902.1 «Собівартість реалізованих товарів в роздріб»	Відображається собівартість реалізованих товарів через пункти роздрібної торгівлі
	902.2 «Собівартість реалізованих товарів через мережу Інтернет»	Відображається собівартість реалізованих товарів через мережу Інтернет
	902.3 «Собівартість реалізованих через оптову торгівлю»	Відображається собівартість реалізованих товарів оптовим покупцям

Розподілення собівартості витрат за шляхами реалізації дає повне уявлення яка група товарів має найбільшу питому вагу у доході.

Поряд із витратами, які виникають на торговельному підприємстві найбільший об'єм займають витрати на збут. Розчленування витрат за аналітичними рахунками наведено в таблиці 3.2

Таблиця 3.2 – Структура аналітичних рахунків витрат на збут

Субрахунок	Синтетичний рахунок третього порядку	Синтетичний рахунок четвертого порядку
93 «Витрати на збут»	931 «Витрати на збут у роздрібній торгівлі»	9311 «Витрати на заробітну плату продавців магазину» 9312 «Утримання ОЗ ,що експлуатуються роздрібній торгівлі» 9313 «Витрати на транспортування товарів в роздрібні магазини»
	932 «Витрати на збут через мережу Інтернет»	9321 «Витрати на заробітну плату персоналу задіяного у збуті через мережу Інтернет» 9322 «Витрати на маркетингові заходи в мережі Інтернет» 9323 «Витрати на кур'єрські доставки» 9324 «Витрати на страхування товарів»
	933 «Витрати на збут в оптовій торгівлі»	

Розподілення витрат на збут за аналітичними рахунками сприяє визначенню яка саме кількість витрат була понесена у доведені товару до споживача в роздрібній та цифровій торгівлі відповідно. Для управління підприємством це сприяє деталізації витрат за кожним видом діяльності.

Виділення аналітичних рахунків за різними напрямками діяльності дає зрозуміти об'єми витрат за кожним з них.

При розмежуванні діяльності постає проблема і в розподільному відображенні в обліку фінансових результатів. Для цього ми пропонуємо розмежувати рахунок 791 «Результат операційної діяльності» на два аналітичні рахунки:

7911 «Результати від роздрібною операційної діяльності»

7912 «Результати від цифрової операційної діяльності»

7913 «Результати від оптової операційної діяльності»

Таке розмежування дає можливість без зайвих витрат часу та на очну зрозумілість відповідно до кожного виду діяльності даючи достовірну картину стосовно активності показників динаміки в прийнятті управлінських рішень.

Відображення взаємозв'язку аналітичних показників доходів та витрат з відображенням фінансового результату за кожним видом діяльності наведено в кореспонденціях табл. 3.3

Таблиця 3.3 – Фінансові результати діяльності.

№	Зміст	Дт	Кт
Фінансові результати від роздрібно-операційної діяльності			
1.	Відображення фін. результату: -дохід від реалізації товарів у роздріб	7021 (70211,70212, 70213)	7911
	-собівартість реалізованих товарів	7911	902.1
	-списано витрати на збут	7911	931
Фінансові результати від цифрової операційної діяльності			
2.	Відображення фін. результату: -дохід від реалізації товарів у роздріб	7022(70221, 70222)	7912
	-собівартість реалізованих товарів	7912	902.2
	-списано витрати на збут	7912	932
Фінансові результати від оптової операційної діяльності			
3.	Відображення фін. результату: -дохід від реалізації товарів у роздріб	7023	7913
	-собівартість реалізованих товарів	7913	902.3
	-списано витрати на збут	7913	933

Таким чином, проведена деталізація субрахунків створена для відображення інформації за кожним видом діяльності підприємства. Проведення такого розмежування є ефективним в таких напрямках:

- здійснюється розподіл доходів за шляхами надходження від різних видів покупців та напрямів діяльності;
- відповідно до утворення доходів відображення в обліку інформації щодо витрат, що були понесені в процесі отримання товару покупцем;
- розподілення всіх понесених витрат та отриманих доходів відповідно на фінансовий результат за кожним видом діяльності торговельного підприємства;

3.2 Вдосконалення проведення внутрішнього аудиту торговельної діяльності

Внутрішній аудит для підприємства є потенційним джерелом оптимізації прихованих ресурсів, але на цю можливість не всі власники та керівники звертають увагу.

В ході дослідження торговельної галузі України було виявлено суттєві недоліки при проведенні внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах. Більшість підприємств із засобів внутрішнього контролю використовують лише метод щомісячної інвентаризації. Варто зазначити, що ефективності внутрішнього контролю тільки в проведенні інвентаризації недостатньо. Інвентаризація не охоплює всі можливі функції та завдання, що виконуються внутрішнім аудитом. Внутрішній аудит додає цінності організації, зосереджуючись на запобіганні несприятливих подій, забезпечуючи об'єктивне підтвердження точності інформації та забезпечуючи розуміння ефективності та ефективності управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління.

В Україні є явні проблеми з розвитком внутрішнього аудиту, що є причиною виникнення меншої ефективності та скептичне ставлення до внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що закордонні торговельні компанії вже давно використовують внутрішній аудит, якщо підприємство складається зі складної управлінської системи.

