

Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інституту

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту товарних операцій на підприємстві
(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», м. Київ)

Здобувача вищої освіти
ІІ курсу, групи ФКА – 21 д(м)
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми «Фінансовий
контроль та аудит»
денної форми навчання

Віктора
ВІЛЬЧИНСЬКОГО

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Інна КОПЧИКОВА

Гарант освітньої програми
д-р. екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні засади організації товарних операцій підприємства....	6
1.1. Економічна сутність товарних операцій.....	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ».....	12
РОЗДІЛ 2 Організаційно-інформаційні основи аудиту товарних операцій ...	19
2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення товарних операцій на ТОВ «ТІМ».....	19
2.2. Організація та планування аудиту товарних операцій на ТОВ «ТІМ».....	29
РОЗДІЛ 3 Аналіз товарних операцій на ТОВ «ТІМ».....	42
3.1. Аналіз товарних операцій на товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ».....	42
3.2. Процедури та прийоми у процесі проведення аудиту товарних операцій..	47
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ	



ВСТУП

Сучасна торговельна діяльність є одним з найбільш прибуткових та рентабельних видів бізнесу. Вона допомагає створювати специфічний ринок, де обмінюються товари, зокрема гроші, і формується конкурентне середовище. Також, торгівля є важливим елементом економіки країни, яка допомагає підтримувати зв'язки між виробниками та споживачами, а також забезпечує рух товарів та послуг на ринку.

Основними операціями, що є у такого виду підприємницької діяльності – є саме товарні, які передбачають це процес купівлі-продажу товарів, що є основою функціонування ринку.

Товарні операції є одним із важливих елементів функціонування бізнесу. Вони дозволяють підприємствам здійснювати купівлю та продаж товарів, отримувати прибуток і розширювати свої можливості. Однак, якщо такі операції не проводяться правильно, то це може призвести до серйозних проблем, таких як втрата прибутку, ризик для бізнесу та погіршення репутації компанії. Тому, проведення аудиту товарних операцій є необхідним етапом у діяльності будь-якого підприємства. Отже, вибрана тема кваліфікаційної роботи є актуальною й потребує поглибленого вивчення.

Багато вчених з України та з інших країн внесли вагомий внесок у дослідження обліку та аудиту товарних операцій. Тема, яку було обрано для кваліфікаційної роботи, була досліджена багатьма як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Серед вітчизняних вчених, які зробили значний внесок у розробку знань про облік та аудит операцій з товарними операціями, можна виділити таких: Апопій В. В., Міщук І. П., Ребицький В. М., Рудницький С. І. – підручник «Організація торгівлі» [3], Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В., Замула І. В. – навчальний посібник «Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі» [7], Матюха В. І., Мисака Г. В. – стаття «Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями» [27], Тарасова Т. О. – монографія «Первинний облік

товарних операцій підприємств роздрібно́ї торгівлі» [47], Хоменко Н. В. – монографія «Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності» [51] та багато інших. Багато праць належить й зарубіжним вченим, прикладом яких є: Тімоті Дж. Луверс «Аудит й аудиторські послуги» [48] та Деніз Е. Робітайл «Віддалений аудит: Швидкий та простий посібник для аудиторів систем управління» [11].

Мета кваліфікаційної роботи з аудиту товарних операцій полягає у визначенні теоретичних основ з даної області, розкритті економічної сутності і проведенні аудиту операцій та фінансових показників, пов'язаних з товарними операціями, на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», а також розробка оптимальної методики проведення аудиту вибраної області та знаходження способів її поліпшення.

Для успішного досягнення мети, необхідно виконати наступні завдання:

- сформулювати економічну сутність товарних операцій;
- визначити організаційно-економічну характеристику діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ»;
- дослідити систему бухгалтерського обліку товарних операцій на товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ»;
- розробити методику планування та організації аудиту товарних операцій;
- провести аналіз товарних операцій на товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ»;
- навести процедури та прийоми, які використовуються під час аудиту товарних операцій.

Об'єктами дослідження є елементи та процеси, що пов'язані з взаємодією підприємства з товарами, включаючи їх придбання, зберігання, переробку та продаж, рахунки обліку товарних операцій, документи первинного та зведеного обліку, які підтверджують здійснені операції й інша інформація, що стосується товарних операцій.

Предметом дослідження аудиту товарних операцій є теоретичні засади з даної дисципліни, законодавство України та всі господарські процеси, що пов'язані

із перевіркою законності, правильності та точності проведення усіх операцій, що пов'язані з купівлею, продажем, зберіганням та транспортуванням товарів на підприємстві.

