

УДК 657.471.012.7:658.6

Г. М. Воляник,  
Н. С. Марушко

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

*Розглянуто особливості обліку товарних операцій. Досліджено стан обліку товарних операцій на торговельному підприємстві. Запропоновано впорядкувати бухгалтерський облік товарних операцій з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Доведено потребу запровадження внутрішнього контролю як однієї з найвагоміших функцій управління. Визначено передумови та напрями розвитку внутрішнього контролю на підприємствах торгівлі. Констатовано, що організація внутрішнього контролю в інформаційному процесі управління є важливим напрямом у досягненні успішної діяльності сучасних торговельних підприємств.*

**Ключові слова:** підприємство торгівлі, облік, товарні операції, внутрішній контроль.

**Постановка проблеми.** Головним джерелом інформації про основну діяльність підприємства торгівлі є дані бухгалтерського обліку. Інформаційне забезпечення обліку та контроль товарних операцій гарантують ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Оцінка чинної системи обліку на підприємствах торгівлі засвідчила, що на більшості досліджуваних підприємств аналітичний облік витрат за товарними операціями, який дає можливість надавати інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно асортименту товарів і обсягу їх придбання, не ведеться, а внутрішній контроль практично відсутній.

Розвиток економічних процесів обумовлює необхідність перегляду підходів до облікового забезпечення системи управління підприємствами торгівлі з метою підвищення ефективності використання даних для вирішення сучасних завдань. Глобалізаційні процеси в економіці розширюють сферу облікової діяльності, що вимагає поєднання традиційного бухгалтерського обліку і всіх елементів системи управління: планування, прогнозування, аналізу, контролю, регулювання. З метою забезпечення не лише виживання, а й ефективного функціонування в умовах конкуренції підприємствам торгівлі доцільно вдосконалювати систему внутрішнього контролю.

**Стан дослідження.** Дослідженню торговельної діяльності, визначенню економічної сутності товарів та їх обліку, з'ясуванню про-

блематики впровадження внутрішнього контролю присвячено праці і вітчизняних, і зарубіжних науковців та практиків, таких як: В. В. Апошій [2], Л. В. Гуцаленко [3], Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська [4; 5], С. М. Петренко [6] та ін.

Проблема вибору перспективних напрямів розвитку внутрішнього контролю в інформаційній системі підприємств торгівлі постійно постає на певних етапах ефективного управління їх діяльністю. Щодо її вирішення єдиного підходу серед науковців не існує, і це потребує подальших досліджень означеного напрямку. Питання, які виникають перед власниками та менеджерами торговельних підприємств, актуалізують необхідність впровадження контролю задля досягнення динамічних конкурентних переваг. Перед контролем як складовою системи управління постає завдання виявити та усунути відхилення від запланованих показників і чинників, які перешкоджають ефективній діяльності підприємства. З метою успішного впровадження контролю потрібно усвідомити якісні зміни в сфері управління торговельним підприємством з огляду на організацію, науково-теоретичну і методологічну базу якісних перетворень. Фундаментом таких змін повинен стати комплексний, системний підхід на основі єдиного інформаційного та методологічного забезпечення внутрішнього контролю. Адже він виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктами та системою управління, інформуючи про дійсне положення та фактичне виконання управлінських рішень.

**Метою** статті є оцінка особливостей обліку та обґрунтування концептуальних основ організації й методики проведення внутрішнього контролю товарних операцій на підприємствах торгівлі.

**Виклад основних положень.** Сфера товарного обігу в умовах розвинутого ринку не лише охоплює торгівлю, а й поширюється на суспільне виробництво. У зв'язку з цим сформована у бухгалтерському обліку інформація про рух товарів набуває першочергового значення при керуванні всім комплексом товарних операцій. Облік, своєю чергою, забезпечує зберігання товарів, інформацію про ціни і собівартість, оцінку ефективності та реалізації товарів.

Відповідно до ст. 1 Закону України від 21.06.2012 р. № 5007-VI «Про ціни і ціноутворення», товаром є продукт діяльності (зокрема роботи, послуги), готовий до продажу або обміну.

Виходячи з цього визначення під товарними операціями розуміють операції, пов'язані з процесами придбання та реалізації товарів.

У ринкових умовах господарювання торгівля характеризується ускладненням структури, що обумовлено розширенням масштабів діяльності, ростом обсягу товарних мас, які циркулюють її каналами,

збільшенням кількості структурних елементів і розмаїттям їхніх зв'язків між собою і з постачальниками. В умовах, що складаються, одним із найважливіших напрямів ефективності функціонування підприємства стає завдання істотного удосконалення управління товарними операціями. Водночас базою інформаційного забезпечення системи управління стає бухгалтерський облік та внутрішній контроль товарних операцій.