Ми виділяємо низку аргументованих переваг, що дають підтвердження необхідності впровадження внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах України, а саме:

- створення служби внутрішнього аудиту дає змогу виявити нові джерела резерву потенціалу діяльності торговельного підприємства;
- покращення системи бухгалтерського обліку, що в майбутньому призведе до мінімізації витрат;
- запобігання фактів шахрайства;

- виявлення проблемних аспектів у неефективному використанні активів;
- зменшення окремих статей витрат, за рахунок аналізу операційної інформації;
- аналіз менеджменту персоналом торговельних підприємств.

У рамках нашого дослідження пропонуємо проводити внутрішній аудит на торговельних підприємствах в таких напрямках зазначених на рис. 3.3:

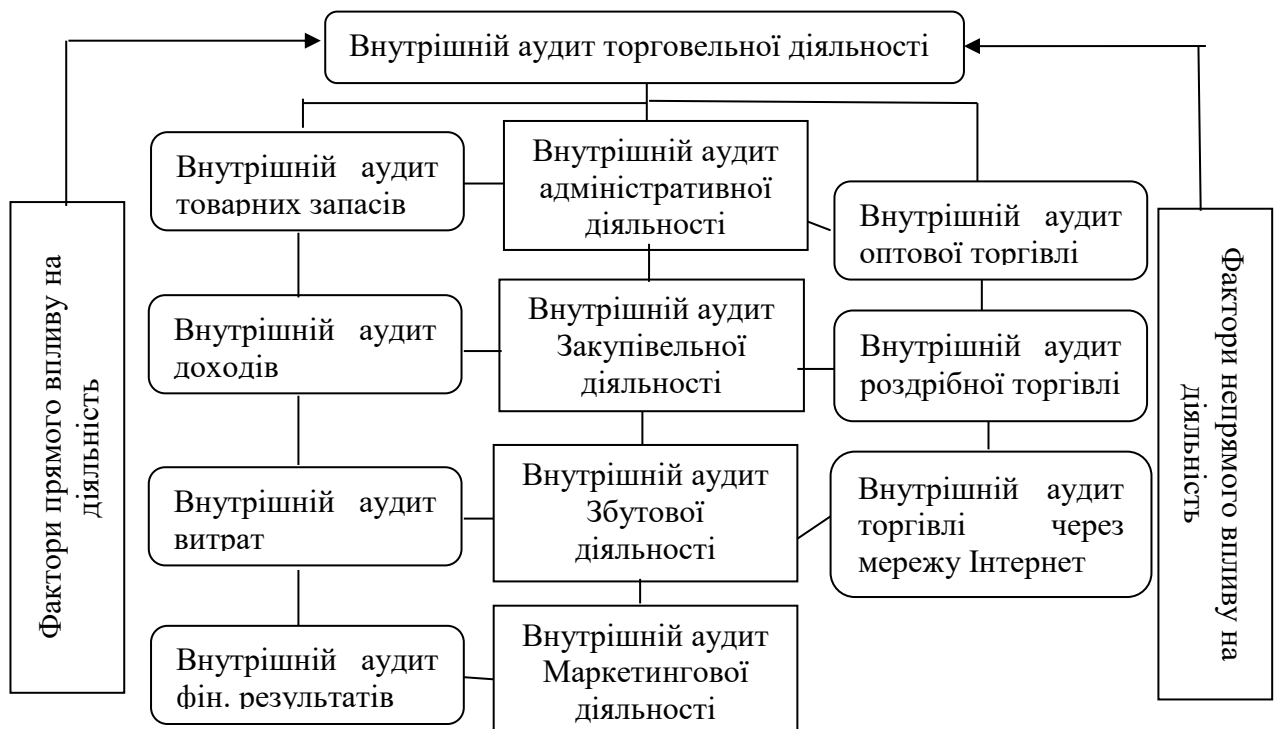


Рисунок 3.3 – Напрямки проведення внутрішнього аудиту на торговельному підприємстві

В розрізі напрямків проведення внутрішнього аудиту розглянемо внутрішній аудит маркетингової діяльності. Оскільки основним завданням сучасних торговельних підприємств є збільшення доходів при утворенні нових каналів збуту, збереження ринкових позицій та розширення конкурентних переваг компаній на цільовому ринку.

В цьому питанні аудит маркетингової діяльності є ефективним інструментом підвищення конкурентоспроможності бізнесу та його економічного зростання.

Внутрішній маркетинговий аудит орієнтований на вивчення та аналіз маркетингової стратегії, організації маркетингу, систем маркетингу, маркетингових функцій та маркетингової продуктивності компанії. Внутрішній аудит маркетингової діяльності передбачає самоперевірку власними зусиллями компанії.

Більш детально розглянемо роль внутрішнього аудиту в системі управління торговельним підприємством. Внутрішній аудит маркетингової діяльності доцільно здійснювати, за такими елементами наведеними на рис.

