

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ
ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

(на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю комерційної фірми
«Чернівціторгбудматеріали», м. Чернівці)

Студентки 2 курсу, 709 групи
заочної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і оподаткування»

Кречуняк
Софії
Вікторівни

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Євдошак
Володимир
Іванович

Завідувачка кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2024

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ	7
1.1. Економічна сутність та класифікація товарних запасів суб'єктів господарювання	7
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури	13
Висновки до розділу 1	20
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ	22
2.1. Організація обліку товарних запасів на підприємстві	22
2.2. Фінансовий облік товарів суб'єктів господарювання сфери роздрібної торгівлі	27
2.3. Управлінський облік товарів на підприємствах роздрібної торгівлі	32
Висновки до розділу 2	39
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА	40
3.1. Аналіз товарних запасів, товароруку та товарооборотності підприємств роздрібної торгівлі	40
3.2. Концептуальні засади контролю товарних запасів підприємства	54
Висновки до розділу 3	59
ВИСНОВКИ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні умови господарювання обумовлюють зміну форм і методів управління діяльністю підприємства торговельного підприємства, вимагають нових підходів до визначення її ефективності. Однією із складових загальної ефективності підприємств торгівлі є оптимізація управління товарними запасами, яке передбачає визначення та дотримання організаційних заходів, забезпечення користувачів якісною обліковою інформацією про наявність і рух товарних запасів, а також систематичне здійснення аналізу та контролю формування й ефективного використання товарних запасів.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів, товароруху та товарооборотності здійснили такі вітчизняні й зарубіжні науковці, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Ю.А. Верига, І.В. Жиглей, В.П. Завгородній, І.В. Замула, О.А. Зоріна, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, М.В. Кужельний, А.С. Крутова, С.О. Левицька, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, В.О. Озеран, Н.І. Петренко, В.В. Пятов, К.В. Романчук, Ю.С. Цал-Цалко, В.Г. Швець, Ф. Вуд, Д. Колдуелл, Г. Мус, Дж. Фостер, Ж. Жал Б. Нідлз, Х. Андерсен та ін.

Не применшуючи значення внеску в науку зазначених вчених-дослідників, слід відмітити недостатність комплексних досліджень проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю операцій з товарами на всіх етапах їх руху від товаровиробників до споживачів, зокрема, невирішеними залишаються питання: організаційно-методичного забезпечення управлінського обліку операцій, пов'язаних з товарорухом; внутрішньогосподарського контролю наявності та ефективності використання товарних запасів з врахуванням особливостей функціонування суб'єктів малого підприємництва.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних

та організаційних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів та товароруху в системі інформаційного забезпечення управління торговельними підприємствами.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано для вирішення такі **завдання**:

1. Проаналізувати існуючі підходи до трактування економічної сутності товарів та товарних запасів у різних галузях економічної науки та у нормативно-правовій базі.
2. Узагальнити та систематизувати класифікацію товарних запасів в системі інформаційних потреб управління підприємствами роздрібної торгівлі.
3. Здійснити критичний аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури, що стосуються теми кваліфікаційної роботи.
4. Визначити складові облікової політики в частині операцій, пов'язаних з товарорухом та наявністю товарних запасів, для ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємствах роздрібної торгівлі.
5. Виявити існуючі методичні підходи до облікового відображення наявності та з руху товарів у первинній документах, облікових регістрах та звітності торговельного підприємства.
6. Обґрунтувати необхідність ведення внутрішньогосподарського обліку товарних запасів та товароруху в системі збереження майна, підвищення ефективності операційної діяльності та забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємствах сфери роздрібної торгівлі.
7. Висвітити основні структурні елементи організаційно-інформаційної моделі аналізу товарних запасів підприємств торгівлі в системі формування методики аналітичних досліджень.
8. Здійснити розробку та апробацію методики економічного аналізу товарних запасів, товароруху та товарооборотності торговельних підприємств.
9. Висвітити основні методологічні засади господарського контролю за наявністю та рухом товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі.

10. Розробити систему висновків та рекомендацій теоретико-практичного спрямування щодо покращення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління товарними запасами торговельних підприємств.

Об'єктом дослідження виступає процес бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних питань обліку, аналізу та контролю товарних запасів підприємств, які функціонують у сфері роздрібною торгівлі національної економіки.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Для уточнення та поглиблення економічної сутності товарів та товарних запасів, а також ідентифікації господарських операцій, пов'язаних з рухом товарів, в аспекті розробки інструментів належного облікового відображення використано методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння й конкретизації. Логічний метод, а також метод порівняння, використано для удосконалення порядку нормативного регулювання бухгалтерського обліку руху товарів. Методи аналогії, діалектичний метод і системний підхід використовувалися для розробки організаційно-методичного підходу до бухгалтерського обліку товароруху. У роботі також знайшли застосування методи: економічного аналізу (структурний і динамічний аналіз, аналіз абсолютних і відносних показників), методи факторного аналізу (балансовий, ланцюгових підстановок). Методи конкретизації, аналіз, синтез, абстрагування та ідеалізація покладені в основу удосконалення організаційних й методичних засад внутрішнього контролю наявності товарних запасів та товароруху.

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

видання, Інтернет-ресурси. Фактографічна інформація, використана в процесі досліджень, включає звітну інформацію ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.

Наукова новизна одержаних результатів. Здобувачем ступеня вищої освіти «магістр» одержані наступні результати, яким характерна наукова новизна, а саме:

- удосконалено класифікацію товарних запасів у системі потреб логістики, маркетингу, бухгалтерського обліку та управління торговельним підприємством;
- систематизовано вітчизняне та зарубіжне законодавство різних рівнів, в яких наведено визначення поняття «товари», а також окреслено обліково-правові аспекти товарних операцій;
- запропоновано у системі управлінського обліку деталізацію субрахунку 282 “Товари в торгівлі” в розрізі субрахунків 1-8 порядків, що повинно задовольнити інформаційні потреби менеджерів різних ланок управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій та пропозицій, спрямованих на подальший розвиток теоретико-методичних положень бухгалтерського обліку, економічного аналізу та внутрішнього контролю в системі покращення інформаційного забезпечення управління товарними запасами торговельних підприємств.

Публікації. За результатами досліджень опубліковано одну наукову працю загальним обсягом 0,5 друк. арк. [27].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність та класифікація товарних запасів суб'єктів господарювання

В умовах конкурентної боротьби забезпеченість товарними запасами в системі забезпечення безперебійної діяльності торговельних підприємств набуває все більшого значення. Товарні запаси є важливою, а у багатьох випадках, найбільшою частиною поточних активів підприємств, які функціонують у сфері роздрібної торгівлі.

Сучасний ринок характеризується широким діапазоном взаємопов'язаних операцій з головним об'єктом ринку – товаром. У сьогоднішньому світі товарно-грошові відносини відіграють головну роль у подальшому прогресі людства. Від того, наскільки контрольовано і систематично буде розвиватися торгівельна діяльність та товарна експансія, залежить стабільність як самих ринків, так і економіки світу в цілому [72, с. 1037].

Наукове обґрунтування сутності категорії «товар» було та й сьогодні залишається предметом багатьох досліджень вчених. Сутність товару була визначена і досліджена в працях багатьох зарубіжних вчених Англії, Франції, Італії. Так, наприклад, французький фінансист Ж. Неккер протиставляє товари послугам та грошам; французький економіст Ж.-Б. Сей – нерухомим благам, проте англійський економіст Д. Рікардо розглядає товар як результат виробничої діяльності. Проблему економічної сутності товарів й товарних запасів та їх місця в діяльності підприємства розглядали і вітчизняні вчені, а саме: А.А. Мазаракі, І.О. Бланк, Л.О. Лігоненко, Н.М. Ушакова, Ю.А. Кузьмінський, Ф.Ф. Бутинець, Р.А. Алборов, В.Г. Артеменко, В.В.

Остапенко, С.Г. Байкіна, І.М. Багата, М.М. Хахонова, В.С. Рудницький, Б.В. Гринів та ін.

Аналіз визначення «товар» вітчизняних і зарубіжних авторів з точки зору лінгвістики, маркетингу та економіки фіксує багатовекторність розвитку та впливу світового ринку на суспільство.

Сучасні економічні умови вимагають подальшого вивчення сутності й удосконалення товарів і товарних запасів на оптово-роздрібних підприємствах.

В умовах глобалізації та інформатизації економіки все, що є стратегічним ресурсом, може бути визначене через категорію «товарний потік». Будь-які дисбаланси у світових пропорціях ринків, які реалізуються як товарно-грошові відносини, можуть призвести до широкої гами криз в економіці.

Визначення «товар» і «товарні запаси» стислі, вони не висловлюють всіх аспектів даного поняття і на сьогодні. Це і неможливо, тому що як сам об'єкт, так і наші уявлення про нього стрімко розвиваються, і вчорашні визначення вже є недостатніми. У сучасних умовах глобалізації економіки, яка передбачає потужний інформаційний вибух, швидко зростає як асортимент товарів певних категорій, які існують сьогодні, так і виникають принципово нові види товарів. Найбільш поширеними новими продуктами на відміну від епохи стрімкого технічного прогресу (який почався і триває з часу створення промисловості), сучасний етап економічного розвитку світу фіксує серйозне перенесення ваги в бік різних продуктів, пов'язаних з товарами, які мають інформаційний зміст.

Саме наявність такого процесу і сигналізує про необхідність термінових дій щодо збалансування виробництва, продажу і споживання ресурсів на сучасному етапі розвитку як світової економіки в цілому та національної зокрема.

Товар – це об'єкт, який спеціально виробляється для вживання потенційним споживачем, має певну вартість, яка задовольняє інтереси як виробника, так і споживача. Поняття «товар» об'єднує предмети, які вироблені в промисловості, сільському господарстві, науково-технічній сфері, кустарному і ремісничому виробництві, є витвором мистецтва, антикваріатом, мають

історичну або культову цінність, а також представляють собою будь інтелектуальні та інформаційні, роботи, послуги, юридичні права, які знайдені, проведені, надані та запропоновано на ринку для отримання грошового еквівалента, їх реальної вартості, в певному місці і часу.

Аналізуючи поняття «товар», виникає об'єктивна необхідність сформулювати підходи, які визначають його новий зміст та відповідають сучасним вимогам глобалізації економічних процесів і акцентуються на них в соціальних аспектах:

- товар є матеріалізацією соціально-економічних відносин у суспільстві та є своєрідним носієм матеріальної і духовної культури суспільства;
- товар – це той соціальний показник, який визначає стан власника (як виробника, так і споживача);
- товар – це саме та річ, яка спонукала людину до обміну. Для сучасної людини цей обмін виступає у вигляді купівлі-продажу: об'єкт на інший, універсальний товар – гроші;
- товар – це головний об'єкт, який створює ринок. Суб'єкти ринку (продавець і покупець) виступають функціонерами купівлі-продажу або обміну одного товару на інший (гроші);
- товар, з одного боку, є продуктом виробництва, який призначений для реалізації на конкретному ринку (для виробника), а з іншого боку, - товар є необхідним об'єктом споживання, який задовольняє конкретні потреби покупця [1; 9, с. 34-37; 51; 80, с. 24; 81].

Товари, як в українському бухгалтерському (фінансовому) обліку, визначаються як вид матеріальних цінностей. Так, згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу [44].

У табл. А1 розкрито тлумачення поняття «товари», які наведені в нормативно-правових актах.

Аналіз нормативно-правових актів (табл. А1) показав, щодо визначення сутності товарів дозволяє виділити основні фактори, на яких акцентується увага

при її визначенні. Найважливішими з них є: матеріальний виріб, придбаний чи отриманий від юридичних чи фізичних осіб і призначений для продажу; матеріальна або нематеріальна власність, яка призначена для реалізації; продукт праці, що реалізують на ринку, об'єкт купівлі-продажу; продукція, що знаходиться у сфері обороту (на складах виробничих підприємств, торгівельних організаціях, роздрібній торговельній мережі, в дорозі) призначена для продажу; все те, що може задовольнити певну потребу.

У найзагальнішому вигляді всі товари, представлені на ринку, поділяються на засоби виробництва і предмети споживання. Споживчі товари (предмети споживання) – це товари, придбані для особистого, сімейного споживання. Товари виробничого призначення (засоби виробництва) купуються приватними особами, організаціями для подальшої переробки та перепродажу. Це всіляке технологічне обладнання, паливно-сировинні товари тощо [30, с. 271-272]. Проте виділення тільки таких укрупнених груп недостатньо для ефективного управління товарами. В залежності від призначення та характеру використання усі товари можна класифікувати за різними ознаками.

Товари діляться на дві групи:

- матеріально-речові блага – до них відносяться їжа, житло, машини, матеріали;
- послуги – транспорт, зв'язок, охорона здоров'я, наука, освіта, культура, комунально-побутове обслуговування, реклама, торгівля.

Для здійснення безперервного процесу товарного обігу необхідні певні товарні запаси. Товарний запас – це сукупність товарної маси, яка знаходиться в сфері обігу і призначена для продажу.

Товарні запаси, як категорія товарообігу, забезпечує постійний процес обігу товарів і виконує ряд певних функцій. До основних функцій відносять:

- забезпечення безперервності розширеного виробництва і обігу, в процесі якого відбувається їх регулярне утворення та витрачання;
- задоволення такого попиту населення як платоспроможність, тому що це форма товарного пропозиції;

- аналіз співвідношення між обсягом і структурою попиту і пропозиції [31, с. 200].

Серед причин, які вимагають управління утворенням товарних запасів, можна виділити наступне:

- безперервністю процесів обігу;
- розбіжністю сезонних коливань виробництва товарів з їх споживанням;
- розбіжністю структури попиту та номенклатури виробництва окремими підприємствами товарів особистого споживання, що призводить до необхідності накопичення продукції різних підприємств і формування на цій основі торгового асортименту відповідно до потребами ринку;
- нерівномірністю розміщення виробництва і районів споживання;
- умовами транспортування товарів, необхідністю дострокового завезення товарів у деякі регіони країни з урахуванням кліматичних, географічних та інших особливостей даних регіонів [72, с. 1039].

В табл. А2 наведено погляд вчених-дослідників на тлумачення поняття «товарні запаси».

Дані табл. А2 дозволяють стверджувати, що товарні запаси – це товари, які очікують моменту реалізації. Вони формуються для забезпечення безперервного продажу товарів на випадок перебоїв в процесі постачання та вимагають постійного оновлення. Об'єми запасів товарів напряду залежать від обсягів основної діяльності, головною їх особливістю є підвищення швидкості товарообертання, тобто можливості маневрування товарами для задоволення більшого числа споживачів, потреби яких в товарах не збігаються в часі.

Невід'ємною складовою в системі управління, обліку, аналізу та контролю товарних запасів виступає їх класифікація. При цьому, класифікація товарних запасів, крім зазначених систем, може бути використана у логістиці (рис. А1).

На думку Р.В. Воронко та В.О. Грезенталь класифікацію товарних запасів бажано проводити, ґрунтуючись на: по-перше, визначення основних істотних ознак для вирішення завдань за допомогою створеної класифікації; по-друге, на

кожному етапі поділ на види повинен проводитися лише за однією підставою: по-третє – кожен елемент класифікації, отриманий внаслідок розподілу, повинен бути визначений [11, с. 165]. Зазначені напрямки безумовно повинні бути враховані у системі формування найбільш повної класифікації товарних запасів для потреб управління.

У своїй праці Саченок Л.І. та Нікітина А.П. виділяє наступні класифікаційні ознаки щодо групування товарних запасів (табл. А3).

Заслуговує на увагу і найбільш повно відповідає потребам менеджменту товарних запасів торговельного підприємства класифікація, яка наведена у праці А.А. Мазаракі, Н.М. Ушакової, Л.О. Лігоненко [29].

Дослідник Сет Годін, об'єднуючи виробничі і товарні запаси, виділяє чотири групи, на які поділяються товарні запаси (табл. А4).