Основними господарськими процесами в торгівлі є придбання товарів, доставка, зберігання товарів та їх подальша реалізація.

Інформація, отримана на базі бухгалтерського обліку товарних операцій, необхідна для прийняття управлінських рішень (за збутової політики, формування асортименту товарів тощо), які підвищують економічну ефективність діяльності торгового підприємства.

Бухгалтерський облік у торгівлі має низку особливостей, а саме:

1. Облік роздрібно-товарообігу ведеться, як правило, у вартісному виразі за первісною вартістю. Це зумовлено широкою номенклатурою товарів.

2. Витрати торговельних підприємств – витрати обігу – не включаються до собівартості реалізованих товарів, а відносяться на фінансовий результат.

3. Торговельна надбавка у роздрібній торгівлі вміщує в собі податок на додану вартість, сплачений постачальникові, та торговельну націнку підприємства.

4. Специфіку торговельної діяльності відображає рахунок 28 «Товари», на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

5. Товари обліковують за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Порядок визначення первісної вартості залежить від способу надходження товарів на підприємство.

Товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами або за купівельними цінами. Оцінка товарів за цінами реалізації застосовується при роздрібному продажі з використанням середнього відсотка торговельної націнки. В разі оптового продажу товари обліковуються за цінами придбання у виробника продукції чи цінами реалізації. Облік товарів, що є власністю підприємства, здійснюється за купівельними цінами. Товари, прийняті на відповідальне зберігання, обліковуються на позабалансовому рахунку 02 за цінами, проставленими в товаросупровідних прибуткових документах.

Перед бухгалтерським обліком постає завдання розподілу і віднесення витрат, які раніше не включалися у вартість придбаних товарів (наприклад, витрат на транспортування, вантажно-розван-

тажувальних робіт та ін.), на собівартість по найменуваннях товарів. Заразом ціна продажу при оцінці товарів у разі їх продажу населенню включає первісну вартість і торгову надбавку (також ПДВ). Собівартість проданих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю проданих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Розрахунок середнього проценту торгових націнок для визначення такого показника проводиться за методикою, прийнятою в П(С)БО 9.

Від правильності обчислення торгової націнки значною мірою залежить реальність визначення собівартості реалізованих товарів і фінансового результату від реалізації: завищення реалізованих торгових націнок у кінцевому результаті призведе до необґрунтованого збільшення прибутку, а заниження – до його зменшення.

Як свідчать проведені дослідження, розвиток і ефективність діяльності підприємств торгівлі неможливі без удосконалення системи управління доходами та витратами, адже витрати є основним фактором впливу на отримання доходу.

Організація обліку та контролю у торговельних підприємствах є потребою оподаткування. Слід організувати облік так, щоб облікова аналітична інформація могла бути отримана в будь-який час та за будь-якими напрямками управління продажем товарів в умовах роздрібною торгівлі.

Сьогодні не вирішеними, як і раніше, залишаються проблеми належного аналітичного забезпечення, прийняття управлінських рішень з метою підвищення обґрунтованості та їх ефективності.

Спробуємо простежити, як відображаються в обліку доходи, витрати та фінансові результати в умовах сучасного нормативного законодавчого поля, та запропонувати більш деталізовану систему обліку доходів і витрат для торговельних підприємств відповідно до джерел їх отримання та виникнення.

Чинна система класифікації доходів для потреб бухгалтерського обліку за П(С)БО15 досить обмежена, оскільки тісно пов'язана з класифікацією витрат і призначена переважно для потреб складання фінансової звітності, тому теж потребує вдосконалення [1].

Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на торговельному підприємстві дало змогу виявити проблеми, які вимагають обґрунтованого вирішення.

Приміром, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій щодо продажу товарів з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку товарних операцій є надання користувачам інформації про результати діяльності торговельного підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами товарів.

Позаяк підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків, ми вважаємо, що з метою деталізації інформації доречно ввести до субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та до субрахунку 704 «Вирахування з доходу» рахунки третього порядку – субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (див. табл.).