3.4



Рисунок 3.4 – Внутрішній аудит маркетингової діяльності

Внутрішній аудитор здійснює оцінку ефективності маркетингової діяльності на основі показників наведених в таблиці К.1 Додатку К.

У відповідності до встановленої мети проведення аудиту маркетингової діяльності складається програма аудиту, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази. Для відповідного забезпечення роботи внутрішнього аудитора або уповноваженої особи, що буде здійснювати аудит маркетингової діяльності, пропонуємо відповідну програму аудиту наведену в Додатку Л.

З огляду на всі можливі запропоновані методи проведення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності ми вважаємо найактуальнішим та універсальним метод SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats). SWOT-аналіз дає змогу оцінити сильні та слабкі сторони підприємства, можливості і загрози ринку з метою формування маркетингових цілей, стратегій і конкретних заходів, що дають змогу простежувати потенціал підприємства до тенденцій та умов ринку

Застосування цього аналізу дає чітке розуміння факторів, які можуть впливати на цільову спрямованість проведення аудиту маркетингової діяльності.

Основним завданням, що постає перед аудитором це не просто здійснення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності, а і висунути припущення на основі аналізу, які б можна було здійснити зміни для поліпшення становища підприємства. Покращення апарату управління розширює можливості збуту продукції на нові ринки збуту. Проведення такого аудиту для підприємства в короткострокову перспективу може становити ще більші витрати, але для ефективності діяльності в майбутніх періодах такі витрати є окупними та ефект від яких буде довготривалим

Короткий зміст результатів аудиту надається у формі висновку аудитора (звіту) з описом обсягу аудиту, рекомендаціями щодо адміністрування

відповідними посадовими особами для підвищення ефективності діяльності компанії.

Таблиця 3.4 – Форма проведення SWOT-аналізу.

Сильні сторони (S)	Слабкі сторони (W)
<ul style="list-style-type: none"> -Удосконалення або розробка стратегії маркетингу; -Утворення асортименту товарів на основі вподобань споживачів; -Формування бази клієнтів; -Використання Інтернет ресурсів; -Прогресивні методи управління: 	<ul style="list-style-type: none"> -Відсутність розробок щодо стратегій маркетингу; -Хаотичне формування асортименту товарів; -Відсутність бази клієнтів; -Відсутність нових шляхів збуту товару; -Застарілі форми менеджменту.
Можливості (O)	Загрози (T)
<ul style="list-style-type: none"> -Залучення нових споживачів; -Розширення асортименту товарних груп; -Можливі переваги над конкурентами; -Розширення торговельних представництв; -Формування іміджу бренду; 	<ul style="list-style-type: none"> -Збільшення конкуренції; -Понесення витрат більше запланованих; -Швидкі втрати позицій ринку без постійного проведення аналізу ключових показників;

Звіт про маркетинговий аудит може включати як висновки, так і перспективні пропозиції діяльності підприємства, а також ті, що допоможуть вирішити проблеми у розвитку іміджу товару, організації, що виникли в результаті минулих подій або неправильних управлінських рішень.

Таким чином, основними цілями аудиту маркетингової діяльності є розробка рекомендацій щодо покращення маркетингової діяльності. В розрізі управління ресурсами підприємства маркетинговий аудит торговельних підприємств є найефективнішим способом оцінки маркетингової діяльності підприємств, оскільки позиціонування на сучасному торговельному ринку є вагомим складовим утриманням позиціонування серед конкурентів. А ефективно проведеним аудитором аналізом вважається взаємодія інформації, яка необхідна при плануванні діяльності підприємства зі збуту до підтримки маркетингових та корпоративних рішень, які будуть запроваджуватися в майбутньому для ефективного управління торговельним підприємством.

ВИСНОВКИ

Активна торговельна діяльність вимагає впровадження нових відповідальних заходів щодо обліку та аудиту торговельного бізнесу. Було розглянуто сутність понять пов'язаних з торгівлею, на основі нормативно-правових актів розподілено умови ведення торговельної діяльності на загальні та спеціальні. В ході дослідження виявлено, що для провадження торговельної діяльності на загальних умовах є обов'язковим для всіх суб'єктів торговельної діяльності, а виділення спеціальних умов пов'язане зі специфікою певних форм діяльності.

З метою повного дослідження теми торговельної діяльності визначено найрозповсюджені форми торгівлі: оптова та роздрібна. Проведене дослідження у відмінності обліку методів оцінки товарів на оптовому та роздрібному підприємстві. Визначено положення визнання доходів та витрат на торговельному підприємстві для умов досягнення позитивних фінансових результатів та функціонування підприємства у стратегічних планах.

Посилення конкуренції серед торговельних підприємств зумовлює необхідність проведення аудиту торговельної діяльності задля ефективних управлінських рішень стосовно внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності.

Проведено аналіз структури та стану розвитку торговельної галузі України. Виявлено позитивну тенденцію основних показників торгівлі. В Україні налічується розгорнута мережа оптових та роздрібних торговельних підприємств, що забезпечують потреби населення. Успішність торговельної галузі характеризується показниками обсягу та структури товарів споживання.