Варто відзначити, що класифікація С. Годіна має низку безперечних достоїнств, а саме: виділення «наявних» (замовлених, але поки не доставлених на склад) запасів, стратегічних (створених державою для забезпечення економічної безпеки країни в критичних ситуаціях) запасів тощо. Проте дослідниця занадто широко підходить до класифікації виробничих і товарних запасів, що не дозволяє застосувати її для конкретного об'єкта, оскільки багато підпунктів класифікації залишаються не висвітленими [93, с. 59].

На додаток нам здається доцільним привести класифікацію Е. Дейвса та Б. Селтера, яка представляє собою більш вузький підхід до розподілу товарних запасів [91, с. 148-149] (табл. А5).

На основі розглянутих класифікацій можна запропонувати систематизовану класифікацію товарних запасів в системі управління торговельним підприємством (табл. А6).

Запропонована систематизовані класифікація товарних запасів, на наш погляд, є у найбільш повній мірі задовольняє потреби бухгалтерського обліку (фінансового та управлінського), економічного аналізу та господарського контролю в системі інформаційного забезпечення управління торговельним підприємством.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури

В умовах подальшої гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності та бухгалтерського обліку (МСФЗ – IFRS (International Financial Reporting Standards), МСБО – IAS (International Accounting Standard)) та повної інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір актуалізується питання нормативного регулювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Це стосується також бухгалтерського обліку товарних запасів.

Законодавче регулювання будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку, включаючи товарні запаси, є принциповим питанням для досягнення достовірності облікових даних та задоволення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів з прямим та непрямим фінансовим інтересом. Діюча нормативно-правова база, що регулює бухгалтерський облік запасів не враховує у повній мірі галузевих особливостей бухгалтерського обліку товарних запасів.

Порядок ведення обліку та контролю товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі, зокрема будівельними матеріалами, регулює ряд нормативно-правових документів, покликаних забезпечити:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів;
- захищеність споживачів непродовольчих товарів, шляхом здійснення контролю та встановлення відповідальності тощо.

Державну політику у сфері оподаткування, бухгалтерського обліку та господарського контролю в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна податкова служба України, Державна

митна служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок бухгалтерського (фінансового) обліку товарних запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені трьома рівнями (міжнародний, державний та рівень підприємства) (рис. Б1).

Наведене та рис. Б1 законодавство має різний юридичний статус із дотриманням положень нормативно-правових актів вищого рівня.

Більш детальний аналіз нормативно-правової бази з бухгалтерського та податкового обліків, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів підприємств торгівлі наведено в табл. Б1-Б2.

Аналіз основних нормативно-правових актів (табл. Б1-Б2), що регламентують бухгалтерський облік товарних запасів підприємств оптово-роздрібної торгівлі в Україні показав, що нормативна база носить більш загальний характер, і окремі важливі питання бухгалтерського обліку даного об'єкта в них викликають праксеологічну неузгодженість, зокрема існують відмінності між порядком оцінки товарних запасів за вимогами національних П(С)БО та Міжнародних стандартів фінансової звітності (бухгалтерського обліку).

В Україні методологічні засади щодо бухгалтерського обліку товарних запасів регулюється НП(С)БО 9 «Запаси», який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Основні вимоги до бухгалтерського обліку товарних запасів розкриваються за допомогою структури П(С)БО 9 «Запаси», яке, як у цілому ряді країн пострадянського простору або розроблено на основі МСБО 2 «Запаси», або міжнародний стандарт діє у якості регламентації національного облікового законодавства (рис. Б2).

Систематизовані обліково-звітні аспекти в НП(С)БО 9 «Запаси» залишають коло не врегульовано-спірних аспектів, що вимагають їх вирішення та впровадження в практику обліку, звітності, оподаткування, аналізу та контролю. Насамперед відзначимо відсутності нормативного врегулювання

обліку товарних запасів, що не використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року, у т.ч. внаслідок об'єктивних обставин запровадження воєнного стану, та не можуть бути реалізовані, у зв'язку з відсутністю або технічної (тимчасової) неможливості задоволення попиту на них; не врегульовано бухоблік товарних запасів, які надійшли безоплатно, або як благодійних активів для потреб ЗСУ та інших силових структур України. Вони не відповідають критерію законодавця щодо отримання економічної вигоди ... Ці важливі та суттєві аспекти не обумовлені і в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів в цілому та товарних запасів зокрема.

Слід зазначити, що особливістю МСБО в цілому та МСБО 2 «Запаси» зокрема є те, що вони носять загальний характер і не виключають національних особливостей бухгалтерського обліку країн, що їх використовують, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а також монаправлені на надання більшої свободи при розкритті інформації про господарську діяльність, що ґрунтується на застосуванні професійного судження. Як зазначає проф. С.Ф. Голов: “для забезпечення диференціації фінансової звітності та задоволення вимог різних користувачів необхідно відмовитися від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків і доцільно врахувати досвід ЄС, зберегти лише загальну структуру фінансових звітів і мінімальні вимоги до розкриття інформації” [13, с. 32]. Дійсно, МСФЗ має варіативний характер щодо порядку визнання та оцінки товарних запасів та встановлює вимоги до інформації про них, яка повинна бути наведена у фінансовій звітності різних національних облікових систем.

У табл. Б2 наведений порівняльний аналіз концептуальних засад НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» в системі визначення спільних та відмінних підходів щодо регулювання окремих питань обліку товарних запасів.

Дані табл. Б2 показують, що наведений у НП(С)БО та МСБО методичний підхід в цілому до бухгалтерського обліку товарних запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Однією із суттєвих

відмінностей між стандартами є обмеження сфери їх застосування.

Не меншою, а й то і більшою є кількість опублікованих наукових праць, монографій та захищених дисертацій, присвячених управлінню, бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів (див. табл. Б3). Розглянемо положення основних з них.

Бровко О.Т. у своїй праці «Оцінка товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі» дослідила основні питання оцінки товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі при їх надходженні, зберіганні та вибутті. В результаті проведених досліджень було запропоновано механізм оцінки товарних запасів та удосконалено документальне забезпечення процесу їх переоцінки на підприємствах роздрібно́ї торгівлі [6].

Її попередня праця присвячена аналізу поглядів вчених-дослідників щодо визначення економічної сутності запасів та товарних запасів в системі організації їх управління на підприємствах галузі торгівлі [5].

Бузак Н. Свою статтю присвятила розгляду специфічних питань вибору оптимальної моделі нагромадження, групування, систематизації й узагальнення інформації про товарні запаси та розкриття її в обліковій політиці підприємств торгівлі [7].

Багато праць присвячено розгляду та удосконаленню класифікації товарних запасів. Зокрема у статті Воронко Р. М. та Грезенталь В. О. «Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі» досліджено класифікацію товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі та можливості її використання для прийняття подальших управлінських рішень [11]. Аналогічному напрямку дослідження присвячена праця Чаплінської А.А. у якій зазначено, що «...кожна класифікаційна ознака дає змогу приймати більш обґрунтовані управлінські рішення відносно даної групи активів (товарних запасів)» [83].

Досить цікавою є праця Сачанка Л.І. та Нікітіної А.П. «Місце товарів і товарних запасів у діяльності торгових підприємств», у якій автори здійснили аналіз товару та товарних запасів з точки зору лінгвістики, логістики,

маркетингу та економіки в системі багатовекторного розвитку та впливу світового ринку на суспільство. Крім цього, у статті наведена класифікація товарів та товарних запасів та зазначені її функції в системі управління [72].

Білик В.М. та Закусілова О.А. окреслюючи результати проведеного дослідження щодо сфери застосування термінів "товарні ресурси" і "товарні запаси" відзначають, що «...товарні запаси є товарними ресурсами, обсяг яких визначений на певний момент часу, наприклад на початок чи кінець планового періоду. У період між двома визначеними моментами торговельне підприємство оперує товарними ресурсами, які загалом складаються із ресурсів на початок періоду (товарних запасів) і надходжень за цей період (промислове виробництво, сільськогосподарське виробництво, імпорту, інших, наприклад з державного резерву) тощо» [3, с. 176].

Обліковим аспектам в системі інформаційного забезпечення управління товарними запасами присвячені праці: Морозової Н. та Фоміної О. «Відображення в бухгалтерському обліку операцій з розпродажу товарів» – наведено основні принципи та методологію відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій щодо розпродажу товарів [40]; Колокольцева О. В. «Бухгалтерський облік як інформаційна база для управління товарними запасами» – розглянуто інформаційне забезпечення управління товарними запасами та запропоновано напрямки та шляхи удосконалення джерела інформації [26]; Мішенка Г. «Облік недостач та лишків товарів, виявлених в результаті проведення інвентаризації» – наведено інформацію щодо відображення в обліку інформації щодо недостач та лишків товарів, які виявлені в результаті проведення інвентаризації [39]; Привалової Н. «Товари реалізовані, але продовжують знаходитися на складі продавця» – порядок відображення у бухгалтерському обліку інформації, щодо реалізованих товарів, які залишаються не вивезеними зі складу продавця [61]; Церетелі Л. «Облік запасів» – відображено організацію та відображено в обліку операцій, пов'язаних з надходженням, зберіганням та вибуттям запасів [87]; Шафранової Г. «Облік товарів на підприємствах торгівлі» – висвітлено порядок

документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку наявності та руху товарних запасів [89] та ін.

Розгляду аналітичних аспектів присвячена праця Крещенка О. В. «Методологічні та методичні засади ABC-підходу як універсального механізму аналізу товарних запасів», у якій наводяться переваги застосування методичних та методологічних засад ABC-аналізу в системі управління товарними запасами суб'єктів господарювання [28].

У праці Романовича І.М. розглянуто особливості методики оцінки забезпеченості товарними ресурсами товарообороту роздрібного торговельного підприємства та запропонована оптимізаційна організаційно-інформаційна модель аналізу забезпеченості підприємства товарними ресурсами [69].

Столярчук Г. свою працю «Методика аналізу показників ефективності реалізації товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі» присвятив розглянуто основні методологічні аспекти аналізу показників ефективності реалізації товарних запасів на базі фінансових коефіцієнтів [76].

У статті «Оцінка товарних запасів та їх товарооборотності на підприємствах роздрібної торгівлі» Чаплінська А.А. розглянула аналітичні процедури в системі управління товарними запасами підприємств роздрібної торгівлі; визначила та обґрунтувала вплив зміни рентабельності реалізації та товарооборотності на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, які функціонують у торговельній галузі [84].

Розгляду контрольних процедур присвячені праці статті: Богацької Н.М. «Організація контролю рівня товарних запасів підприємств торгівлі» – розкрито зміст основних етапів процесу організації контролю за рівнем товарних запасів в підприємствах роздрібної торгівлі [4]; Ступінської Н.В. «Роль контролю товарних запасів в системі управління підприємств торгівлі» – досліджено теоретичні питання з контролю товарних запасів в системі управління підприємств торгівлі; проведено критичний аналіз існуючих у наукових колах підходів щодо досліджуваного питання [77].

Звичайно питанням обліково-аналітичного та контрольного забезпечення

присвячено цілий ряд спеціалізованих видань (монографії, посібники, навчальні посібники тощо), серед авторів яких відзначимо: Барабаш Н.С. [2], Гриніва Б.Ф. [17], Даценко Г.В. [20], Мазаракі А.А. [29], Марцина В.С. [30], Сапоговської О.В. [71], Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Вериги Ю.А. [82], Чернелевського Л.М. [85] та ін.

Систематизація досліджень у галузі бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Питання обліку, аналізу, контролю товарних запасів, що розглядаються у спеціальній літературі

№ п/п	Питання, що розглядалися	Автор (и) та джерело														
		Бровко О.Т.	Бузак Н.	Морозова Н., Фоміна О.	Нестеренко О.О.	Романович І.М.	Сапоговська О.В.	Саченок Л.І., Нікітіна Л.П.	Столярчук Г.	Тітаренко Г.Б.	Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А	Чаплінська А.А.	Мазаракі А.А.	Гринів Б.В.	Барабаш Н.С.	Кравченко Л.І.
1	Сутність та поняття товарні запаси	+			+	+		+			+	+	+	+		+
2	Класифікація товарних запасів				+			+			+	+	+	+	+	+
3	Характеристика нормативно-правового поля здійснення обліку, аналізу та контролю			+							+			+	+	+
4	Організація обліку товарних запасів	+	+		+					+	+					
5	Документальне офор- млення надходження, наявності та вибуття товарних запасів			+	+		+			+	+					
6	Облік торгових націнок	+			+		+			+	+					
7	Удосконалення методики обліку товарних запасів	+	+	+	+		+			+	+					
8	Удосконалення методики аналізу товарних запасів					+			+			+	+	+	+	+
9	Удосконалення методики контролю капітальних інвестицій				+						+					
10	Інформаційне забезпечення управління товарними запасами	+		+		+		+	+			+	+	+	+	+
11	Відображення у звітності товарних запасів										+				+	

Аналіз джерел спеціальної наукової та навчально-методичної літератури (табл. 1.1 та Б3) показав, що питання бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю товарних запасів на підприємствах торгівлі всесторонньо висвітлені у вітчизняних та зарубіжних джерелах. Автори вивчають існуючі проблеми та «вузькі місця» обліково-аналітичної системи товарних запасів на підприємствах, виявляють можливі способи їх вирішення та надають свої конкретні пропозиції і рекомендації щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання, які функціонують у торговельній галузі.

Зазначимо, що праці вітчизняних і зарубіжних вчених-дослідників містять низку суперечностей та спірних питань, адже наукові відкриття та теорії можуть формуватися лише на перетині різних поглядів та міркувань. Тому питання удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління товарними запасами є актуальними і на сьогодні у світлі досягнень сучасної науки та практики.

Висновки до розділу 1

Результати дослідження теоретико-методичних аспектів бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю дали змогу зробити наступні висновки:

1. Товари – це оборотні, матеріальні, операційні активи, які використовуються у поточній діяльності підприємства та призначені для реалізації протягом операційного циклу (короткострокові активи).
2. Для здійснення безперервного процесу товарообертання необхідні певні товарні запаси. Товарний запас – це сукупність товарної маси, яка знаходиться у сфері обігу та призначена для продажу. Кругообіг товарів, зміна статичної форми запасів динамічною формою товарообороту, обґрунтовує економічний зміст процесу товарообертання.

3. Основою бухгалтерського обліку, аналізу та контролю товарних запасів виступає їх класифікація в системі інформаційних потреб управління торговельним підприємством.
4. Аналіз нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік товарних запасів засвідчив, що методичний підхід до обліку даної групи активів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах щодо запасів.
5. Проведений аналіз спеціальної літератури показав, що основними ознаками класифікації товарних запасів у роздрібній торгівлі є виконувані функції (призначення), мета створення, ставлення до комплексних логістичних функцій, відповідність нормативам, ступінь відповідності попиту, рівень ліквідності, характер попиту тощо.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організація обліку товарних запасів на підприємстві

Раціональність ведення обліку на підприємстві залежить від рівня його організації. Французький вчений Є.П. Леоте щодо організації обліку писав: «Колесо економіки рухається не тільки за допомогою праці і капіталу, а й завдяки «обліковому порядку» [92, с. 9]. Згідно твердження М.С. Пушкаря, організація та ведення бухгалтерського обліку є цілісною системою методів, прийомів та заходів, що сприяють оптимальному функціонуванню обліку та забезпечують його подальший розвиток в управлінні підприємства [68, с. 12]. Тобто організація обліку передбачає впорядкування всіх її елементів та забезпечення їхнього ефективного існування та застосування в систему управління.