Під час написання кваліфікаційної роботи з аудиту товарних операцій було використано наступні джерела інформації: Податковий кодекс України, Закони України, Положення та Стандарти, Інструкції, праці вітчизняних та закордонних вчених щодо проведення аудиту товарних операцій.

Методами дослідження, що використовувались при написанні кваліфікаційної роботи із аудиту товарних операцій, є: загальнонаукові, які включають у себе аналіз та синтез, індукцію та дедукцію; аналогію та моделювання, абстрагування та конкретизацію, узагальнення та порівняння, системний аналіз; специфічні, до яких відносяться: документальна перевірка, яка включає в себе три підвиди: формальна, арифметична та перевірка документів по суті; фактична: інвентаризація, огляд, обстеження, підрахунок та інші.

У ході написання кваліфікаційної роботи описано усі аспекти проведення аудиту товарних операцій, виділено основні етапи проведення перевірки для написання якісного аудиторського висновку. Надано рекомендації щодо проведення аудиту товарних операцій та наведено шляхи удосконалення досліджуваного підприємства.

Дана тема була розглянута на двох конференціях: XII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», та XI Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність товарних операцій

Підприємства, що займаються торгівлею, є важливою складовою створення сучасної підприємницької діяльності. Ці підприємства генерують значну частку фінансового прибутку для різних регіонів України та країни в цілому. Основною складовою економічної діяльності торговельних підприємств є товарні операції, які забезпечують їх більшу частину доходів.

Товарні операції – це операції, пов’язані зі збереженням товарів і їхнім рухом [12, с. 134]. Тобто до товарних операцій підприємства належить процес придбання товарів, їх зберігання, рух та подальша реалізація. облік товарних операцій на підприємствах забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання. облік товарних операцій здійснюється на підставі супровідних документів, наданих до товарного звіту [27].

Товарні операції є важливим господарським елементом, що забезпечує здійснення торговельної діяльності та реалізуються підприємствами торгівлі відповідно до визначеного алгоритму дій, що відповідає стратегії управління товарними ресурсами. Центральним об’єктом товарних операцій виступають товарні запаси, сутнісні характеристики яких визначаються в залежності від класифікаційних груп, до яких їх можна віднести. Саме товарні запаси забезпечують безперервність товарних операцій на підприємстві [24].

Товарні запаси мають різні характеристики та особливості зберігання та використання, в залежності від їх складу та призначення. Щоб докладніше висвітлити їх значення для підприємства торгівлі, необхідно провести їх класифікацію, яка дозволить детальніше розглянути їх особливості та характеристики. Це забезпечить повніше розуміння економічної сутності товарних

запасів та допоможе покращити управління ними на підприємстві. Детальна класифікація наведена на рисунку 1.1.