Дослідження системи бухгалтерського обліку в частині обліку операцій з придбання, надходження, транспортування, зберігання та вибуття товарів не виявило особливостей щодо первинного обліку на торговельному підприємстві. Але було виокремлено перелік особливостей, що регулюються обліковою політикою підприємства та нормативно-правовими актами.

З метою визначення більш ефективного обліково-аналітичного забезпечення, що організовує бухгалтерський облік на підприємстві за допомогою організаційно-методичного, управлінського та аналітичного забезпечення. Зокрема, з метою удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів необхідно додатково ввести систему аналітичних рахунків третього та четвертого порядків для рахунків доходів, витрат та фінансових результатів виходячи із напрямків реалізації товарів.

Запропонована система аналітичних рахунків дає змогу для детального та пропорційного відображення фінансових результатів за кожним видом діяльності. Деталізація субрахунків дає комплексну оцінку розподілу доходів та понесених витрат, що забезпечує апарат управління комплексним підходом до інформаційного забезпечення.

З метою підвищення ефективності управління торговельним підприємством запропоновано проведення аудиту маркетингової діяльності в розрізі внутрішнього аудиту торговельного підприємства. Здійснення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності сприяє сучасним підходам до управління підприємством, аналіз позицій на ринку відносно ключових конкурентів.

З метою покращення механізмів управління розроблено алгоритм проведення аудиту маркетингової діяльності, створено план аудиту, виділено найефективніший метод проведення та зазначено джерела для отримання аудиторських доказів при проведенні внутрішнього аудиту маркетингової діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит підприємств України // Пропозиція. – 2015. - №4. – С.9-11.
2. Аудиторська палата України О.Ю. Редько «Стисло про аудит»[Електронний ресурс], м. Київ 2021/Режим доступу: https://www.apu.com.ua/wcontent/uploads/2021/02/7_%D0%A1%D1%82%D0%B8%D1%81%D0%BB%D0%BE-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.pdf
3. Апопій В.В. Організація торгівлі / В.В. Апопій. – 3-тє вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 632 с
4. Бурак І.О. Галузеві особливості торговельних підприємств / І. О. Бурак // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29
5. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл.) / Ю. А. Верига, Г. І. Зима. - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 656 с.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов / Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ). — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
7. Гордополов В.Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі / В.Ю. Гордополов, Н.В. Гордополова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка. Спеціальний випуск 29 (Ч 1). Ужгород, 2010. С. 157–161
8. Господарський кодекс України:[Електронний ресурс] /Відомості верховної ради України (ВВР) – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
9. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]/Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
10. Дадьо Я. Маркетинговий аудит- засіб підвищення конкурентоздатності підприємства/ Я. Дадьо// Маркетинг в Україні.- 2016.- №2.- С. 47-51.

11. Дерев'янченко Т. Є. Маркетинговий аудит в оцінюванні ефективності витрат підприємства на маркетинг / Т. Є. Дерев'янченко // Молодий вчений. - 2015. - № 12(2). - С. 15-19.
12. Закон України "Про захист прав споживачів"[Електронний ресурс]/ Відомості Верховної Ради (ВВР) – від 12 травня 1991 р. із змінами, внесеними від 16.10.2020 – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>
13. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» [Електронний ресурс] – ВВР – від 1995 - № 46 - ст. 346/ Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр#Text>
14. Закон України «Про лікарські засоби» [Електронний ресурс] – ВВР – від 1996 - № 22 - ст. 87/ із змінами, внесеними 12 серпня 2014 р/ Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-вр#Text>
15. Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [Електронний ресурс] – ВВР – від 1995 - № 28 - ст. 206/ Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>
16. Закон України «Про державний ринковий нагляд і контроль нехарчової продукції» [Електронний ресурс] - ВВР - від 2011р. - №21 – ст. 144 в редакції від 04.07.2013р / Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2735-17#Text>
17. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – Вип. 2. – С. 61–64. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_12
18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій – Міністерство фінансів – від 30.11.1991 р. - №291 зі змінами та доповненнями.

19. Конституція України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80#Text>

20. Ков'ях Т.В. Сучасні теорії розвитку підприємства та його видові прояви / Т. В. Ков'ях // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2015. Вип. 1. С. 246–254. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2015_1_37

21. Куденко Н.В. Маркетингові стратегії фірми : [монографія] / Н.В. Куденко – К.: КНЕУ, 2012. – 245 с

22. Маркіна І. Соціально-економічна сутність внутрішньої торгівлі //Економічний аналіз : зб. наук. праць . 2016. № 23. С.50-60

23. Маркіна І.А., Вороніна В.Л.. Розвиток торгівлі в Україні: діагностика стану, тенденції та перспективи Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки 2016 с. 115-121.

24. Маринченко Володимир Миколайович Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України / Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» // № 12 (22), 2 т., 2016. С. 97.

25. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подме& шальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602с.

26. «Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)», видання 2018 року

27. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів» - Міністерство фінансів – від 10. 01.2007 зі змінами, внесеними № 6 від 14.01.2020.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом МФУ – від 29.11.99 - №290.