Розвиток ринкових відносин в Україні, наявність підприємств різних форм власності та розширення міжнародних економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами сприяли впровадженню в облікову практику облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління не тільки системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Тому формування облікової політики на підприємстві – доволі трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємству доведеться працювати не один рік згідно з розробленою та затвердженою обліковою політикою. Це вимагає від управлінського персоналу підприємства більш виваженого підходу до розробки та підтримки на належному рівні облікової політики з урахуванням впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Правова регламентація організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємствах України міститься у Законі

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [63].

Згідно із умовами чинного облікового законодавства керівник ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» створює належні умови для чіткої та раціональної організації й ведення бухгалтерського обліку, який надає користувачам достовірну, неупереджену, оперативну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Дослідивши наукові доробки та теоретичні підходи різних авторів, дозволяє сформулювати власне бачення питання організації бухгалтерського обліку товарних запасів. На нашу думку, доцільно виділяти науковий, організаційний, технологічний та методичний етапи в організації обліку на торговельних підприємствах (рис. 2.1).

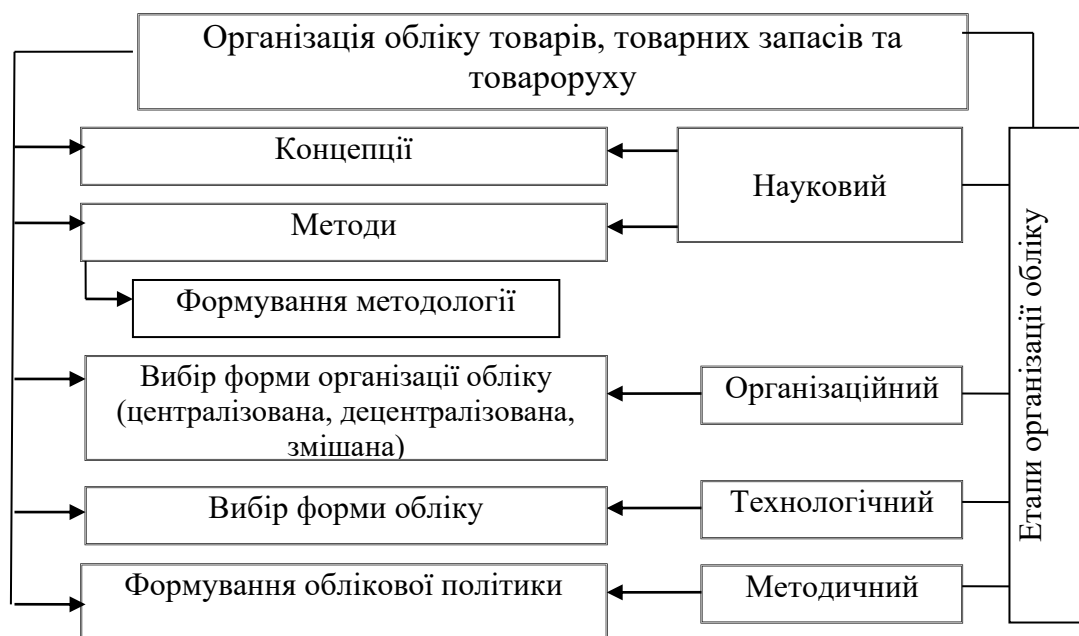


Рис. 2.1. Складові організації обліку товарів, товарних запасів та товароруху на підприємствах торгівлі

На ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», враховуючи організаційну структуру та об'єми роботи, бухгалтерський облік ведеться відповідною особою – бухгалтером. Окремого структурного обліку не сформовано, оскільки при такій незначній (5 осіб) кількості працюючих не має сенсу створювати бухгалтерію. Відповідно бухгалтер підприємства самостійно веде облік, складає фінансову, податкову та статистичну звітність.

Під час обрання форми обліку головним орієнтиром виступають принципи та правила ведення обліку, іншими словами – облікову політику.

Облікову політику можна розглядати в першу чергу як політику власника, адже її склад залежить від потреб відповідних груп користувачів інформації. Документально облікова політика оформлюється розпорядчим документом – Наказом про облікову політику.

Для створення належної та орієнтованої на конкретних споживачів інформації слід враховувати два її аспекти: методичний та організаційно-технічний (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Особливості формування облікової політики з питань облікового відображення наявності та руху товарів

Досліджуючи облікову політику ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», було систематизовано основні її положення з питань, що стосуються облікового відображення та систематизації інформації про товари (табл. В1).

В обліковій політиці слід чітко вказувати форму бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві. В свою чергу, форма обліку являє собою цілісну систему ув'язаних між собою облікових реєстрів із зазначенням певної послідовності записів про господарські операції. Кожне підприємство самостійно приймає рішення стосовно вибору тої чи іншої форми бухгалтерського обліку.

На ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» для узагальнення інформації про господарські процеси використовується журнальна форма бухгалтерського обліку із застосуванням комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія 8.2» (рис. 2.3). Проте окремі процедури та документи (реєстри) бухгалтер підприємства складає в ручну, оскільки «1С: Бухгалтерія 8.2» не може врахувати всіх потреб споживачів інформації.

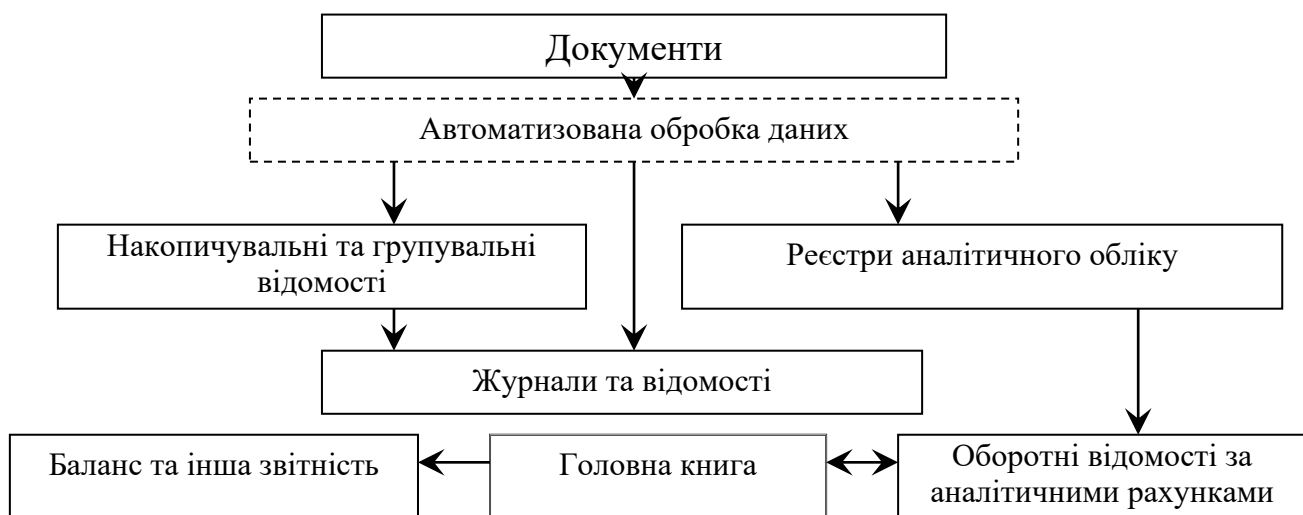


Рис. 2.3. Схема журнальної форми обліку із застосування комп'ютерної програми

Розглядаючи питання організації обліку на підприємстві, не можна залишити поза увагою документальне оформлення наявності та товароруху на ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» (табл. В2). Оскільки правильно оформлений документ є єдиною підставою для облікового відображення господарської операції в реєстрах обліку та на відповідних рахунках. Форми документів, які застосовуються у документальному оформленні руху товарно-матеріальних цінностей, затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинного обліку

документів з обліку сировини та матеріалів» [66].

Схема товароруху та його документування на ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" на рис. 2.4.

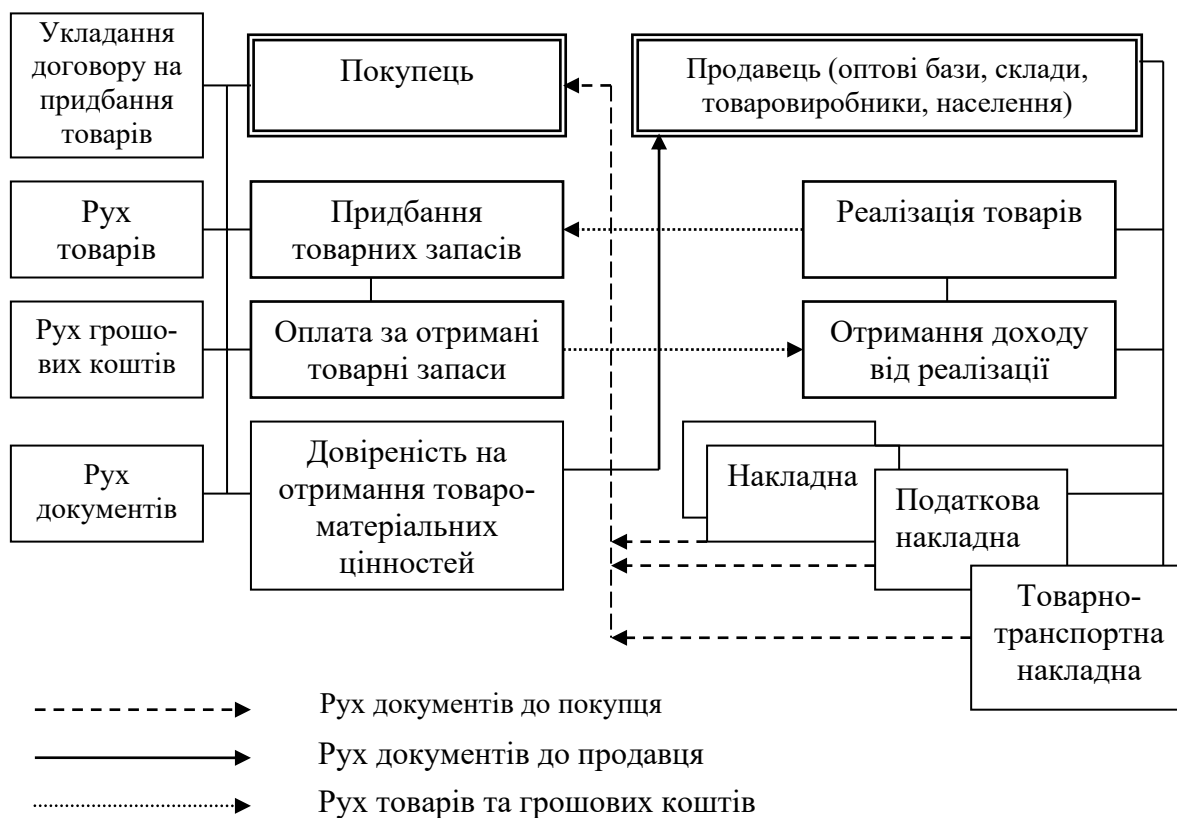


Рис. 2.4. Схема товароруху, грошових коштів та документів під час придбання товарів

Дослідивши особливості організації бухгалтерського обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі, слід відзначити, що на сьогоднішній день актуальним питанням є вдосконалення та покращення організаційних аспектів обліку на підприємствах України в цілому та на зокрема ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали».

Адже система обліку товарів та товароруху може вважатися однією із центральних ділянок роботи бухгалтера, оскільки в ній формується інформація про найвагомішу частину оборотних активів торговельного підприємства, а отже і створюються основи для визначення його фінансового стану.

2.2. Фінансовий облік товарів суб'єктів господарювання сфери роздрібної торгівлі

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства (установи, організації) та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку. Інакше кажучи, фінансовий облік – це комплексний системний облік господарської діяльності підприємства [73].

Сукупність активів, включаючи залишки товарів, власного капіталу, та господарські операції, у т.ч. з надходження та вибуття (реалізацію товарів) підприємства відображають на рахунках бухгалтерського обліку, який являє собою систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень [86].

У діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань [53] та Інструкції щодо його використання [24] для обліку товарів призначені наступний рахунок з відповідною деталізацією у розрізі субрахунків (рис. В1).

Більш детальна характеристика рахунку 28 “Товари” у взаємозв’язку з класифікацією рахунків та документацією наведено в табл. 2.1.

На ТОВ КФ “Чернівціторгбудматеріали” субрахунки 282 та 285 застосовуються для обліку будівельних матеріалів, які придбані для перепродажу. Тобто посередницька діяльність щодо придбання та реалізації через магазин товарів – будівельних матеріалів та супутніх з ними товарів є основним видом діяльності ТОВ КФ “Чернівціторгбудматеріали”.

Зазначимо, що через мережу власних торговельних точок можуть реалізуватися товари, які не належать на правах власності даного торговельного підприємства, але знаходяться на його території, обліковуються на

позабалансових рахунках в залежності від умов, на яких вони прийняті підприємством. В тому випадку, коли за договором товари прийняті торговельним підприємством на відповідальне зберігання, вони обліковуються на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”.

Таблиця 2.1

Об’єкти, що обліковуються на рахунку 28 “Товари” та їх аналітичний облік

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Відношення до балансу (активний – А, пасивний – П)	Класифікаційна група	Дебет	Кредит	Підстава для запису за рахунком
Шифр	Назва	Шифр	Назва					
28	Товари	281	Товари на складі	Активний	Інвентарний	Надходження товарів	Вибуття (реалізація) товарів внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо	Накладна, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, специфікація
		282	Товари в торгівлі					
		283	Товари на комісії					
		284	Тара під товарами					
		285	Торгова націнка	Котр-активний		Надходження необоротних активів та груп вибуття	Вибуття (реалізація) необоротних активів та груп вибуття	Накладна, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Активний				

Якщо товари надійшли за договором комісії і є власністю комітента, то їх облік здійснюється на субрахунку 024 “Товари, прийняті на комісію”. Зазначимо, що протягом 2021-2023 рр. ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» не реалізовував комісійні товари.

У відповідності до Інструкції щодо використання плану рахунків [24], рахунок 28 “Товари” кореспондує з наступними рахунками (субрахунками) (рис. В2).

Виходячи з існуючих субрахунків (рис. В1-В2) та інших факторів, організацій та ведення бухгалтерського обліку може залежати від наступних факторів, які наведені на рис. 2.5.

Облік товарів на ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» здійснюється за цінами реалізації.