Таблиця

### Синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки обліку торговельних доходів

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого і другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)
702 «Дохід від реалізації товарів»	7021 «Дохід від реалізації товарів» 7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками» 7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками» 7024 «Дохід від реалізації товарів у розпродажу» 7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів»
704 «Вирахування з доходу»	7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями» 7042 «Сума знижок, наданих покупцям» 7043 «Інші вирахування з доходу»

За допомогою цих субрахунків з'являється можливість виділити з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що уможлиблює проведення поглибленого аналізу продажів, вирішення питань доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента. Це сприятиме ухваленню ефективніших управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

Облік і контроль торговельних витрат мають бути не тільки орієнтованими на споживну вартість, а й враховувати особливості технологічного процесу, організаційну структуру, масштаби і специфіку діяльності підприємства та забезпечувати потреби його внутрішньогосподарських відносин.

Наказ про облікову політику визначає такі елементи фінансового обліку торговельних витрат: перелік рахунків для обліку торговельних витрат; номенклатуру статей торговельних витрат за кожним рахунком обліку; перелік і склад статей змінних і постійних витрат; об'єкти обліку торговельних витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості реалізації товарів; бази розподілу непрямих витрат у торгівлі.

Узагальнення особливостей формування торговельних витрат дало змогу виокремити об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості: товарні групи; матеріально відповідальних осіб; підрозділи й служби роздрібного торговельного підприємства; етапи торговельного процесу (товарозабезпечення, зберігання, збут товарів).

Основну частку в складі торговельних витрат становлять прямі витрати, зокрема собівартість реалізованих товарів. Серед непрямих витрат найвагомішими є витрати на утримання матеріально-технічної бази торгівлі та адміністративні витрати.

Для коригування діяльності підприємства та спрямування її в бажаному напрямі потрібна ефективна система контролю.

Контроль як функція управління – це система спостереження і перевірки відповідності процесу управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень [3].

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною облікової інформації для потреб управління.

Система внутрішнього контролю виступає як сукупність заходів і дій, спрямованих на виявлення та усунення операційних, фінансових та інших ризиків, що призводять до погіршення фінансового стану або його репутації і можуть спричинити зниження ключових показників та вартості підприємства загалом [4].

Виконання таких завдань контролю потребує здійснення послідовних етапів.

Відтак важливим є ухвалення запрограмованих управлінських рішень, які дають змогу знизити ризики діяльності підприємств під впливом чинників зміни зовнішнього середовища. Для цього за даними, охарактеризованими в бюджетах, слід визначити відхилення і з'ясувати, за допомогою яких рішень зазначені негативні характерис-

тики можуть бути усунені або компенсовані. За бюджети мусять відповідати керівники підрозділів підприємства (центрів відповідальності), а «адміністратором» має бути служба внутрішнього контролю [4].

Задля інтерпретації сутності та моделювання контрольних дій важливе значення має формування норм контролю та інформації, яка описує фактичний перебіг контрольованих процесів. Користуючись притаманною контролю властивістю порівняння кількох величин, суб'єкти контролю одержують можливість пізнавати суспільно-господарські ситуації, мають вплив на рівень економічних показників, а отже, можливість керувати ними. З огляду на це виникає необхідність формування норм контролю [4].

С. М. Петренко зазначає, що одним із найважливіших елементів ефективного внутрішнього контролю є контроль за бюджетуванням у розрізі центрів відповідальності [6]. Це означає, що кожен бюджет, який створюється на підприємстві, має бути підпорядкований і контролюватися відповідним центром відповідальності (доходів і витрат).

На думку Л. Г. Медвідь та Д. О. Харинович-Яворської [5], у процесі здійснення перевірки внутрішній контролер оцінює ступінь виконання бюджетів, оскільки бюджети важливо довести до керівництва та затвердити їх. Тому необхідно стежити за дією чинників та постійно коригувати бюджети залежно від їх впливу. Поточне коригування бюджету відповідно до обраної стратегії має бути описане відповідним регламентом і не виходити за межі обраних варіантів розвитку підприємства торгівлі.

Ми погоджуємось із твердженням С. М. Петренко щодо формування якісного інформаційного забезпечення, яке використовується для виконання контрольних процедур [6] та може охоплювати нормативно-правову, фактографічну та аналітичну базу. Тому нормативно-правове забезпечення об'єднує установчі документи, наказ про облікову політику, накази, розпорядження, що регулюють фінансово-економічну діяльність торговельних підприємств, господарські договори. Також сюди вносять стратегічні і тактичні плани їх економічного розвитку. Фактографічне забезпечення внутрішнього контролю формується на підставі даних фінансового, управлінського обліку та звітності, даних податкової звітності, позаоблікової інформації, що є сукупністю даних економічного характеру про факти (операції), які було здійснено у роботі підконтрольного об'єкта [4].