29. Облік реалізації товарів - стаття/ Журнал: Податки & Бухоблік вересень, 2016/№ 76
30. Обсяг роздрібного товарообороту в Україні у 2015-2020рр. // Державний комітет статистики України/ URL: [http:// www.ukrstat.gov.ua/](http://www.ukrstat.gov.ua/)
31. Порядком провадження торговельної діяльності і правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів [Електронний ресурс] - КМУ - від 15.06.2005р. - №833 – м.Київ/ Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-п#Text>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом МФУ від 20.10. 99р. №246, №751/4044.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом МФУ - від 31.12. 99р. - №318, зареєстрованим у МЮУ 19.01. 2000р. №27/4248.
34. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
35. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ від 24.05.95 р. № 88.
36. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене наказом МФУ від 21.01.2016 р. № 13.
37. Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні (додаток до постанови КМУ від 25.02.2009 р. № 207).
38. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств / [С.В. Князь, В.П. Залуцький, Н.П. Яворська] // Ефективна економіка. – 2017. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5425>
39. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник / Пушкар Михайло Семенович, Семанюк Віта Зеновіїна – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 211 с.

40. Плаксі́й Т.О., Пухальська Г.В. Маркетинговий аудит: сутність, складові та особливості проведення/Т.О. Плаксі́й, Г.В. Пухальська//Економічні науки. – 2009.- №2, Т.1. – С. 74-77.
41. Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення. (ДСТУ 4303-2004)-чинний від 01.2005:[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0130609-04#Text>
42. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора // Аудитор України. – 2014, № 9(226). – С. 32–37
43. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук / М.Є. Скрипник. – К., 2014. – 23 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : eprints.kname.edu.ua/.../3/arefSKRYPNYK-01-09-2014.do
44. Трансформаційні процеси в торгівлі України: монографія / [Л.О. Лігоненко, Г.М. Богославець, Г.Л. Піратовський та ін.]; за ред. Л.О. Лігоненко. Київ: Київ. Нац.торг-екон.ун-т, 2009. С. 129- 148
45. Шаповал О. Пересортиця: порядок проведення і документальне оформлення // Бухгалтерія. – 2006. – № 46 (721). – С. 42-46.
46. Armstrong G. Marketing: An Introduction 12-th ed. / G. Armstrong, P. Kotler. Pearson, 2015. 673 p.

ОФОРМЛЕННЯ

ДОДАТОК А

SUMMARY

Samotoy Yu.S. Accounting and audit of trade activities. . – Bachelor -level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2021.

The essence of accounting and auditing of trade enterprises of Ukraine is investigated in the work. A system of basic principles for accounting for goods, income, expenses and financial results of commercial enterprises has been formed.

The main purpose of this study is to develop recommendations for the formation of income, expenses and financial results of commercial enterprises and the organization of recommendations for the audit of activities.

Key words: trade activity, wholesale trade, retail trade, principles of accounting for goods, income, expenses, financial results, audit of trade activity.

АНОТАЦІЯ

Самотой Ю.С. Облік і аудит торговельної діяльності. Кваліфікаційна бакалаврська робота. Сумський державний університет, Суми, 2021 р.

У роботі досліджено сутність обліку і аудиту торговельних підприємств України. Сформовано систему основних принципів щодо обліку товарів, доходів, витрат та фінансових результатів торговельних підприємств.

Основною метою цього дослідження є розробка рекомендацій щодо формування доходів, витрат та фінансових результатів торговельних підприємств та організації рекомендацій щодо аудит діяльності.

Ключові слова: торговельна діяльність, оптова торгівля, роздрібна торгівля, принципи обліку товарів, доходи, витрати, фінансові результати, аудит торговельної діяльності.

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 - Характеристика поняття торгівля та торгової діяльності.

№	Нормативно-правовий документ	Тлумачення
1.	Ст. 263 Господарського кодексу України	Господарсько-торгівельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері торгівлі, спрямована на продаж промислово-технічної продукції та товарів народного споживання, а також допоміжна діяльність, що забезпечує їх впровадження через надання відповідних послуг.
2.	Податковий кодекс України	Трактує про господарську діяльність, як про роздрібну та оптову торгівлю, діяльність у торгівлі та виробництві (ресторанна промисловість) за готівку, та інші способи оплати та використання платіжних карток.
3.	Відповідно до ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля»	Торговельна діяльність - це ініціатива, систематична діяльність, що здійснюється на власний ризик для отримання прибутку юридичних та фізичних осіб при купівлі-продажу товарів кінцевим споживачам або посередницьким організаціям або агентська діяльність, представництво, комісійні та інші послуги при просуванні товарів від виробника до споживача.
4.	пп. 4.4 п. 4 ДСТУ 4303:2004	Роздрібна торгівля – це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачу та надання йому торговельних послуг.
5.	пп. 4.5 п. 4 ДСТУ 4303:2004	Оптова торгівля – це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю, для виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг