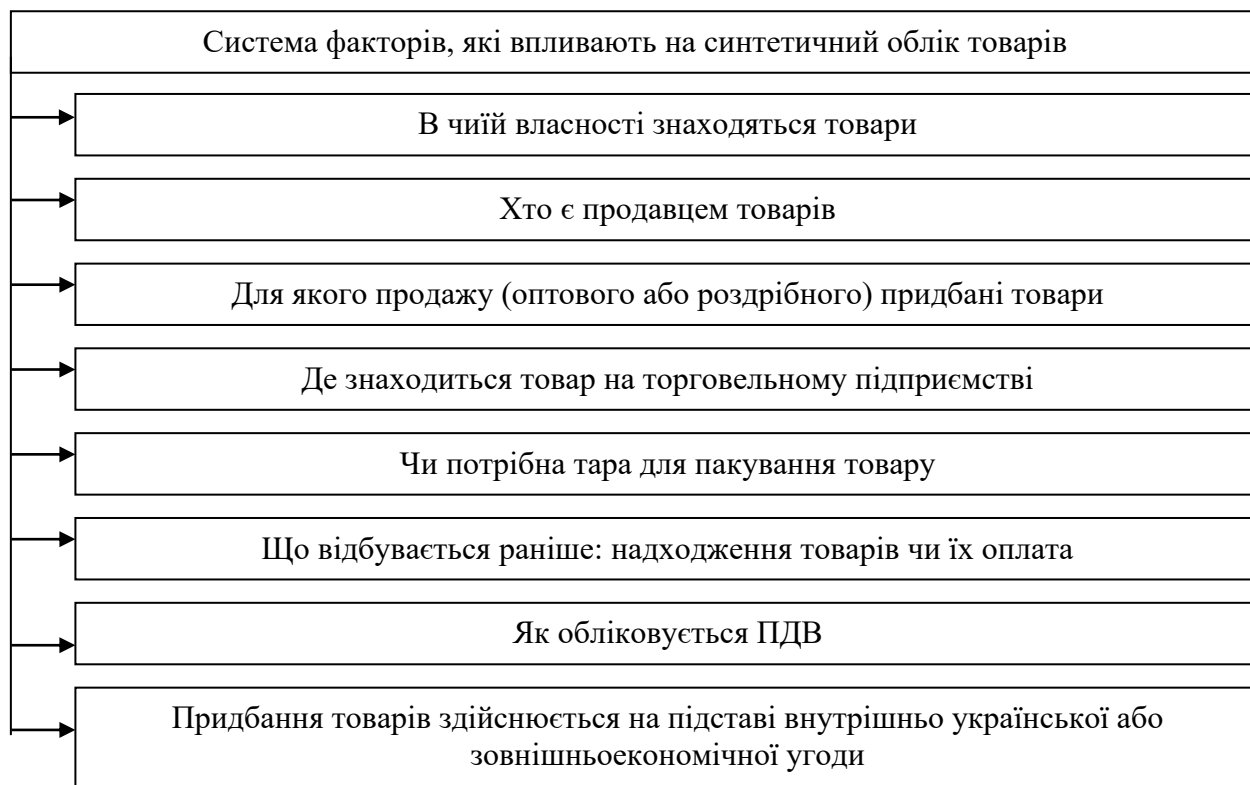


Рис. 2.5. Система факторів, які впливають на відображення в обліку господарських операцій щодо руху товарів

Інформація, що міститься у аналітиці до субрахунку 285 “Торгова націнка” є основою складення Головним бухгалтером ТОВ КФ “Чернівціторгбудматеріали” торгової націнки на реалізовані товари за відповідний звітний період-місяць.

Визначена розрахунком бухгалтерії сума торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” з кредиту субрахунку 285 “Торгова націнка”, застосовуючи при цьому метод червоного сторно, а на товари, що вибули з інших причин – відповідно до записів кореспондуючих рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку.

Для відображення доходу від реалізації товарів в системі обліку торговельного підприємства (оптового, роздрібного чи ресторанного господарства) продажу товарів використовується субрахунок 702 “Доходи від реалізації товарів”.

Формування чистого доходу від реалізованих товарів по дебету рахунка 702 “Доходи від реалізації товарів” відносять непрямі податки, а також та частина доходу, яка належить іншим підприємствам (за договорами комісії,

спільної діяльності тощо).

Списання собівартості реалізованих товарів здійснюється з кредиту рахунків обліку товарів у дебет субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”.

У кінці року сальдо рахунків 702 “Дохід від реалізації товарів” і 902 “Собівартість реалізованих товарів” списується на рахунок 791 “Результат основної діяльності”, за даними якого визначається прибуток або збиток від основної діяльності суб’єкта господарювання, у нашому випадку ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали».

Відображення у звіті про фінансовий стан (балансі) товарів оцінюються за тією ж вартістю, за якою були оприбутковані, у відповідності до Наказу про облікову політику підприємства. Така оцінка може змінитись у випадку, якщо з будь-яких причин реальна вартість цих товарів зменшується (внаслідок фізичних пошкоджень або кон’юнктури ринку). Тоді у відповідності до принципу найменшої оцінки (обережності в оцінці) товари будуть обліковуватись за їх реальною вартістю.

Ринкові відносини вимагають від торговельних підприємств своєчасного реагування на зміни, які відбуваються на товарному ринку. Одним із основних механізмів, за допомогою яких підприємство може впливати на ситуацію, є формування ціни товару. В свою чергу при формуванні ціни товару не останню роль відіграє його переоцінка, яка здійснюється під впливом об’єктивних та суб’єктивних ринкових відносин.

Ринкові відносини диктують систематичне переоцінювання товарів з метою визначення найменшої вартості – первісної або чистої вартості реалізації. Тому в дебет рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” буде відноситися облікова вартість товарів, що дорівнює первісній (купівельній) вартості (якщо товар не переоцінювався) або чистій вартості реалізації (якщо товар було уцінено). Уцінка товарів проводиться у відповідності до чинного законодавства України.

Результати переоцінки фіксуються в описі-акті.

В системі бухгалтерського обліку проведення переоцінки відображається за дебетом рахунку 946 “Втрати від знецінення запасів” в кореспонденції з кредитом рахунку 28 “Товари”.

Списано суму на яку зменшено вартість товару, за рахунок торгової націнки відображають по дебету рахунку 285 “Торгова націнка” за кредитом рахунку 946 “Втрати від знецінення запасів”.

Для узагальнення інформації про товари на ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» в системі використання програмного продукту “1С: Бухгалтерія 8.2” використовують окремі регістри (аналіз рахунку, оборотно-сальдова відомість по рахунку, журнал-ордер тощо, сформованих у меню “Звіти”) по рахунках 282, 285, які складаються автоматизовано, де записи аудитор робить з використанням витратних рахунків 9 класу.

Кореспонденція рахунків щодо обліку наявності та руху товарних товарів по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2023 р. наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з обліку товарів ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2023 р.

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує ТОВ "Чернівці-торгбудматеріали"		Кореспонденція рахунків згідно запропонованого робочого плану рахунків	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано товари від постачальника	28	63	28.2	63	28.2	631
2.	Віднесено суму ПДВ по придбаному товару до торгових націнок	282	285	28.2	28.5	28.2	28.5
3.	Встановлено торговельну націнку	282	285	28.2	28.5	28.2	28.5
4.	Списана торговельна націнка на реалізовані товари	285	282	285	791	285	282
5.	Відображена заборгованість з ПДВ щодо націнки реалізованих товарів	285	64	285	64.4	285	64.4
6.	Списана собівартість реалізованих товарів	90	282	70	282	902	282

Дані табл. 2.2 показують, що при надходженні товарів, нарахування торговельної оцінки на ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» застосовують типову кореспонденцію рахунків. Що стосується вибуття (реалізації) товарів, то

для собівартості реалізації на підприємстві не застосовують субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів», а торговельна націнка списується безпосередньо на субрахунок 791 «Фінансовий результат від основної діяльності».

У фінансовій звітності малого підприємства, яким є ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», залишки товарів на початок та кінець періоду відображаються у другому розділі активу “Оборотні активи” у рядку 1103 “Готова продукція”.

Крім цього, інформація щодо залишки товарів на кінець року та їх реалізацію за досліджуваний період містить у статистичні звітності, а саме у Звіті про продаж та запаси товарів у торговій мережі, форми №3-торг.

2.3. Управлінський облік товарів на підприємствах роздрібної торгівлі

У країнах з розвинутою економікою суб'єкти господарювання розглядають управління товарами як один з елементів своєї стратегії, спрямованої на успішне функціонування у ринковому середовищі та досягають цієї мети за допомогою управлінського обліку (контролінгу), який включає спеціальні розроблені методи, інформаційне забезпечення [23].

Прийняття ефективних управлінських рішень на підприємствах засноване на обробці інформації. У зв'язку з цим важливим фактором є побудова такої організаційно-інформаційної моделі, яка б забезпечувала своєчасне надання даних для управлінського персоналу.

При цьому, складовою такої моделі є організаційно-інформаційне забезпечення формування та використання товарів, яке представлене на підприємстві системою управлінського обліку [26].

В даний час, відповідно до діючого плану рахунків [53], для узагальнення інформації про товари в роздрібній торгівлі використовується субрахунок 282 “Товари в торгівлі”. В окремих випадках (за наявності в складі організації

мережі магазинів) облік ведеться за відповідальним особам або місць зберігання товарів. Практика застосування пояснень про порядок використання плану рахунків бухгалтерського обліку в діяльності торгових підприємств дозволяє зробити висновок про те, що має місце вузькість сприйняття бухгалтерами інформації про можливості організації аналітичного обліку товарів. З метою усунення цього недоліку в нами обґрунтовано необхідність включення в робочий план рахунків багаторівневої системи аналітичних рахунків для партійного обліку товарів.

Управлінський облік формує дані для обґрунтування управлінських рішень, прийнятих менеджментом підприємства з метою підвищення ефективності її діяльності. Головними вимогами до такої інформації є оперативність і детальність. Основним її постачальником є оперативний облік, призначений для акумуляції інформації з метою ведення поточної діяльності суб'єктів господарювання. Дані оперативного обліку формуються на підставі первинних документів, що відображають основні елементи виробничого процесу в торговельній діяльності: надходження, зберігання, продажу товарів покупцям [26].

Пропонує розробити товарний класифікатор і асортиментну матрицю, які покладені в основу системи аналітичних рахунків до субрахунку 282 “Товари в торгівлі” для партійного обліку товарів. Товарний класифікатор розробляється кожним підприємством самостійно на підставі її структури і використовуваного товарного асортименту. Ступінь деталізації інформації про товари, акумульована в системі аналітичних рахунків до рахунку 282 “Товари в торгівлі”, наведена в табл. 2.5. При цьому нижченаведена товарна буде відповідати статистичній звітності форми 3-торг.

Дані субрахунку 282 “Товари в торгівлі” в управлінському обліку формуються в наступній послідовності:

1. Сальдо на початок місяця відображає залишок товару в розрізі партій поставок на останню звітну дату за даними оперативного обліку, підтверджений при необхідності результатами інвентаризації.
2. Оборот за дебетом формується на підставі даних партійного обліку

надходжень товарів (в оперативному обліку така інформація відображена у Товарно-транспортній накладній форми 1-ТН).

3. Оборот по кредиту відображає продажу товарів певної партії (в оперативному обліку джерелами інформації є звіти касирів-операціоністів, товарні звіти). Тут же отримують відображення норми природного убутку, відходи.
4. Сальдо на кінець періоду визначається розрахунково. Залишки товару можуть бути підтверджені даними вибіркового контролю, виробленого матеріально-відповідальними особами, в розрізі окремих партій.

Таблиця 2.3

Фрагмент робочого плану до рахунку 282 “Товари в торгівлі” по товарній групі “Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали”

Рівень деталізації	Глибина деталізації	Субрахунки до рахунку 282	Формування субрахунку
1 рівень	По торговельним підрозділам (магазинам)	01	Магазин (відділ) №1
2 рівень	По матеріально-відповідальним особам	01	Іванов І.І.
3 рівень	По товарними групами	210	Будівельні матеріали
4 рівень	По товарному асортименту	1	Вапно
5 рівень	По номінальній назві	15	Вапно гашене
6 рівень	По фірмовій назві	5	Вапно будівельне гідратне Nur Kires
7 рівень	По постачальнику	1	ТОВ «Роднічок»
8 рівень	По партії товару	25	Надходження 25.02.2013

Оскільки на підприємствах роздрібної торгівлі управлінський облік інтегрований з фінансовим обліком, дані аналітичного обліку є основою для формування показників, використовуваних фінансовим обліком. Інформація, відображена на рахунку 282 “Товари в торгівлі” бухгалтерського фінансового обліку, визначається підсумовуванням відповідних показників аналітичних рахунків: сальдо на початок і кінець звітного періоду, обороти по дебету і кредиту. При цьому за кредитом рахунку не потрібно відображати норми природного убутку, втрат і відходів, оскільки вони вже враховані по кожному найменуванню та партії товарів окремо.

Формування системи субрахунків доречне і для показника торгової націнки. Важливість обліку націнки в розрізі окремих найменувань і партій

товарів визначається тим, що вона характеризує фактичний валовий прибуток і дозволяє оцінити майбутні економічні вигоди. Визначення цього показника в розрізі партій дозволяє розрахувати і проконтролювати рентабельність продажів окремих видів (партій) товарів, а також проаналізувати причини, що вплинули на зміну цієї величини в порівнянні з запланованим рівнем. При цьому простежується взаємозв'язок між показниками рівня залишків товарів і торгової націнки: при збільшенні рівня товарів у порівнянні із запланованою величиною (при плановому обсязі поставок) слід говорити про зниження прибутковості діяльності, оскільки торгова націнка, яка включена до залишку товарів, також зростає. Тому, вирішуючи завдання підвищення ефективності управління товарними запасами, відомості про торговельну націнку дозволяють сформувати додаткову і істотну інформацію, використовувану для обґрунтування управлінських рішень щодо формування та використання товарного асортименту.

Проведене обстеження підприємства роздрібної торгівлі показало, що розрахунок торгової націнки в бухгалтерському обліку здійснюється за середнім відсотком. При оцінці ефективності діяльності така інформація дозволяє менеджменту лише визначити факт того, чи відповідає отриманий від всіх продажів валовий дохід його запланованому рівню. Це виключає можливість оперативного впливу менеджменту на розмір націнки з метою її збільшення або зниження протягом звітного періоду, оскільки вона підтримується на плановому рівні. У випадках, коли використовується система знижок, не є можливості оцінити ступінь її впливу на прибутковість продажів в розрізі окремого найменування і партії товару [16, с. 22].

Розмір торговельної націнки визначається в рамках оперативного обліку під час оприбуткування товарів в товарних накладних. Тому є можливість застосування системи аналітичних рахунків для обліку торгової націнки, пов'язаною із аналогічними рахунками обліку товарів у бухгалтерському управлінському обліку [19, с. 46].

Наявність інформації про торговельну націнку в розрізі партій дозволяє

застосувати метод розрахунку в розрізі асортименту. Його сутність полягає в можливості використання різних націнок на товари навіть в рамках однієї товарної групи. Застосування методу дозволяє мати відомості про фактично отриманий валовий прибуток за звітний період у розрізі окремих партій товарів. Використовуючи ці дані для аналізу і контролю, з'являється можливість визначити частку кожного найменування і окремої партії товару в загальному валовому прибутку, рентабельність, факти застосування знижок та товари, щодо яких вони використовувалися, оцінити раціональність сформованого асортименту [26].

Виявлена в ході аналізу тенденція в поведінці показника торгової націнки дозволяє прогнозувати майбутні економічні вигоди. Таким чином, отриманий валовий прибуток – це важливий показник для оцінки ефективності прийнятого рішення щодо формування товарного асортименту, здатного забезпечити максимальну прибутковість торговельної діяльності.

Таким чином використання запропонованої системи аналітичних рахунків до рахунків 282 “Товари в торгівлі” та 285 “Торгова націнка” управлінського обліку дозволяє деталізувати і систематизувати інформацію про залишки товарів і торговельній націнці для здійснення:

- контролю стану товарів і прибутковості в розрізі партій, найменувань, центрів відповідальності, організації в цілому;
- аналізу та оцінки якості асортименту, затребуваності товарів, переваг покупців, раціональності розміру поставок та відповідності товарного пропозиції попиту, обґрунтованості цінової політики;
- визначення рентабельності товарів, оцінки можливості заміни низькорентабельною продукції за окремим партіям та найменуваннями товару їх аналогами або новими продуктами.

Завдання, які вирішуються в системі управлінського обліку, полягають не лише в зборі відомостей про товарні запаси, а й у перетворенні їх у форму, що містить зрозумілу і достатню інформацію для прийняття рішення менеджером відповідної ланки. З цією метою формується управлінська звітність, призначена

для внутрішніх користувачів у відповідності з вимогами до неї, що висуюються організацією (включаючи склад і зміст її форм) [14, с. 76].