Аналітичне забезпечення внутрішнього контролю здійснюється шляхом використання інструментарію фінансового, операційного та стратегічного аналізу з метою модифікації аналітичної інформації для оцінювання стану підконтрольного об'єкта та вибору управлінських рішень.

Складовими організаційного забезпечення внутрішнього контролю є сукупність документів, які видаються/затверджуються керівниками та регламентують права, обов'язки, відповідальність контролерів, координують діяльність підрозділу внутрішнього контролю на основі посадових інструкцій, організаційних регламентів та професійної компетенції працівників. Організаційне забезпечення контролю передбачає розробку чи уточнення плану документації і документообігу, посадових інструкцій із зазначенням прав, обов'язків, розподілу повноважень і відповідальності працівників кожного структурного підрозділу, а також внутрішніх регламентів та правил делегування функцій контролю за роботою інших [4].

**Висновки.** Концептуально система бухгалтерського обліку відокремлена від процедур контролю. Але на практиці такого розмежування між внеском системи бухгалтерського обліку щодо вирішення завдань контролю і внеском деяких процедур контролю не існує. З огляду на це оцінювання системи внутрішнього контролю має виконуватись одночасно з оцінюванням облікової системи. Тому політика та процедури контролю повинні стосуватися: розподілу обов'язків між працівниками; визначення якості інформаційного процесу; здійснення фізичного контролю та проведення нагляду, інвентаризації чи документальної перевірки. Концепція організації внутрішнього контролю повинна бути запроваджена на кожному підприємстві, як інструмент попередження помилок та мінімізації ризиків. Тому при розробці підсистеми контролю доцільно дотримуватись вимог: надійності, що дасть можливість зробити ефективною систему контролю; відповідності розмірам і ступеню складності внутрішніх зв'язків підприємства; регламентації через низку нормативних актів, розроблених керівництвом, відповідальності суб'єктів контролю за інформаційну безпеку та захист інформації. Організація внутрішнього контролю повинна характеризуватись як система взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють комплекс контрольних процедур – від створення інформаційної бази, проведення контрольних дій і до узагальнення результатів контролю.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

2. Апопій В. В., Мішук І. П., Ребицький В. М., Рудницький С. І., Хом'як Ю. Організація торгівлі: підручник / за ред. В. В. Апопія. 3-тє вид. К.: Центр учбової літератури, 2009. 632 с.

3. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2014. 496 с.



4. Медвідь Л. Г., Харинович-Яворська Д. О. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»* / Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. 2014. № 11. С. 348–367.

5. Медвідь Л. Г., Харинович-Яворська Д. О. Удосконалення внутрішнього контролю як складової управління торговельним підприємством. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 25.1. С. 307–313.

6. Петренко С. М., Сіменко І. В. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства: монографія. Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. 232 с.

**Volyanyk H. M., Marushko N. S. Features of accounting of commodity operations and optimization of internal control of enterprises of trade**

*The development of economic processes makes it necessary to review the approaches to the accounting system of the management of trade enterprises in order to increase the efficiency of data use for solving modern problems. In order to ensure not only survival, but also the effective functioning of the competitive environment, trade enterprises need to improve the system of internal control.*

*The problem of choosing promising directions for the development of internal control in the information system of enterprises of trade constantly appears at certain stages of effective management of their activities. The problems that arise before the owners and managers of the trading enterprises update the need for the introduction of control to achieve dynamic competitive advantages. For the successful development of control it is necessary to understand the qualitative changes in the field of management of a trading company taking into account the organization, the scientific-theoretical and methodological base of qualitative transformations. The basis of such changes should be a comprehensive, systematic approach based on a unified information and methodological support for internal control. In market conditions one of the most important directions of the efficiency of the operation of the enterprise becomes the task of significant improvement of the management of commodity operations. At the same time, the basis of the information management of the control system becomes the accounting and internal control of commodity operations. Internal control is an integral part of accounting information for management needs. The system of internal control serves as a set of measures and actions aimed at identifying and eliminating operational, financial and other risks, which leads to a deterioration of the financial position or its reputation and can lead to a decrease in key indicators and the value of the enterprise as a whole.*

*The concept of the organization of internal control should be implemented at each enterprise as a tool for preventing errors and minimizing risks. The organization of internal control should be characterized as a system of interconnected methods, techniques and methods that cover the complex of control procedures – from the formation of an information base, conducting control actions and completing the generalization of the results of control.*

**Key words:** trade enterprise, accounting, commodity operations, internal control.

Стаття надійшла 23 травня 2018 р.