ДОДАТОК В

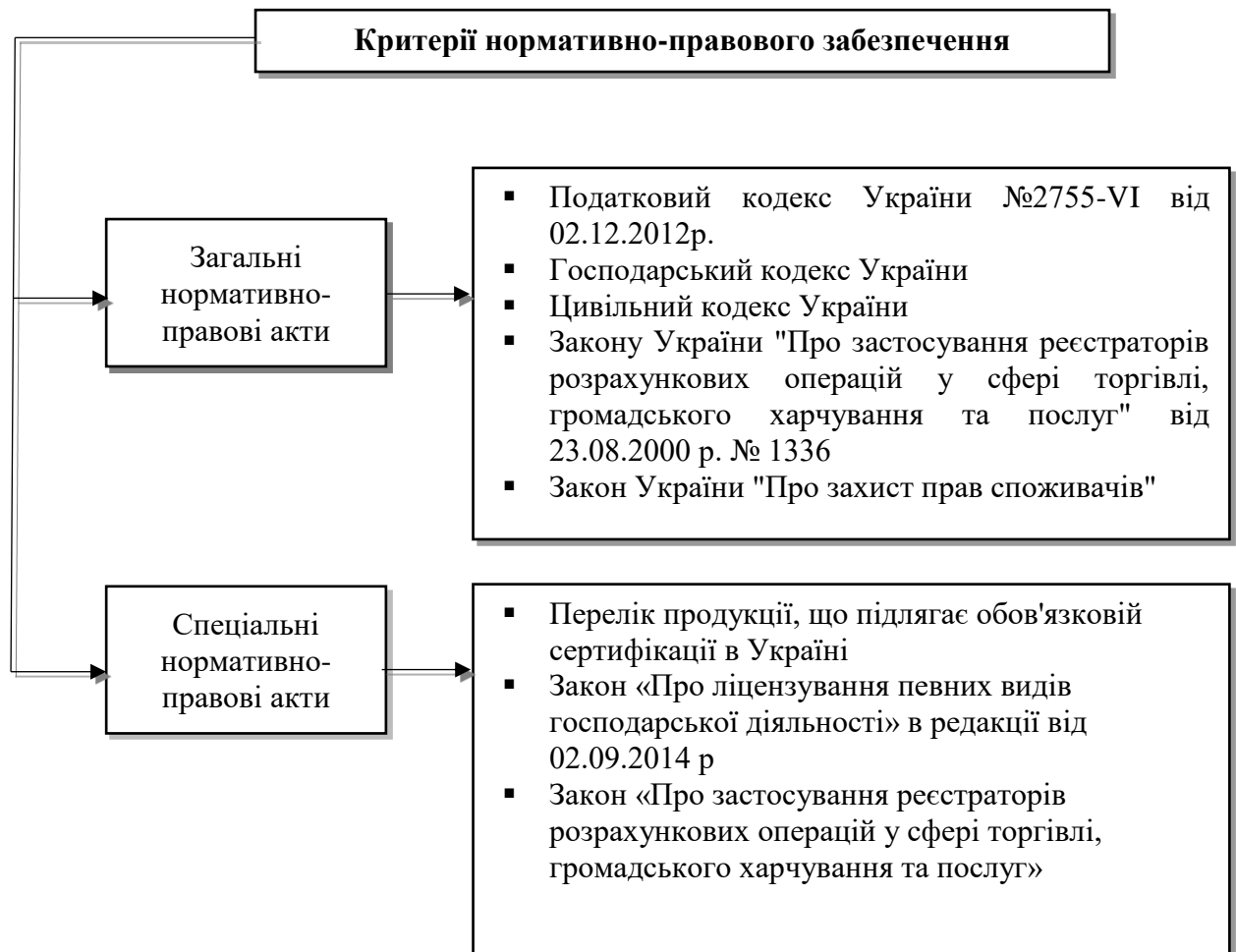


Рисунок В.1 – Критерії нормативно-правового забезпечення торговельної діяльності в Україні

ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1 – Методи вибуття товарів.

№	Метод	Спосіб розрахунку та суть	Місце застосування
1.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Собівартість реалізації товарів, які вибувають, визначають окремо за кожною товарною одиницею, тобто товар вибуває за тією вартістю, за якою він був оприбуткований при надходженні.	Зазвичай застосовують при торгівлі автомобілями, ювелірними виробами, нерухомістю.
2.	Середньозваженої собівартості;	За календарний місяць здійснення операцій: для цього сумарну вартість залишку товарів на початок звітного місяця та вартість отриманих у звітному місяці товарів ділять на сумарну кількість товарів на початок звітного місяця та отриманих у звітному місяці товарів. На дату здійснення операції: обчислюється діленням сумарної вартості таких товарів на дату операції на сумарну кількість товарів на цю ж дату	Застосовують на підприємствах, що мають велику кількість різної номенклатури товару
3.	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Товари, реалізовані першими, оцінюють за собівартістю перших за надходженням товарів і т. д.	
4.	Нормативних затрат	Складають попередню калькуляцію нормативної собівартості виробу, тобто калькуляцію собівартості, обчисленої за нормами витрати матеріальних і трудових витрат, що діють на початок місяця.	Використовується промислово-виробничими підприємствами
5.	Ціни продажу	Собівартість реалізації визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів та сумою торгової націнки на ці товари.	Використовувати підприємства роздрібною торгівлі, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки та ведуть облік товарів у продажних цінах

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1 – Джерела отримання аудиторських доказів.