В даний час дослідниками-економістами, зокрема, В. Ф. Палієм, визначено ряд класифікаційних ознак, що відображають загальні підходи до характеристики форм внутрішньої звітності [86]. Однак вони є узагальненими і не дозволяють повною мірою відобразити специфіку роздрібної торгівлі і різноманітність товарів. Тому наведено класифікацію внутрішньої звітності в розрізі її цільової спрямованості для торговельних підприємств (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Класифікація внутрішньої звітності щодо наявності товарів та товароруху на торговельних підприємствах

Класифікаційна ознака	Цільова спрямованість обліку
1. За строками складання звіту	- за добу (зміну), тиждень, декаду, місяць, квартал, рік
2. За цільовими показниками, що відображаються у звітності	- за рівнем запасів (надлишки, нестачі, неліквідні, страховий запас)
	- за купівельною спроможністю (кількість покупок у день, тиждень, зміну – визначається за даними ЕККА кількістю чеків)
	- за перевагою покупки споживачів (за асортиментом, постачальниками)
	- за зміною цін внаслідок регулювання торгової націнки
	- за незадоволеним попитом (недопоставки, підвищений попит) – за даними опитування працівників та покупців
	- за підвищенням попиту у результаті проведення рекламних акцій
3. За якістю організації торговельної діяльності	- за причинами розбіжностей запланованих показників з фактичними (за рівнем запасів, товарообороту)
	- за раціональністю сформованого товарного асортименту продукції
	- за ступенем задоволення попиту покупців по окремих позиціях (відповідність попиту та пропозиції)
	- у розрізі інформації щодо строків та причинах зривів поставок, затримань поставок, зміни або порушення обумовлених у договорах цінах
4. За суб'єктами – користувачами звітності	- для керівників підприємства;
	- для керівників структурних підрозділів;
	- для уповноважених керівником користувачів

Як впливає з даних, наведених у табл. 2.4, звіти, сформовані за вказаними ознаками, дозволяють відобразити як облікову (рівень запасів, торгову націнку, продажу), так і позаоблікового інформацію (купівельна спроможність, оцінка повноти асортименту за даними опитування продавців і покупців, ефективність рекламних акцій).

Основними формами управлінського обліку, є система внутрішніх звітів:

про стан дебіторської заборгованості в розрізі замовлень і термінів оплати (прострочена і непрострочена); про ціни в розрізі асортименту, де відображається зміна цін поставки та запланованої ціни, а також їх причини; про покупки в розрізі ЕККА з визначенням середньої вартості однієї покупки; товарний звіт по окремому найменуванню товару в розрізі асортименту, де виділений розмір використовуваних націнок і знижок; про продажі з визначенням відхилень за показниками кількості, торгової націнки і виручки в розрізі найменувань; про рівень запасів на певну дату для порівняння фактичних залишків з їх запланованим рівнем; про купівельної спроможності за певний період; про прибутковість окремих найменувань у розрізі структурних підрозділів; про ефективність продажів на підставі уподобань покупців; про незадоволений попиту за даними опитування працівників і покупців; про ефективність рекламних акцій; про раціональність сформованого товарного асортименту з визначенням упущеної вигоди або темпу зростання фактично отриманої виручки в порівнянні з плановим значенням.

У формах отримують відображення також результати контролю та аналізу ефективності торговельної діяльності (причини розбіжності запланованих показників з фактичним рівнем, ступеня задоволення попиту, виконання договірних зобов'язань постачальниками).

Інформація, наведена у перерахованих внутрішніх звітах, може бути використана для проведення:

- порівняльного аналізу товарних груп і окремих партій в розрізі кількості проданих одиниць, товарообігу, валового прибутку, що дозволяє ранжувати товари за ступенем затребуваності і перевагам покупців;
- контролю прибутковості і рентабельності в розрізі товарних груп і окремих найменувань з метою визначення пріоритетних товарів при формуванні товарного асортименту;
- контролю знижок у розрізі товарів за окремими найменуваннями, що дозволяє визначити зниження прибутковості по даному найменуванню товару і сприяє виявленню найменш затребуваних товарів;

- контролю поставок товарів за термінами, кількості, якості і цінами з метою визначення найбільш надійних постачальників.

Висновки до розділу 2

Аналіз організації та ведення бухгалтерського (фінансового та управлінського) обліку товарів та товарних запасів на підприємствах роздрібно-оптової торгівлі дав змогу розробити наступні висновки:

1. Обґрунтовані складові елементи облікової політики, які висвітлені у відповідному наказі по підприємству, є основою забезпечення ефективного управління товарними запасами торгівельних підприємств.
2. Система синтетичних рахунків, що використовується для відображення в обліку наявності та руху товарних запасів конкретним підприємством залежить від багатьох факторів, зокрема від підгалузі торгівлі, власності на товар, що реалізується тощо.
3. Використання інформації аналітичного обліку товарних запасів і торгової націнки, що формується в системі робочих рахунків торгового підприємства, покликане розширити інформаційну базу, використовувану в якості основи при прийнятті рішень щодо формування та коригування рівня товарних запасів.
4. Управлінський облік в системі формування та реалізації товарних запасів передбачає формування відповідної інформаційної бази (звітності).
5. Організація та ведення управлінського обліку товарних запасів на підприємствах роздрібно-оптової торгівлі покликана інформаційному забезпеченню управління, а також збереженню власності та підвищенню прибутковості операційної діяльності суб'єкта господарювання.
6. Функції управлінського обліку на вітчизняних підприємствах роздрібно-оптової торгівлі може виконувати служба контролінгу.

РОЗДІЛ 3

СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз товарних запасів, товароруху та товарооборотності підприємств роздрібно́ї торгівлі

Однією з умов досягнення високих кінцевих результатів від торговельної діяльності та підвищення її ефективності є постійне продумане формування товарних запасів, а також вмiле управління ними. Прийняття рішень у справі управління товарними запасами здійснює вплив на всі аспекти господарської діяльності підприємства: зміна обсягу товарообороту, величину доходів, витрат обігу, прибуток та рентабельність. Тому для будь-якого суб'єкта господарювання у сфері торгівлі все більш важливішою функцією виступає аналіз ефективності та оцінка політики управління товарними запасами.

Важливого значення при проведенні аналізу товарозабезпечення підприємства, його товарних запасів та товарооборотності, набуває побудова адекватної організаційно-інформаційної моделі, яка складається з наступних основних елементів:

1. Мета та завдання аналізу (рис. Г1).
2. Аналітичні процедури та послідовність проведення аналізу (рис. Г2-Г3)
3. Об'єкти та суб'єкти аналізу
4. Методичний інструментарій (табл. Г1 та рис. Г4)
5. Інформаційна база (табл. Г2).
6. Аналітичні показники (рис. 2.1 та табл. Г3).
7. Узагальнення та реалізація результатів аналізу.

Послідовна реалізація елементів методики та організаційно-інформаційної моделі аналізу товарних запасів забезпечить досягнення оперативних, тактичних та стратегічних напрямків управління підприємствами, які функціонують у торговельній галузі.



Рис. 3.1. Показники аналізу товарних запасів в залежності від мети управління

Ефективність механізму управління товарними запасами переважно залежить від якісного рівня аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості його висновків.

Аналіз товарних запасів має бути направлений на виявлення резервів прискорення обіговості товарів, раціонального їх використання. Для цього необхідно вивчити динаміку товарних запасів, фактори, що визначають їх розвиток, асортиментну структуру та товарооборотність, оцінити ефективність роботи з управління товарними запасами та її вплив на діяльність торговельного підприємства.

Аналіз товарних запасів традиційно починають з визначення їх загальної динаміки та питомої ваги у загальному обсязі майнового потенціалу підприємства (табл. 3.1-3.2 та рис. Г5).

Дані табл. 3.1 та рис. Г5, сформовані на основі балансів ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», показують, що обсяг товарних запасів підприємства у 2023 р. збільшився на 901.1 тис. грн. або на 101.3 %, а у 2022 та на 689.4 тис. грн. або на 344.4 %. Протягом 2021 р. по ТОВ КФ "Чернівціторг-

Таблиця 3.1

Склад та динаміка господарських засобів
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2024 рр.

тис. грн.

№ з/п	Група активів	На кінець року				Абсолютний приріст				Темп приросту, %			
		2020	2021	2022	2023	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020
1.	Необоротні активи	889,5	879,5	835,5	793,8	-10,0	-44,0	-41,7	-95,7	-1,1	-5,0	-5,0	-10,8
1.1	Основні засоби	889,5	879,5	835,5	793,8	-10,0	-44,0	-41,7	-95,7	-1,1	-5,0	-5,0	-10,8
2.	Оборотні активи	764,8	1131,4	1313,0	2067,6	366,6	181,6	754,6	1302,8	47,9	16,1	57,5	170,3
2.1	Товари	201,6	200,2	889,6	1790,7	-1,4	689,4	901,1	1589,1	-0,7	344,4	101,3	788,2
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	162,7	154,1	285,3	128,7	-8,6	131,2	-156,6	-34,0	-5,3	85,1	-54,9	-20,9
2.3	Гроші та їх еквіваленти	400,5	777,1	138,1	148,2	376,6	-639,0	10,1	-252,3	94,0	-82,2	7,3	-63,0
3.	Активи	1654,3	2010,9	2148,5	2861,4	356,6	137,6	712,9	1207,1	21,6	6,8	33,2	73,0

будматеріали" спостерігалось незначне зменшення залишків товарів на 1.4 тис. грн. або на 0.7 %. В цілому ж, залишки товарних запасів на кінець 2023 р. перевищують аналогічний показник кінця 2020 р. на 1589.1 тис. грн. або на 788.2 %.

Значний приріст вартості товарів протягом 2021-2023 рр. по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" обумовлений збільшення закупівельної ціни на будівельні матеріали, особливо на ті, які імпортуються на митну територію України.

Майже аналогічно динаміці товарних запасів відбулися зміни і у загальній вартості майна ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», вартість якого у 2021-2023 рр. зросла на 356.6, 137.6, 712.9 тис. грн. або на 21.6, 6.8, 33.2 % відповідно.

Аналіз структури активів ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» (табл. 3.2) показав, що частка товарних запасів у загальному обсязі майна підприємства становить 12.19, 9.96, 41.41 та 62.58 % відповідно на кінець 2020-2023 рр.

І знову ж значний приріст питомої ваги товарних залишків у балансі підприємства обумовлений значним зростанням первісної вартості (закупівельних цін) придбання товарів.

Таблиця 3.2

**Склад та структура майнового потенціалу
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.**

№ з/п	Показники	На кінець року								Приріст питомої ваги, %			
		2020		2021		2022		2023					
		Тис. грн.	Частка, %	Тис. грн.	Частка, %	Тис. грн.	Частка, %	Тис. грн.	Частка, %	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020
1.	Необоротні активи	889,5	53,77	879,5	43,74	835,5	38,89	793,8	27,74	-10,03	-4,85	-11,15	-26,03
1.1	Основні засоби	889,5	53,77	879,5	43,74	835,5	38,89	793,8	27,74	-10,03	-4,85	-11,15	-26,03
2.	Оборотні активи	764,8	46,23	1131,4	56,26	1313,0	61,11	2067,6	72,26	10,03	4,85	11,15	26,03
2.1	Товари	201,6	12,19	200,2	9,96	889,6	41,41	1790,7	62,58	-2,23	31,45	21,18	50,39
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	162,7	9,83	154,1	7,66	285,3	13,28	128,7	4,50	-2,17	5,62	-8,78	-5,34
2.3	Гроші та їх еквіваленти	400,5	24,21	777,1	38,64	138,1	6,43	148,2	5,18	14,43	-32,22	-1,25	-19,03
3.	Активи	1654,3	100,00	2010,9	100,00	2148,5	100,00	2861,4	100,00	X	X	X	X

Надалі визначимо питому вагу товарних запасів у загальному обсязі оборотних активів ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Склад та структура оборотних активів
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.**

№ з/п	Показники	На кінець року								Приріст питомої ваги, %			
		2020		2021		2022		2023					
		Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020
1.	Товари	201,6	26,36	200,2	17,69	889,6	67,75	1790,7	86,61	-8,66	50,06	18,85	60,25
2.	Поточна дебіторська заборгованість	162,7	21,27	154,1	13,62	285,3	21,73	128,7	6,22	-7,65	8,11	-15,50	-15,05
3.	Гроші та їх еквіваленти	400,5	52,37	777,1	68,68	138,1	10,52	148,2	7,17	16,32	-58,17	-3,35	-45,20
4.	Оборотні активи	764,8	100,00	1131,4	100,00	1313	100,00	2067,6	100,00	X	X	X	X

Найбільшу питому вагу у поточних активах ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» (табл. 3.3) займають залишки:

1. Грошових коштів – 52.37 та 68.68 % на кінець 2020-2021 рр. відповідно.
2. Товарів – 67.75 та 86.61 % відповідно на кінець 2022-2023 рр.

Надалі перейдемо безпосередньо до аналізу товарних запасів, а саме до їх складу, асортиментної структури та динаміки по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2021-2023 рр. (табл. 3.4-3.5 та рис. Г6).

Таблиця 3.4

**Динаміка асортиментного складу товарних запасів по
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.**

№ з/п	Група активів	На кінець року				Абсолютний приріст				Темп приросту, %			
		2020	2021	2022	2023	2021/ 2020	2022/ 2021	2023/ 2022	2023/ 2020	2021/ 2020	2022/ 2021	2023/ 2022	2023/ 2020
1.	Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали	114,0	173,7	528,5	1640,7	59,7	354,8	1112,2	1526,7	52,4	204,3	210,4	1339,2
2.	Інші будівельні матеріали	87,7	133,6	150,8	1509,6	45,9	17,2	1358,8	1421,9	52,3	12,9	901,1	1621,3
3.	Всього товарних запасів	201,7	307,3	679,3	3150,3	105,6	372,0	2471,0	2948,6	52,4	121,1	363,8	1461,9

Дані табл. 3.4 та рис. Г6 показують, що протягом 2023 р. по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» збільшення товарних запасів на 2471 тис. грн. або на 363.8 % відбулося за рахунок збільшення запасів наступних асортиментних груп:

1. «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» на 1112.2 тис. грн. або на 210.4 %.
2. «Інші будівельні матеріали» на 1358.8 тис. грн. або на 901.1 %.

Однією з причин значного збільшення товарних запасів протягом 2023 р. є підвищення цін на них у зв'язку з фінансовою та економічною кризами, які стали наслідками повномасштабного вторгнення військ РФ на територію України. Тобто протягом досліджуваного періоду значно зросли ціни на будівельні матеріали, особливо імпорتنі у зв'язку із знеціненням гривні.

Протягом 2021 р. не спостерігається значних темпів приросту товарних запасів в цілому та в розрізі товарних груп.

Структурний аналіз асортиментного складу товарних запасів ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» показав, що найбільшу питому вагу у загальному їх обсязі займає товарна група «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» - 56.53, 77.8 та 52.08 % відповідно на кінець 2021-2022 р. На кінець 2023 р. переважає частка товарної групи «Інші будівельні матеріали», яка складає 55.26 %.

Таблиця 3.5

**Динаміка асортиментної структури товарних запасів по
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.**

№ з/п	Показники	На кінець року								Приріст питомої ваги, %			
		2020		2021		2022		2023					
		Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	2021/ 2020	2022/ 2021	2023/ 2022	2023/ 2020
1.	Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали	114,0	56,53	173,7	77,80	528,5	52,08	1640,7	44,74	21,27	-25,72	-7,34	-11,79
2.	Інші будівельні матеріали	87,7	43,47	133,6	22,20	150,8	47,92	1509,6	55,26	-21,27	25,72	7,34	11,79
3.	Всього товарних запасів	201,7	100,00	307,3	100,00	679,3	100,00	3150,3	100,00	X	X	X	X

Найбільші структурні зрушення у асортиментному складі товарних запасів відбулися у 2022 р., а саме зменшилася питома вага товарної групи «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» та, відповідно, збільшилася частка товарної групи «Інші будівельні матеріали» на 25.72 %. Аналогічна ситуація спостерігається і у 2023 р., лише приріст питомої ваги зазначених товарних груп складає 7.34 %.

Розмір товарно-матеріальних запасів на підприємствах сфери роздрібної торгівлі в основному залежить від наступних факторів: обсягу і структури товарообороту; сезонності попиту; ритмічності і надійності завою товарів; матеріально-технічної бази торгівлі і її розміщення; фінансових можливостей торговельної організації (підприємства) в розрахунках за товари. Ці фактори повинні враховуватись в процесі розробки нормативів товарних запасів на наступні звітні періоди [17, с. 102].