№	Вид документа	Форма	Призначення
1.	Договори	Типові форми чинні відповідно до законодавства України	домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків.
2.	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	типова форма М-20	Фіксує передачу матеріальних цінностей водію (експедитору) і є підставою для вибуття матеріальних цінностей зі складу підприємства
3.	Товарно-транспортна накладна (ТТН)	Форма 1-ТН	Документ, виданий перевізником, в якому містяться дані та інструкції щодо відвантаження партії товару.
4.	Маршрутний лист	Типова форма N 2 (що діє у межах України) типова форма N 3 - (службового легкового автомобіля)	Маршрутний лист являє собою документ, в якому відображаються всі здійснені працівником поїздки.
5..	Прибуткові ордери	форма М-4	використовуються для оприбуткування товарів, що поступили від постачальників, відповідних даним супровідних документів. Вони складаються матеріально відповідальною особою, що приймає товари
6.	Акт про приймання матеріалів	форма М-7	Використовується для оприбуткування товарів, коли є розбіжності якості і кількості з даними супровідних документів, і для товарів, що надійшли без документів, тощо.

ДОДАТОК Е

Таблиця Е.1 – Алгоритм проведення аудиту діяльності торговельних підприємств.

Типовий алгоритм аудиту діяльності торгових підприємств:	
1.	Планування аудиторської перевірки
2.	Перевірка наявності дозволів на здійснення торгової діяльності.
3.	Перевірка правильності формування цін на товари.
4.	Перевірка документального оформлення надходження товарів та їх аналітичного обліку.
5.	Перевірка наявності неповернених і невикористаних доручень у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення доручень.
6.	Перевірка наявності безтоварних операцій
7.	Перевірка інших питань, передбачених Програмою аудиту
8.	Виявлення порушень та розробка рекомендацій щодо їх усунення і недопущення
9.	Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів.
10.	Узагальнення виявлених порушень та рекомендацій в аудиторському висновку, який складається у відповідності з вимогами МСА 700

ДОДАТОК Ж

Вихідні данні основних показників діяльності торговельних підприємств
України

Таблиця Ж.1 – Оптовий товарооборот за 2015-2020 рр.

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Оптовий товарооборот підприємств оптової торгівлі (юридичних осіб), млн.грн	1178887	1555966	908670,6	2215367	2322177	2462559
Оптовий товарооборот (у фактичних цінах) до відповідного періоду попереднього року, %	119,33	131,99	122,67	116,07	104,82	106,05
Індекс фізичного обсягу оптового товарообороту (у порівнянних цінах) до відповідного періоду попереднього року, %	87,8	104,7	102,8	103,6	99,5	104,2

Таблиця Ж.2 – Показники роздрібно обороту за 2015-2020 роки.

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Оборот роздрібно торгівлі, млн.грн	1018778	1175319	815344	930629	1094046	1201624
Оборот роздрібно торгівлі (у фактичних цінах),%	112,96	115,37	69,37	114,14	117,56	109,83
Обороту роздрібно торгівлі (у порівнянних цінах),%	79,3	104,3	106,5	106,2	110,3	107,6
Роздрібний товарооборот (юридичних осіб), млн.грн	477966,6	555975,4	586330	668370	793479,2	868283,3
Роздрібний товарооборот (у фактичних цінах), млн.грн	109,04	116,32	105,46	113,99	118,72	109,43
Роздрібно товарообороту (у порівнянних цінах), %	79	104,5	106	105,8	111,4	107,2

Таблиця Ж.3 - Роздрібний товарооборот підприємств роздрібної торгівлі за товарними групами, млн.грн.

Найменування товарної групи	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Усі товари	487558	555975	586330,1	668369,6	793479,2	868283,3
Продовольчі товари	200236	227902	233204,1	289695,9	336587,9	384091,6
У відсотках до підсумку, %	41,1	41	39,8	43,3	42,4	44,2
Непродовольчі товари	287322	328073	353126	378673,7	456891,3	484191,7
У відсотках до підсумку, %	58,9	59	60,2	56,7	57,6	55,8

Таблиця Ж.4 – Рівень рентабельності торговельних підприємств за 2015-2019 роки.

Показник	2015	2016	2017	2018	2019
Прибуток (збиток), млн. грн	-88161	-4841,8	25874,2	68809,8	108561,5
Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств, %	-0,9	15,8	18,8	23,3	25,3
Дохід від реалізації продукції, млн. грн	2259354,5	2611122,8	3202167	3932571,9	3993785,3
Рівень рентабельності (збитковості) продажу торговельних підприємств, %	-3,90	-0,19	0,81	1,75	2,72
Обсяг реалізованої продукції, млн. грн	2219620,3	4163900,7	6745439	6021545,4	7085544,1

Таблиця Ж.5 - Кількість найманих працівників за видами діяльності в Україні за 2015-2019 роки.