При проведенні аналітичних процедур щодо стану товарних запасів поточного зберігання, визначають відповідність фактичних запасів встановленим нормативам як у сумі, так і в днях до обороту. Рівень запасів в днях ще називають показником забезпеченості товарообороту товарними запасами. Він виражає взаємозв'язок між абсолютним розміром товарних

запасів і обсягом товарообігу підприємств роздрібної торгівлі.

Розрахунок товарних запасів в днях товарообороту здійснюють шляхом відношення фактичної суми товарних запасів, які є на певну дату, на одноденний роздрібний товарооборот. Однак слід зауважити, що в практиці аналітичної роботи для визначення товарних запасів у днях на кінець звітнього періоду можуть використовуватись різні показники товарообороту. В одних випадках беруть фактичний товарооборот за попередній квартал, у других – плановий оборот на наступний квартал, а у третіх – за попередній місяць [17, с. 99].

Для розрахунку впливу чинників на абсолютне відхилення товарних запасів в порівнянні з нормативом використовують наступну факторну мультиплікативну модель:

$$ТЗ_{\text{на дату}} = Т_{\text{одн}} * У_{\text{тз}}, \quad (3.1)$$

де $ТЗ_{\text{на дату}}$ – розмір товарних запасів на певну дату;

$Т_{\text{одн}}$ – одноденний роздрібний товарооборот;

$У_{\text{тз}}$ – рівень товарних запасів в днях товарообігу.

Для визначення впливу факторів на зміну товарних запасів по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2022-2023 рр. використаємо найбільш універсальний метод елімінування – метод ланцюгових підстановок (табл. 3.6).

Оцінка впливу факторів в системі використання методу ланцюгових обстановок (табл. 3.6) показала, що збільшення залишку товарних запасів по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» на 2471 тис. грн. за 2022-2023 рр. відбулося за рахунок:

1. Зменшення одноденного роздрібного товарообороту – товарні запаси зменшилися на 14744.1 тис. грн.
2. Зростання рівня товарних запасів у днях обороту – залишки товарних запасів зменшилися на 12273.1 тис. грн.

Наступними напрямками аналітичних досліджень товарних запасів по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» є оцінка товароруку та товарооборотності.

Таблиця 3.6

**Визначення впливу факторів на зміну залишків товарних запасів
по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2022-2023 рр.**

№ з/п	Товарна група	Одноденний товаро- оборот, тис. грн./дн.		Рівень товарних запасів в днях обороту		Абсолютна величина товарних запасів, тис. грн.			Відхилення по абсолютній величині (+, -), тис. грн.		
		2022 р.	2023 р.	2022 р.	2023 р.	2022 р.	Скоригований показник	2023 р.	Всього	У т.ч. за рахунок	
										Одноденного товарообороту	Рівня товарних запасів у днях товарообороту
1.	Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали	15,28	6,88	34,59	238,47	528,5	210,3	1640,7	1112,2	X	X
2.	Інші будівельні матеріали	20,20	0,83	7,47	1818,80	150,8	3539,0	1509,6	1358,8	X	X
3.	Всього товарних запасів	16,37	3,95	41,50	797,54	679,3	15423,4	3150,3	2471,0	14744,1	-12273,1

Важливою умовою нормального розвитку роздрібного товарообороту є своєчасне надходження товарів у необхідній кількості і асортименті. Тому, вивчаючи вплив факторів на товарооборот, значну увагу приділяють постачанню товарів у роздрібну торговельну мережу.

Надходження і реалізація – це дві взаємопов'язані сторони процесу обертання товарів у роздрібній торгівлі. Збільшення реалізації товарів обумовлює необхідність росту обсягів їх надходження. У свою чергу ріст надходження товарів створює умови для зростання товарообороту. Тому, аналізуючи надходження товарів, необхідно перш за все розглянути взаємозв'язок між товарними ресурсами і реалізацією як в цілому, так і по товарних групах. Для цього використовують планові і фактичні товарні баланси [21, с. 113].

Формула товарного балансу має наступний вигляд:

$$З_{\text{п}} + Н = ТО + В + З_{\text{к}}, \quad (3.2)$$

де $З_{п}$, $З_{к}$ – відповідно товарних запасів на початок і кінець звітного періоду;

H – надходження товарів;

$ТО$ – товарооборот (реалізація товарів);

B – вибуття товарів.

Розглянемо взаємозв'язок надходження і реалізації товарів по ТОВ "Чернівціторгбудматеріали" на основі показників товарного балансу, в цілому та в розрізі товарних груп за 2021-2023 рр. (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Динаміка елементів товарного руху в системі аналізу товароруку по
ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр.**

№ з/п	Група активів	Роки				Абсолютний приріст				Темп приросту, %			
		2020	2021	2022	2023	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020	2021/2020	2022/2021	2023/2022	2023/2020
Товарні запаси разом													
1.	Товарні запаси на початок року	98,8	201,7	307,3	679,3	102,9	105,6	372,0	580,5	104,1	52,4	121,1	587,6
2.	Надходження товарів	8553,6	11248,9	11491	15003,6	2695,3	242,1	3512,6	6450,0	31,5	2,2	30,6	75,4
3.	Товарооборот	8450,7	11143,3	11119,0	12532,6	2692,6	-24,3	1413,6	4081,9	31,9	-0,2	12,7	48,3
4.	Запаси товарів на кінець року	201,7	307,3	679,3	3150,3	105,6	372,0	2471,0	2948,6	52,4	121,1	363,8	1461,9
Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали													
5.	Товарні запаси на початок року	69,1	114,0	173,7	528,5	44,9	59,7	354,8	459,4	65,0	52,4	204,3	664,8
6.	Надходження товарів	7420,3	9063,8	8427,7	12394,1	1643,5	-636,1	3966,4	4973,8	22,1	-7,0	47,1	67,0
7.	Товарооборот	7375,4	9004,1	8072,9	11281,9	1628,7	-931,2	3209,0	3906,5	22,1	-10,3	39,8	53,0
8.	Запаси товарів на кінець року	114,0	173,7	528,5	1640,7	59,7	354,8	1112,2	1526,7	52,4	204,3	210,4	1339,2
Інші будівельні матеріали													
9.	Товарні запаси на початок року	29,7	87,7	133,6	150,8	58,0	45,9	17,2	121,1	195,3	52,3	12,9	407,7
10.	Надходження товарів	1133,3	2175,3	3063,3	2609,5	1042,0	888,0	-453,8	1476,2	91,9	40,8	-14,8	130,3
11.	Товарооборот	1075,3	2129,4	3046,1	1250,7	1054,1	916,7	-1795,4	175,4	98,0	43,0	-58,9	16,3
12.	Запаси товарів на кінець року	87,7	133,6	150,8	1509,6	45,9	17,2	1358,8	1421,9	52,3	12,9	901,1	1621,3

При цьому зазначимо, що протягом 2021-2023 рр. по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" було відсутню як документоване (втрати товарів у межах норм природного убутку), так і не документоване вибуття товарів

(недостача товарів, втрати від стихійного лиха, понаднормовані втрати товарів тощо).

Визначення обсягів надходження здійснювалося на основі статистичної звітності форми 3-торг на основні використання балансового методу (див. формулу 3.2).

Збільшення обсягів надходження товарів по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» протягом 2022-2023 рр. на 3512.6 тис. грн. або на 30.6 % відбулося під впливом:

1. Збільшення надходжень по товарній групі «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» - на 3966.4 тис. грн. або на 47.1 %.
2. Зменшення надходжень інших будівельних матеріалів на 453.8 тис. грн. або на 14.8 %.

Відбулося й збільшення обсягів товарообороту по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за зазначені періоди на 1413.6 тис. грн. або на 12.7 %, у т.ч. реалізації по товарній групі «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» на 3209 тис. грн. або на 32.9 % . У той же час реалізація інших будівельних матеріалів скоротилася на 1795.4 тис. грн. або на 58.9 %.

Зазначимо, що у 2023 р. товарооборот досягнув свого максимуму, що і дало змогу отримати максимальну рентабельність реалізації товарів за цей період у розмірі 13.9 %.

Звичайно, що більш детальний аналіз надходження та реалізації товарів по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" за 2021-2023 рр. в асортиментному розрізі можна провести за допомогою даних аналітичного обліку. Крім цього, можна сформулювати облікові в системі програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.2» в розрізі відповідних субконто, наприклад в розрізі постачальників товарів тощо.

В торгівлі постійно відбувається реалізація товарів і поповнення товарних запасів. Чим швидше здійснюється цей процес, тим менше оборотного капіталу

потрібно для його здійснення, тим нижчі витрати обігу. Тому швидкість обертання товарів являється важливим параметром ефективності торговельної діяльності [17, с. 105].

Для характеристики оборотності товарів (товарооборотності) використовують два показники:

- час обертання товарів у днях;
- швидкість обертання товарів у разях.

Оцінка часу та швидкості товарообертання (товарооборотності) в цілому та в розрізі товарних груп по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2021-2023 рр. наведена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Динаміка показників товарооборотності (час та швидкість обертання товарів) по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показники	Роки			Абсолютний приріст			Темп приросту, %		
		2021	2022	2023	2022/2021	2023/2022	2023/2021	2022/2021	2023/2022	2023/2021
Вихідні дані, тис. грн.										
Разом										
1.	Товарооборот	11143,3	11119,0	12532,6	-24,3	1413,6	1389,3	-0,2	12,7	12,5
2.	Середні залишки товарних запасів	254,5	493,3	1914,8	238,8	1421,5	1660,3	93,8	288,2	652,4
Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали										
3.	Товарооборот	9004,1	8072,9	11281,9	-931,2	3209	2277,8	-10,3	39,8	25,3
4.	Середні залишки товарних запасів	143,9	351,1	1084,6	207,2	733,5	940,7	144,0	208,9	653,7
Інші будівельні матеріали										
5.	Товарооборот	2129,4	3046,1	1250,7	916,7	-1795,4	-878,7	43,0	-58,9	-41,3
6.	Середні залишки товарних запасів	110,7	142,2	830,2	31,5	688	719,5	28,5	483,8	650,0
Показники товарооборотності										
Разом										
7.	Час обертання товарів, дні	8,3	16,2	55,8	7,9	39,6	47,5	95,1	244,4	571,9
8.	Швидкість обертання товарів, обороти	43,8	22,5	6,5	-21,3	-16,0	-37,3	-48,5	-71,0	-85,1
Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали										
9.	Час обертання товарів, дні	5,8	15,9	35,1	10,1	19,2	29,3	173,7	121,0	505,0
10.	Швидкість обертання товарів, обороти	62,6	23,0	10,4	-39,6	-12,6	-52,2	-63,3	-54,8	-83,4
Інші будівельні матеріали										
11.	Час обертання товарів, дні	19,0	17,0	242,3	-2,0	225,2	223,3	-10,3	1321,9	1175,2
12.	Швидкість обертання товарів, обороти	19,2	21,4	1,5	2,2	-19,9	-17,7	11,6	-93,0	-92,2

По ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» протягом 2021-2023 рр. відбулося зростання часу товарообертання як всіх товарних запасів, так і в

розрізі товарних груп (табл. 3.8). Таким чином, загальна швидкість товарообертання у 2023 р. в порівнянні з 2022 р. зменшилася на 16 оборотів або на 71 %, в розрізі товарних груп «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» та «Інші будівельні матеріали» відповідно на 12.6 та 19.9 оборотів або на 54.8 та 93 %.

В цілому ж швидкість товарообертання по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" у 2023 р. в порівнянні з 2021 р. уповільнилася на 37.3 обороти або на 85.1 %.

Зниження товарооборотності по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" протягом 2021-2023 рр. обумовлена падінням платоспроможного попиту з одночасним подорожчанням закупівельної (первісної) вартості товарів, а отже й зростанням цін на будівельні матеріали, які пропонує та реалізує досліджуване підприємство.

Приріст показників товарооборотності (часу товарообертання) в днях по суб'єктах господарювання, які функціонують у сфері торгівлі, формується під впливом двох факторів:

1. Структури роздрібного товарообороту.
2. Часу обертання окремих товарних груп.

При цьому, систему факторів, які впливають на зміну показників товарооборотності, можна згрупувати у наступному вигляді (рис. 3.2).

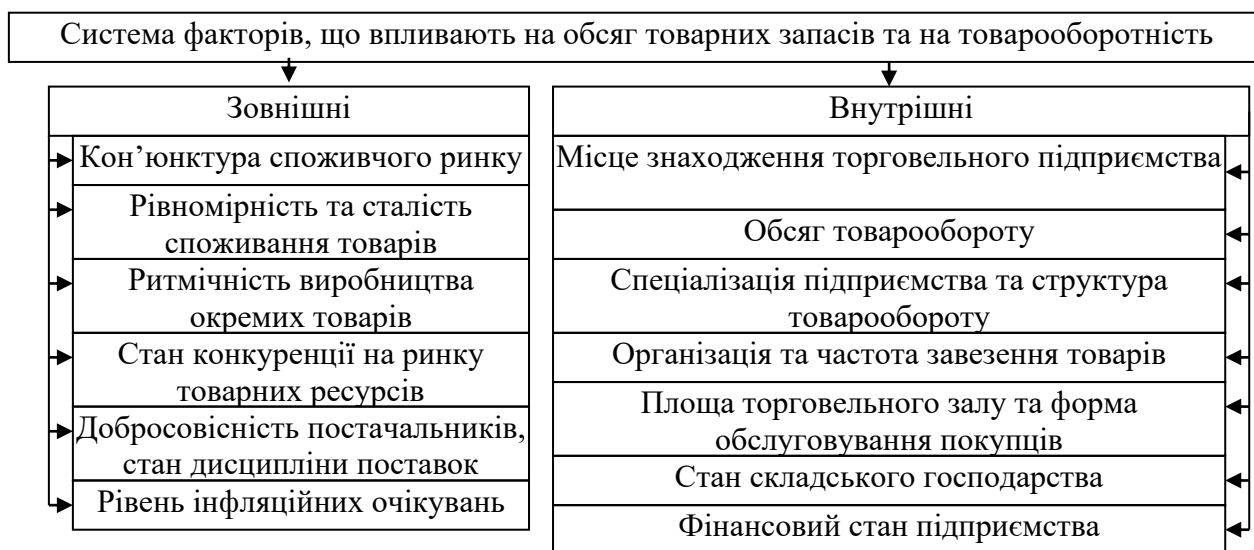


Рис. 3.2. Система внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на обсяг товарних запасів та товарооборотність

Систему показників, які були використані для проведення факторного аналізу часу товарообертання по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2022-2023 рр. наведені в табл. 3.9, а сам факторний аналіз у табл. 3.10.

Таблиця 3.9

**Вихідні дані для факторного аналізу часу обертання товарів
по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2022-2023 рр.**

№ з/п	Товарна група	Рівень реалізації, %		Час обер- тання за 2022 р., дні	Перерахована структура 2023 р. на оборотність окремих товарів за 2022 р., дні
		2022 р.	2023 р.		
1.	Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали	72,60	90,02	15,9	14,3
2.	Інші будівельні матеріали	27,40	9,98	17,0	1,7
3.	Всього товарів	100,00	100,00	16,2	16,0

З табл. 3.9 видно, що умовний показник товарооборотності, перерахований на структуру реалізації товарів за 2023 р. та часу товарообертання окремих товарних груп за 2022 р., становить 16 днів.

Таблиця 3.10

**Факторний аналіз загального час обертання товарів
по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» за 2022-2023 рр.**

№ з/п	Фактори	Алгоритм розрахунку	Ступінь впливу, дні
1.	Зміна структури товарообігу	Умовна товарооборотність – товарооборотність за 2022 р.	-0,2
2.	Зміна часу обертання окремих товарних груп	Товарооборотність за 2023 р. – умовна товарооборотність	39,8
3.	Загальна зміна	Сума впливів зміни структури товарообігу та часу товарообертання окремих товарних груп	39,6

Проведений факторний аналіз (табл. 3.10) показав, що збільшення часу обертання товарів в цілому по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» протягом 2022-2023 рр. на 39,6 днів відбулося за рахунок зміни:

1. Структури товарообігу (збільшення питомої ваги реалізації по товарній групі «Цегла, вапно, крейда, алебастр (гіпс), будівельний камінь, черепиця та інші місцеві будівельні матеріали» та відповідно зменшення частки реалізації інших будівельних матеріалів на 14.42 %) – час товарообертання

скоротився на 0.2 дня.

- Часту товарообертання окремих груп товарів – час товарообертання збільшився на 39.8 днів.

Отже, факторний аналіз (табл. 3.10) показав, що ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» має резерви зниження часу товарообертання в розрізі оптимізації складу та структури товарних запасів, а також прискорення швидкості їх товарообертання.

Важливим напрямком аналізу товарних запасів суб'єктів господарювання є визначення суми коштів вивільнених або додатково залучених в оборот внаслідок зміни товарообертання (див. формулу 3.3).

$$(Ч_{2023} - Ч_{2022}) \times \frac{ТО_{2023}}{Д}, \quad (3.3)$$

де Ч – час обертання товарів, дні;

Д – кількість днів у періоді, що досліджується, дні.

У табл. 3.11 наведено процес визначення суми вивільнених або додатково залучених коштів в оборот по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» протягом 2022-2023 рр. в результаті зміни часу обертання товарів.

Таблиця 3.11

Розрахунок додатково залучених або вивільнених коштів з обороту по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» протягом 2013-2014 рр.

№ з/п		Роки		Абсолютний приріст
		2022	2023	
1.	Середні залишки товарних запасів, тис. грн.	351,1	1084,6	733,5
2.	Однорічний товарооборот, тис. грн.	16,37	3,95	-12,42
3.	Час обертання товарів, дні	16,2	55,8	39,6
Визначення суми вивільнення або залучення коштів в оборот (55,8 – 16,2) * 3,95 = 156,42 тис. грн.				

Дані табл. 3.11 показують, що у результаті уповільнення товарооборотності протягом 2022-2023 рр. обсяг додатково залучених коштів склав 156.42 тис. грн.

Важливим питанням аналізу є вивчення ефективності використання товарних запасів. Основним показником ефективності виступає обсяг товарообігу на 1 грн. товарних запасів (Етов), який визначається по формулі:

$$E_{\text{тов}} = TO / Z_{\text{п}} + H - Z_{\text{к}} \quad (3.4)$$

При аналізі може також встановлюватись обернений показник ефективності використання товарних запасів, тобто обсяг товарних запасів на 1 грн. товарообігу, а також часткових показників. До них відноситься частка іншого вибуття товарів в товарних запасах ($E_{\text{част}}$) чи в обсязі товарообігу. Вона розраховується в цілому чи по окремим його видам.

Зазначимо, що протягом 2021-2023 рр. по ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали» було відсутнє інше вибуття запасів, що автоматично виключає необхідність розрахунку як прямих, так і обернених показників ефективності використання товарних запасів по досліджуваному підприємства.

3.2. Концептуальні засади контролю товарних запасів підприємства

На сучасних торговельних підприємствах значна роль в економічному процесі управління товарними запасами відведена господарському (внутрішньому) контролю, який сьогодні реально існує у середовищі підприємств різних сфер діяльності. Можна з впевненістю констатувати, що в такій інформаційно-насиченій і складній системі, як сфера роздрібної торгівлі, сьогодні як ніде, актуально постає проблема дієвого внутрішнього контролю. Причому внутрішній контроль повинен бути орієнтований на торговельну специфіку і відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства.

Серед науковців, які присвятили свої праці питанням організації та методики проведення контролю матеріально-виробничих запасів та матеріальних цінностей, слід відмітити: С.І. Жминько, А.В. Євдокимова, В.А. Єрофієву, В.Б. Івашкевича, Б.Н. Соколова, Г.В. Столярчук.

Проте перш ніж дослідити практичний досвід впровадження та застосування внутрішнього контролю товарних запасів необхідно визначити

місце даної управлінської функції в загальній системі управління (рис. Д1).

Розглядаючи зв'язок контролю з обліком, зазначимо особливе місце обліку, яке він займає в системі інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. З одного боку, облік дає кількісне відображення і якісну характеристику економічних процесів суспільного відтворювання та потребує контролю якості цього відображення і правильності якісної характеристики цих процесів, що забезпечує його достовірність. З іншого боку, контроль не може функціонувати без облікової інформації, і, відповідно, однією із задач контролю є отримання кількісної і, особливо, якісної інформації. Це є принципово важливим моментом для розуміння суті відмінності контролю і обліку, а також їх зв'язку.

В економічній літературі, і в практичній діяльності має місце неоднозначність понять «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль», «внутрішньосистемний контроль», «внутрішній аудит». Немає чітко виробленої концепції відносно того, чи є внутрішній аудит складовою частиною внутрішнього контролю, чи навпаки. Ця ситуація може пояснюватися відсутністю правового поля щодо організації і функціонування внутрішнього контролю, що ніяк не позначається позитивно на його розвитку і спричиняє неоднозначність в термінології і розумінні основоположних понять внутрішнього контролю.

Результати сутнісного аналізу дефініції «внутрішній контроль» дозволили визначити, що внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства, спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу. Запропоноване визначення враховує суб'єкти формування інформації для здійснення внутрішнього контролю та особливості її накопичення відповідно до потреб користувачів різних рівнів управління підприємством.

Для підтримки конкуренто-, та забезпечення платоспроможності і попередження ризику банкрутства служба внутрішнього контролю повинна приділяти особливу увагу оцінці ефективності діючої системи обліку товарів та

управлінню товарними операціями. Це обумовлено тим, що товари, як правило, займають найбільшу питому вагу в складі оборотних активів підприємства.

Досліджуване підприємство – ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», за своїм розміром є малим підприємством, на якому працює лише 6 осіб. Відповідно створення окремої служби внутрішнього контролю є недоцільним. Тому основні контроль функції на підприємстві покладені на бухгалтера, який одночасно веде облік та виконує процедури внутрішнього контролю товарних запасів. Безумовно це не є правомірно.

Внутрішній контроль операцій із товарами спрямовано на вирішення завдань, пов'язаних з правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (реалізації) товарів; формування фактичної собівартості товарів; дотримання вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням та збереженням товарів в місцях зберігання; контроль за дотриманням встановлених підприємством норм товарних запасів, які забезпечують безперервний процес реалізації; виявленням неліквідних та надмірних залишків товарних запасів; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання товарних запасів та ін.

Для вирішення поставлених завдань контролерам (а для досліджуваного підприємства бухгалтеру й керівнику) необхідно виділити основні складові товарних запасів та мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням контролю товарних операцій (рис. Д2).

З рис. Д2 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього контролю товарних запасів виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності.

Первинні облікові документи в процесі внутрішнього контролю торговельного підприємства класифікують таким чином:

- 1) Наказ про облікову політику підприємства регламентує методи оцінки та

вибуття товарних запасів, а також особливості документального та бухгалтерського обліку оформлення товарних операцій.

2) Бухгалтерські документи з обліку товарних запасів та операцій, пов'язаних із ними, надають перевіряю чому інформацію про надходження, зберігання, рух та вибуття товарів у розрізі окремих видів, матеріально-відповідальних осіб.

3) Аналітичні документи: висновок економічного відділу (для досліджуваного підприємства – бухгалтера) про динаміку та структуру товарів; стан та динаміку оборотності товарів тощо.

На основі документів та розрахунків аналітичного відділу внутрішній контролер має можливість дослідити тенденції, які стосуються товарних запасів та на їх підставі запропонувати рекомендації щодо підвищення ефективності управління товарними цінностями (рис. Д3).

Контролюючі процедури підрозділяються на такі, як:

- проводяться до інвентаризації. До проведення інвентаризації перевіряючий (ревізор) отримує документи про результати попередніх інвентаризацій, аналізує структурні та кількісні зміни товарів, отримує інформацію про місця їх зберігання, а також про організацію інвентаризаційної роботи;
- використовуються після проведення інвентаризації. Контролер застосовує математичні методи, які з певною вірогідністю дозволяють оцінити величину товарних запасів на підприємстві.

Під час проведення інвентаризації товарів застосовуються такі аналітичні процедури: порівняння фактичних показників з нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного і аналітичного обліку.

Для використання даних процедур ревізору (контролеру) необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування та спрямована на збір доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності товарних операцій.

Вважаємо, що проведення внутрішнього контролю товарних запасів

повинно складатися з таких етапів:

1) на першому етапі перевірки товарних запасів необхідно визначити своєчасність, повноту проведення інвентаризації товарів і контролю виконання договорів з постачальниками й покупцями відповідних товарів. При цьому перевіряючий вивчає наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, розподіл товарних запасів, умови й правила їх зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів та ін.

2) другий етап контролю товарних запасів спрямовано на перевірку надходження товарів. При цьому перевіряють своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування товарів первинними документами типової форми. При перевірці надходження товарів перевіряючий повинен проводити взаємне звіряння прибуткових документів підприємства з розрахунками та інформацією постачальників. Особливу увагу необхідно приділяти перевірці контрагентів на предмет того, чи є вони платниками податку на додану вартість.

3) третій етап спрямований на контроль вибуття (реалізації) товарів. На даному етапі контролер здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки первинних документів, а закінчується перевіркою зведених документів (товарних звітів, звітів матеріально-відповідальної особи). Перевіряючий звертає увагу на аналіз кореспонденції рахунків щодо правильності нарахування та списання торгової націнки за субрахунком 285 «Торгова націнка». Стосовно відпуску товарів у торгівлю слід проаналізувати доцільність застосування обраного підприємством методу їх вибуття згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» [44].

4) четвертий етап спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки товарних запасів на складах підприємства та в місцях торгівлі. На даному етапі контролер застосовує вибірковий метод, та здійснює перевірку відомостей обліку залишків товарів на складі, оборотно-сальдові відомості, Головну книгу, Баланс на предмет ідентичності сум. Факт того, що ці суми збігаються із записами в облікових регістрах, дає змогу перевіряючому

констатувати ефективність роботи бухгалтерії.

5) п'ятий етап спрямовано на проведення аналізу ефективності використання товарних запасів на підприємстві.

6) шостий етап контролю товарних запасів є заключним та спрямований на складання та подання висновку за результатами перевірки. У висновку розкриваються результати перевірки, та в разі виявлення порушень чи недоліків, контролер визначає заходи щодо вирішення проблемних питань. На даному етапі перевіряючий визначає осевої напрями щодо підвищення ефективності управління товарними запасами за допомогою таких моделей: модель економічно обґрунтованого розміру замовлення (EOQ), за допомогою якої ревізор визначає оптимальний розмір поставки товарів з метою планування кількості поставок для забезпечення безперервного циклу реалізації товарів; модель точки відновлення запасів, застосування якої дає змогу ревізору розрахувати, при якому розмірі залишків товарів необхідно робити нове замовлення; модель з фіксованим інтервалом часу між замовленнями; модель зі встановленою періодичністю поповнення товарів до встановленого рівня.

Застосування наведених моделей у роботі ревізора дозволить розробити ефективну політику закупівлі товарів.

За результатами внутрішнього контролю ефективності політики управління товарними запасами та товарними операціями можна визначати напрями щодо зміни і вдосконалення існуючих систем обліку та контролю товарних запасів, а також ефективного товаропостачання та визначення умов і джерел фінансування для забезпечення оптимального залишку товарів на підприємстві.

Висновки до розділу 3

Результати проведеного аналізу товарних запасів та висвітлення концептуальних основ господарського контролю даного виду оборотних

активів на торговельних підприємствах дали змогу розробити наступні висновки:

1. Ефективність, оперативність та дієвість управління товарними запасами суб'єктів господарювання, які функціонують у торговельній галузі, в значній мірі залежить від організації аналітичної роботи на підприємстві.
2. В системі методики аналізу товароруку, товарооборотності та товарних запасів торговельних підприємств особливе місце посідає процес формування організаційно-інформаційної моделі.
3. Основними напрямками аналізу товарних запасів є: обґрунтування оптимального їх розміру та асортиментної структури в системі забезпечення товарообороту та безперебійної діяльності виявлення резервів прискорення швидкості товарообертання тощо.
4. При проведенні аналітичних робіт в системі інформаційного забезпечення управління товарними запасами необхідно виходити із основних принципів економічного аналізу, а саме: плановості, оперативності, дієвості, економічності, ефективності, конкретності, точності комплексності та системності тощо.
5. Аналізуючи склад, структуру та динаміку товарних запасів ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" можемо стверджувати, що значний приріст їх балансової вартості протягом 2021-2023 рр. обумовлений підвищенням закупівельних цін на будівельні матеріали, особливо зарубіжних виробників та постачальників.
6. Протягом всіх досліджуваних періодів по підприємству спостерігається уповільнення товарооборотності як в цілому, так і в розрізі товарних груп.
7. На підприємствах малого бізнесу, яким є ТОВ КФ «Чернівціторгбудматеріали», основним методом господарського контролю щодо наявності та руху товарних запасів виступає інвентаризація.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки:

Результати проведеного дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки:

1. Необхідність функціонування підприємств роздрібно́ї торгівлі в умовах конкуренції генерує потенційні можливості максимального задоволення попиту і потреб покупців. Останнє забезпечується безперервністю торгового процесу і потребує утворення на підприємствах роздрібно́ї торгівлі певного обсягу товарних запасів. Формування необхідних розмірів товарних запасів дає змогу торговельному підприємству забезпечити стійкість асортименту товарів, здійснювати певну цінову політику, підвищувати рівень задоволення попиту населення тощо.
2. Відповідно до систематизованого облікового підходу, товари – це активи, що утримуються підприємством або проходять всі стадії виробництва, формуючи вартість, яку можливо достовірно оцінити, з метою подальшого продажу (реалізації) чи обміну для отримання прибутку суб'єктом господарювання.
3. Товарні запаси – це маса товарів, призначена для наступного продажу та здійснення безперебійної торгівлі, що знаходиться в сфері обігу в процесі переміщення від виробництва до споживання.
4. Основою управління, обліку, аналізу та контролю товарних запасів є обґрунтована їх класифікація.
5. Визначення «товари» та «товарні запаси» наведені у різних нормативно-правових актах, які регулюють правила торгівлі, ціноутворення, порядок розмитнення товарів, формування статистичної звітності та ведення фінансового обліку даних категорій.
6. Наукові дослідження вчених-дослідників в основному присвячені удосконаленню класифікації, плану рахунків, а також особливостям обліку товарних запасів з урахуванням підгалузей торгівлі та потреб управління.

7. Досліджуване підприємство функціонує у сфері роздрібної торгівлі будівельними матеріалами та є суб'єктом малого підприємництва. Облік на товаристві ведеться за автоматизованою формою в системі використання програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.2».
8. Для узагальнення інформації щодо вибуття запасів в цілому, у тому числі товарів, підприємство застосовує метод ціни реалізації.
9. Система синтетичних рахунків, що використовується для відображення в обліку наявності та руху товарних запасів конкретним підприємством залежить від багатьох факторів, зокрема від підгалузі торгівлі, власності на товар, що реалізується.
10. По ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" впродовж 2021-2023 рр. відбувалося постійне зростання залишків товарних запасів, що обумовлене підвищенням закупівельної вартості будівельних та супутніх матеріалів, особливо тих, які імпортуються на митну територію України;
11. Незважаючи на збільшення обсягів надходження товарів на підприємство, протягом досліджуваних періодів відбувалося зростання часу товарообертання як в цілому, так і в розрізі складових товарних груп.
12. У результаті уповільнення швидкості товарообертання протягом 2022-2023 рр. відбулося додаткове залучення коштів у процес операційної діяльності підприємства у розмірі 156.4 тис. грн.
13. На ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" господарський контроль за наявністю товарних запасів та товарорухом здійснюється в процесі проведення інвентаризації.