Вид діяльності	роки				
	2015	2016	2017	2018	2019
Всього зайнятих осіб	5778120	5713871	5714585	5870601	6241889
Кількість найманих працівників в сільському господарстві, осіб	569383	583428	558157	545763	535012
Кількість найманих працівників в сільському господарстві, %	9,85	10,21	9,77	9,30	8,57
Кількість найманих працівників в промисловості, осіб	2241445	2168373	2142614	2101401	2037086
Кількість найманих працівників в промисловості, %	38,79	37,95	37,49	35,80	32,64
Кількість найманих працівників в торговельній діяльності, осіб	899933	912814	971316	1017778	1051235
Кількість найманих працівників в торговельній діяльності, %	15,57	15,98	17,00	17,34	16,84

ДОДАТОК И

Таблиця И.1 – Кореспонденції обліку адміністративних витрат.

№	Зміст	Дт	Кт
1.	Нараховано заробітню плату адміністративного персоналу	92	661
2.	Нарахування резерву на оплату відпусток	92	471
3.	Відображено суми відрахувань на соціальне страхування	92	651,652,653
4.	Відображено суми амортизації ОЗ і нематеріальних активів	92	131,132
5.	Відображено суми витрат на оренду -на суму ПДВ	92 681	685 685
6.	Нарахування податків та інших обов'язкових платежів	641	642
7.	Відображення витрат на відрядження адміністративного персоналу	92	372
8.	Відображення витрат на страхування майна підприємства	92	655
9.	Відображення витрат на оплату ліцензій, підготовку кадрів	92	377
10.	Віднесення суми адміністративних витрат на фінансові результати	791	92

Таблиця И.2 – Кореспонденції обліку витрат на збут.

№	Зміст	Дт	Кт
1.	Відображення сум амортизації необоротних активів, що використовуються під час реалізації товарів	93	13
2.	Відображення суми витрат на пакувальні матеріали і ремонт тари	93	204
3.	Відображення суми витрат на відрядження персоналу задіяного в збуті продукції	93	372
4.	Відображення суми нарахованої ЗП персоналу задіяного в збуті продукції	93	661
5.	Відображення суми нарахувань на обов'язкове соціальне страхування	93	65
6.	Відображення витрат на рекламу	93	685
7.	Списання суми витрат, пов'язаних з реалізацією, після визначення фінансового результату звітного періоду	791	93

Таблиця И.3 – Кореспонденції обліку доходів та витрат.

№	Зміст	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Одержано дохід від реалізації товару	311	702	12 000,00
2.	Відображено ПЗ з ПДВ	702	641	2000,00
3.	Доход, одержаний від реалізації продукції списується на рахунок 79 для визначення фінансових результатів діяльності	701	791	10 000,00
4.	Списується собівартість реалізованої продукції	791	902	4 000,00

Продовження таблиці И.3

5.	Понесені адміністративні витрати	791	92	2 400,00
6.	Понесені витрати на збут	791	93	800,00
7.	Понесені інші операційні витрати	791	94	300,00
8.	Отриманий прибуток відноситься в порядку закриття субрахунку 791 на рахунок нерозподіленого прибутку	791	441	2 500,00

ДОДАТОК К

Таблиця К.1 – Показники ефективності маркетингової діяльності підприємства.

№	Показник	Характеристика
1.	Питома вага маркетингового персоналу	Показує частку персоналу, які виконують обов'язки пов'язані з забезпеченням маркетингових функцій
2.	Питома вага витрат на маркетинговий персонал	Відображає частку фонду оплати праці призначеної для працівників маркетингового відділу
3.	Рентабельність витрат на просування і збут	Розраховується як співвідношення суми прибутку від реалізації до суми збутових витрат та характеризує їх ефективність
4.	Рентабельність маркетингових витрат	Характеризує ефективність маркетингових заходів, розраховується співвідношенням суми прибутку від продажу до суми маркетингових витрат
5.	Коефіцієнт затоварення	Відображає зміни залишків готової продукції та розраховується як співвідношення зміни залишку продукції та обсягу реалізації

ДОДАТОК Л

Програма аудиту маркетингової діяльності

Підприємство на якому проводиться перевірка _____

Керівник підприємства _____

Аудитор _____

Період проведення аудиту _____

Склад аудиторської групи _____

Етап	Відділ маркетингу	Мета та завдання аудиту	Місце проведення	Дата	Аудиторські докази	Особи, що виконували
Підготовки	Маркетингова стратегія підприємства	Ознайомлення з оцінкою системи маркетингу на підприємстві	Відділ маркетингу			
Перевірки	Товарна політика	Ринкова адекватність товарів, якість товарів	Відділ збуту, відділ маркетингу, відділ постачання			
	Цінова політика	Аналіз ринкових позицій; Методи ціноутворення	Відділ маркетингу, бухгалтерія			
	Збутова політика	Планування руху товарів; Вибір каналів розподілу товарів; Визначення результатів збуту	Відділ маркетингу, відділ збуту			
	Комунікаційна політика	Аналіз бюджету планування; Аналіз планування просування	Відділ маркетингу, відділ збуту			
Контролю	Контроль маркетингу	Аналіз продуктивності маркетингової діяльності; Визначення прибутковості та ефективності витрат	Маркетинговий відділ; Бухгалтерія; відділ збуту			