На основі висновків можна внести ряд пропозицій та рекомендацій, впровадження яких в практичну діяльність сприятиме покращенню обліково-аналітичного забезпечення управління товарними запасами суб'єктів господарювання:

- розглянувши можливості застосування включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості товарів у момент оприбуткування ми дійшли до висновку, що ускладнюється процедура їх розподілу між

найменуваннями або однорідними групами (видами), які придбані підприємством. Вважаємо, що головний бухгалтер повинен самостійно встановити базу розподілу транспортно-заготівельних витрат (наприклад, пропорційно кількості придбаних товарних запасів (для однорідних груп товарів), обсягу реалізації враховуючи продажні ціни (для неоднорідних груп товарів) чи іншого визначеного показника). З цією метою нами запропоновано для використання на ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" бази розподілу транспортно-заготівельних витрат у залежності від характеристики отриманих товарів;

- залежно від власних фінансових можливостей замінити програму «1С: Бухгалтерія 8.2» на вітчизняний програмний продукт;
- для забезпечення підвищення операційної діяльності підприємства застосовувати метод управління товарними запасами (ABC-system), який полягає в використанні класифікації запасів і виділенні трьох груп – А, В, і С, в залежності від ступеня впливу відповідного виду запасів на зростання товарообігу підприємства. Запропонований підхід сприятиме визначенню груп товарів по ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали", питому вагу яких в реалізації потрібно збільшувати (група А), та частку товарів, від завозу яких доцільніше відмовитись (частина групи С), що призведе скорочення часу товарообертання та підвищення ефективності операційної діяльності підприємства;
- нарощувати обсяги реалізації товарів з одночасною оптимізацією їх складу та структури на основі методу ABS-system, що дозволить зменшити час товарообертання на 12 днів;
- з метою зростання конкурентоспроможності підприємства здійснювати постійний моніторинг прайсів постачальників будівельних матеріалів;
- запровадити систему знижок на товари, які не користуються попитом, що дасть змогу вивільнити грошові кошти на придбання будівельних та супутніх матеріалів, що користується попитом населення;
- організувати управлінський облік товарних ресурсів шляхом структуризації

аналітичних субрахунків робочого плану рахунків в системі використання спеціалізованого програмного забезпечення;

- використовувати в управлінському обліку розроблену класифікацію, що дасть можливість проведення оперативного корегування рівня товарних запасів у розрізі товарних груп, окремих найменувань і партій поставок, створення інформаційної основи для оцінки характеру запасів і перспектив їх реалізації;
- розглянути можливість переходу на спрощену систему оподаткування, що дасть змогу варіювати цінами на будівельні товари;
- посилити контроль та відповідальність за наявністю та рухом товарних запасів у роздрібній та торгівлі.

Отже, запропоновані нами заходи будуть сприяти підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності ТОВ КФ "Чернівціторгбудматеріали" та покращенню обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління товарними запасами у наступних звітних періодах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балджи М. Д., Допіра І. А., Однолько В. О. Економіка та організація торгівлі : навч. посіб. Київ : Кондор-видавництво, 2017. 368 с. URL : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/1/Економіка%20та%20організація%20торгівлі.pdf>
2. Барабаш Н. С. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. / Н. С. Барабаш ; за зред. Є. В. Мниха. Київ : КНТЕУ, 2005. 395 с.
3. Білик В. М., Закусілов О. А. До питання щодо вживання поняття “товарні ресурси” та ”товарні запаси” // Науковий вісник Національного лісотехнічного національного університету. 2021. Вип. 21.2. С. 171-176.
4. Богацька Н. М. Організація контролю рівня товарних запасів підприємств торгівлі. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2019_4/114.pdf
5. Бровко О. Т. Економічна сутність товарних запасів та їх місце в системі управління товарними потоками підприємств торгівлі // Наук. вісник ЧТЕІ. Вип. II (34) Економ. науки. Чернівці, ЧТЕІ КНТЕУ, 2009. С. 95-104.
6. Бровко О. Т. Оцінка товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі // Збірн. наук. праць Вінниц. нац. аграр. у-ту. Сер. «Економ. науки». 2020. Вип. 1 (56). Т. 3. С. 63-72.
7. Бузак Н. Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства // Економічний аналіз. 2021. № 9. С. 48-50.
8. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. 11-е вид., допов. і перероб. Житомир, ПП “Рута”, 2016. 912 с.
9. Височин І. В. Новікова Н. М., Вавдійчик І. М. Економіка підприємства торгівлі (у схемах та таблицях) : навч. посіб. Київ : КНТЕУ, 2018. 428 с.
10. Войтович І. М., Жиглей І. В. Методичні особливості здійснення аудиту товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. № 3. С. 18-22. URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/195603>
11. Воронко Р. М., Грезенталь В. О. Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі // Наук. вісник НЛТУ України: Збірн.

- наук.-техн. праць: Вип. 22.7. Львів. 2018. С. 164-168.
12. Воскобоєва О. В., Ромащенко О. В. Інтегральна оцінка ефективності управління товарними запасами // Економіка. Менеджмент. Бізнес. 2019. № 3. С. 42-48. С. <https://journals.dut.edu.ua/index.php/emb/article/view/2218/2117>
 13. Голов С. Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. Київ : КНЕУ, 2010. С. 31-32.
 14. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. 2-ге вид. Київ : Лібра, 2004. 704 с.
 15. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
 16. Грачова Р. Облік торгових націнок. Яким він має бути // Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №28. С. 21-24.
 17. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2011. 392 с.
 18. Гришук С. В., Коротаєва І. Р., Любченко В. С. Внутрішньогосподарський контроль: особливості, проблеми та шляхи їх вирішення // Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 30. URL : http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/77.pdf
 19. Губачова О., Ночовна Ю. Спірні питання обліку торгових націнок // Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №8. С. 45-47.
 20. Даценко Г. В., Кудирко В. М. Методика проведення аудиту й внутрішньогосподарського контролю товарних запасів на торговельних підприємствах // Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка. 2022. № 12. С. 84-90. <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2022.12.12>
 21. Державний стандарт України 3993-2000 «Товарознавство. Терміни та визначення» : Наказ Держстандарту України від 31.10.2000 р. № 627. URL : https://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page?id_doc=72392
 22. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с. URL :

<http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7959/1/%D0%97%D0%B0%D0%BC%D1%83%D0%BB%D0%B0.pdf>

23. Ільїна С. Б., Журба Т. С. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості : навч. посіб. Київ : Професіонал, 2008. 592 с. URL: https://pidru4niki.com/1584072014188/finansii/kontroling_protseviv_gospodarskoyi_diyalnosti
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
25. Інструкція про порядок виготовлення, зберігання і застосування типових форм первинного обліку : Наказ Державного комітету статистики України від 27.07.1998 р. № 263. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-98#Text> (втратила чинність)
26. Колокольцев О. В. Бухгалтерський облік як інформаційна база для управління товарними запасами. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2019_31_2/Kolokol.pdf
27. Кречуняк С. В. Основні концептуальні засади контролю товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі будівельними матеріалами // Збір. студ. наук. праць ЧТЕІ ДТЕУ. Вип. XXXV. Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2024. С. 345-348.
28. Крещенко О. В. Методологічні та методичні засади ABC-підходу як універсального механізму аналізу товарних запасів // Бізнесінформ. – 2022. №12. С. 253-256.
29. Мазаракі А. А., Ушакова Н. М., Л. О. Лігоненко Економіка торговельного підприємства : підруч. Київ : Хрещатик, 1999. 800 с.
30. Марцин В. С. Економіка торгівлі : підручник ; 2-ге вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2008. 603 с. URL : http://libfree.com/199458141-ekonomikaekonomika_torgivli_martsin_bc.html
31. Маслянніков О. Ю., Федішин О. І. Ефективність формування та

- використання товарних ресурсів // Збірн. наук.-техніч. праць: Нац. лісотехнічний ун-ту України: Вип. 18.2. 2020. С. 200-202.
- 32.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>
 - 33.Методичні рекомендації з складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. URL : <http://www.uazakon.com/big/text1380/pg1.htm>
 - 34.Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>
 - 35.Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
 36. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13>
 - 37.Микитенко Н. Товарні категорії в системі управління торговельним процесом // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2019. № 5. С. 48–58.
 - 38.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : Міжнародний документ IASB від 30.06.2017 р. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021
 - 39.Міщенко Г. Облік недостач та лишків товарів, виявлених в результаті проведення інвентаризації // Бухгалтерія торговельного підприємства: від А до Я. 2018. №24. С. 15-18.
 - 40.Морозова Н., Фоміна О. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з розпродажу товарів // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. №7. С. 18-24.
 - 41.Национальный стандарт бухгалтерского учета 2 «Запасы» : Приказ

- Министерства финансов Республики Молдова от 06.08.2013 г. № 118. URL : <http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=499&id=11031&t=/SNC-2015/ncbu-zapaci/>
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>
50. Нестеренко О. О. Облік та внутрішній аудит товарних операцій у підприємствах роздрібної торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук ступеня

канд. економ. наук : спец. 08.00.09. Харків, 2020. 19 с.

- 51.Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб.
/ Л. В. Нападовська та ін. Київ : КНТЕУ, 2012. 396 с. URL : <https://tourism-book.com/pbooks/book-55/ua/>
- 52.Олініченко К. С. Управління товарними запасами підприємств роздрібної торгівлі : монографія. Харків : Видавництво Іванченка І. С., 2017. 211 с. URL :
:
https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/21815/1/Mon_tovarni_zapasy_1_7.pdf
- 53.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
- 54.Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- 55.Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
- 56.Полянська О. А., Чабанюк О. М., Кондрич С. В. Управлінський облік товарних запасів: напрями удосконалення методики // Економіка і суспільство. 2018. Вип. 19. С. 1325-1333. URL :
https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/197.pdf
- 57.Порядок ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб-підприємців, у тому числі платників єдиного податку : Наказ міністерства фінансів України від 03.09.2021 р. № 496. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1411-21#Text>
- 58.Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету міністрів України від 22.01.1995 р. № 116. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>

- 59.Правила роботи дрібнороздрібної торговельної мережі : Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1996 р. № 369. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0372-96#Text>
- 60.Правила роздрібної торгівлі непродовольчими товарами : Наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 р. № 104. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1257-07#Text>
- 61.Привалова Н. Товари реалізовані, але продовжують знаходитися на складі продавця // Баланс. 2019. №27. С. 67-69.
- 62.Пристемський О. С. Контроль за товарними операціями на підприємствах торгівлі // 8 th ISPC «Current Issues and Prospects for The Development of Scientific Research», November 19-20, 2023. Orléans, France. 2023. № 39 (179). С. 92–98. URL : <https://archive.interconf.center/index.php/2709-4685/article/view/4729>
- 63.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- 64.Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Tex>
- 65.Про рекламу : Закон України від 03.07.1996 р. № 270/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270/96-%D0%B2%D1%80#Text>
- 66.Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96> (втратив чинність).
- 67.Про ціни та ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>
- 68.Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2008. 198 с.
- 69.Романович І. М. Напрями вдосконалення методики аналізу забезпеченості товарними ресурсами роздрібного товарообороту. URL :

http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2018_10/34.pdf

70. Романчук А. Л. Товарні ресурси» і «товарні запаси»: зміст та правомірність вживання термінів. URL : www.rusnauka.com/12_KPSN_2012/Economics/7_108715.doc
71. Сапоговська О. В. Облік товарних запасів на підприємствах торгівлі // Вісник КНТЕУ. 2017. № 6. С.107-114.
72. Саченок Л. І., Нікітіна Л. П. Місце товарів та товарних запасів у діяльності торгових підприємств // Вісн. Миколаїв. нац. ун-ту ім. В. О. Сухомлинського. 2015. Вип. 4. С. 1037-1040. URL : <http://global-national.in.ua/archive/4-2015/217.pdf>
73. Славюк Р. А. Фінанси підприємств : підруч. Київ : Знання, 2010. 550 с. URL : http://pidruchniki.ws/15840720/finansii/finansii_pidpriyemstv_-_slavyuk_ra
74. Смерічевська С. В., Жаболенко М. В., Чернишева С. В. Маркетинг і логістика: концептуальні основи та стратегічні рішення : навч. посіб. ; 3-тє вид., стер. Львів : Магнолія 2006, 2019. 547 с.
75. Степаненко О. І. Товарні запаси як об'єкт обліку та управління: науково-практичний підхід // Цифрова економіка та економічна безпека. 2024. Вип. 2. С. 157-163. URL : <http://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/353/340>
76. Столярчук Г. Методика аналізу показників ефективності реалізації товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез III міжнар. наук.- практ. конф. молодих вчен., м. Тернопіль, 23-24 лютого 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. Ч. 2. С. 617–618.
77. Ступінська М. В. Роль контролю товарних запасів в системі управління підприємств торгівлі // Європейські перспективи. 2018. № 2. Ч. 1. С. 38-46.
78. Тітаренко Г. Б. Проблеми оцінки запасів для ведення бухгалтерського обліку // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наук. праць. Вип. 236: В 5 т. Т. II. Дніпропетровськ : ДНУ, 2018. С. 344-350.
79. Тупчий В. А. Оцінка впливу обсягу товарообороту на стан товарних запасів підприємства // Регіональні перспективи. 2018. № 4-5. С. 168-172.

80. Утенкова К. О. Облік у торгових підприємствах : навч. посіб. Київ : Алерта, 2017. 222 с.
81. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : КНТЕУ, 2016. 468 с. URL : <https://knute.edu.ua/file/MjExMzA=/624a6d7d9a739851810eef1d42fb84ce.pdf>
82. Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : монографія. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с. <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/367>
83. Чаплінська А. А. Взаємозв'язок понять «товар» і «товарні запаси» та їхнє місце у системі управління діяльністю торговельного підприємства // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2009. Вип. 2 (34). С. 142–148.
84. Чаплінська А. А., Бабчук Г. Г. Оцінка товарних запасів та їх товарооборотності на підприємствах роздрібної торгівлі // Вісн. Кременч. нац. у-ту ім. М. Остроградського. Сер. : Економ. науки. 2016. Вип. 3. С. 48–54.
85. Чернелевський Л. М. Економічний аналіз на підприємствах торгівлі та промисловості : підруч. Київ : “Пектораль”, 2009. 312 с.
86. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. ;[3-є вид. переробл. і допов. Київ : Знання, 2008. 536 с. URL : <http://books.efaculty.kiev.ua/bug/1>
87. Церетелі Л. Облік запасів // Вісник податкової служби України. 2018. №8. С. 55–59.
88. Цивільний кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
89. Шафранова Г. Облік товарів на підприємствах торгівлі // Баланс. 2018. №7. С. 25–28.
90. Шевченко-Кульчицька К. І., Спірідонова К. О., Каховська О. В. Проблеми та шляхи підвищення ефективності управління запасами торговельного підприємства // БІЗНЕСІНФОРМ. 2021. № 12. С. 191–201. URL : https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-12_0-pages-

[191_201.pdf](#)

91. Eric Davies, Brian Salter The Ultimate Marketing and PR Book. London : Teach Yourself. 2019. 480 p. URL : <https://englishbook.com.ua/9781473683976-the-ultimate-marketing-pr-book>
92. Horngren C. T. Sundem G. L., Stratton W. O. Introduction to Management Accounting ; 11th ed. New Jersey : Upper Saddle River., Prentice-Hall Inc., 1999. 763 p. URL : <https://archive.org/details/studyguideintrod0000selt>
93. Seth Godin This is Marketing. London : Portfolio Penguin, 2018. 288 p. URL : <https://englishbook.com.ua/9780241370148-this-is-marketing>
94. http://uk.wikipedia.org/wiki/Товарні_запаси