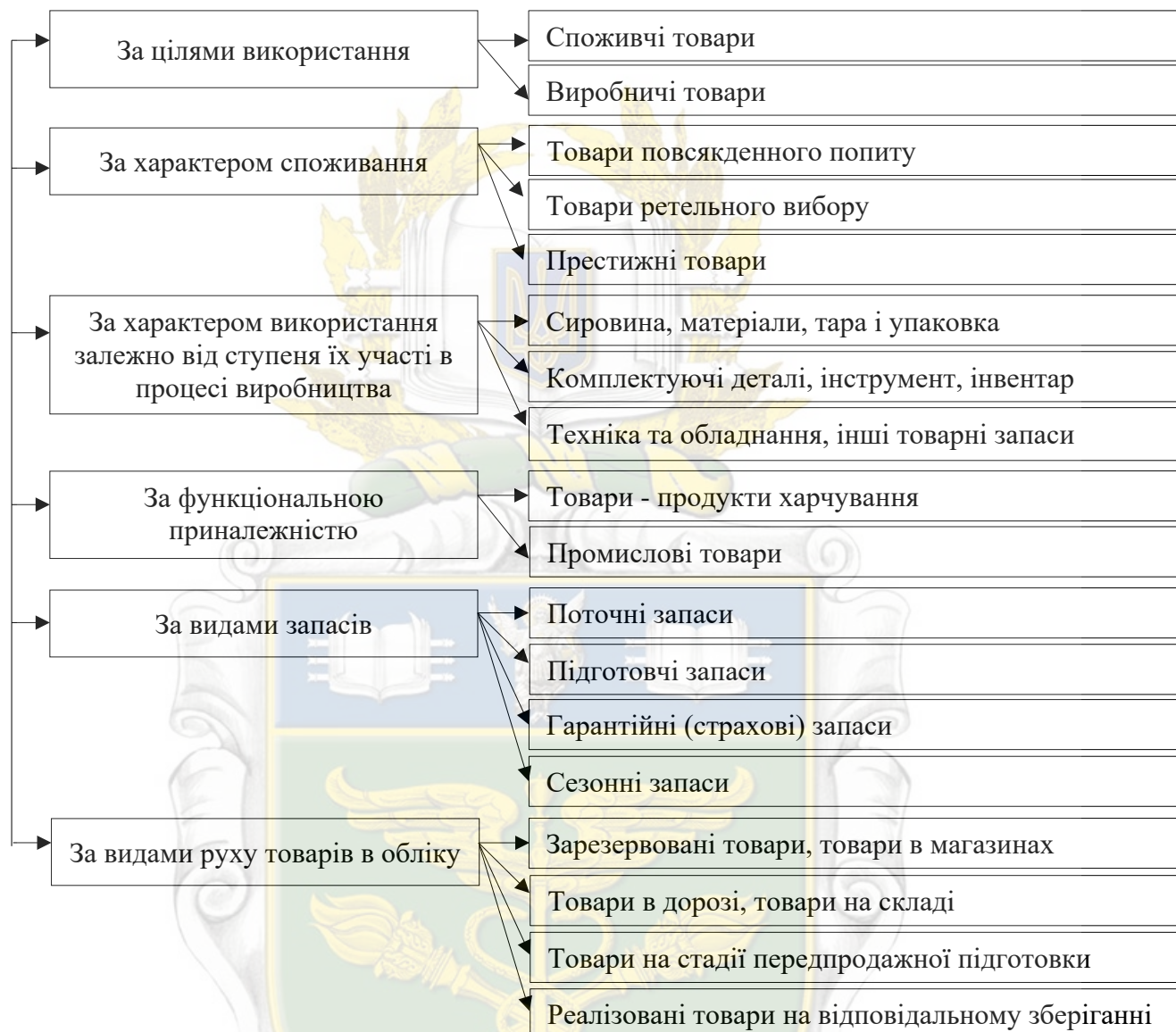


Рисунок 1.1 – Класифікація товарних запасів підприємств торгівлі [25]

Розглянувши класифікацію товарних запасів слід провести й класифікацію товарних операцій, тобто виділити дії, які можуть відбуватись з цими об'єктами. Їх можна умовно поділити на три підгрупи: операції з надходження, операції з реалізації та операції, що пов'язані із втратами.

В залежності від виду товарної операції, що відбулась на підприємстві – будуть відрізнятись й кореспонденції рахунків, а також первинні документи, які відображають певну операцію.

На рисунку 1.2 наведено класифікацію основних товарних операцій, що можуть бути присутні під час здійснення діяльності торговельним підприємством.



Рисунок 1.2 – Класифікація товарних операцій

Варто відзначити, що в Україні упродовж останніх 20-ти років торгівля набула величезних темпів розвитку, у зв'язку з чим сформувалась окрема система обліку в торгівлі, що й стосується обліку товарних операцій [20].

Бухгалтерський облік у сфері торгівлі має свої особливості, які включають наступне:

- облік продажу товарів у роздріб проводиться за їх первісною вартістю в грошовому виразі, оскільки торговельні підприємства пропонують широкий асортимент товарів;
- витрати, пов'язані з обігом товарів, не включаються до собівартості

проданих товарів, але враховуються в обліку фінансових результатів підприємства;

- торговельна надбавка у роздрібній торгівлі включає податок на додану вартість, який сплачується постачальником, та націнку торговельного підприємства;

- рух товарів, призначених для продажу, відображається на рахунку 28 «Товари»;

- товари можуть бути обліковані за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації, залежно від методу їхнього надходження на підприємство.

У бухгалтерському обліку інформація про товарні операції формується згідно з методологічними принципами, викладеними у П(С)БО 9 «Запаси» [40].

Товари надходять найчастіше на підприємство шляхом їх купівлі у виробничих підприємств, рідше – за бартерними операціями. Згідно П(С)БО 9 «Запаси» придбані товари надходять на підприємство за первісною вартістю. На рисунку 2.4 відображено, що саме входить до складу первісної вартості придбаних товарів.

Першим видом товарних операцій є їх надходження. Зазвичай товари на підприємство надходять через їх купівлю у виробничих підприємств, але можуть надходити і через бартерні операції, хоча це відбувається рідко. Згідно П(С)БО 9 «Запаси», придбані товари на підприємство обліковуються за їх первісною вартістю. На рисунку 1.3 відображено, склад первісної вартості придбаних товарів.

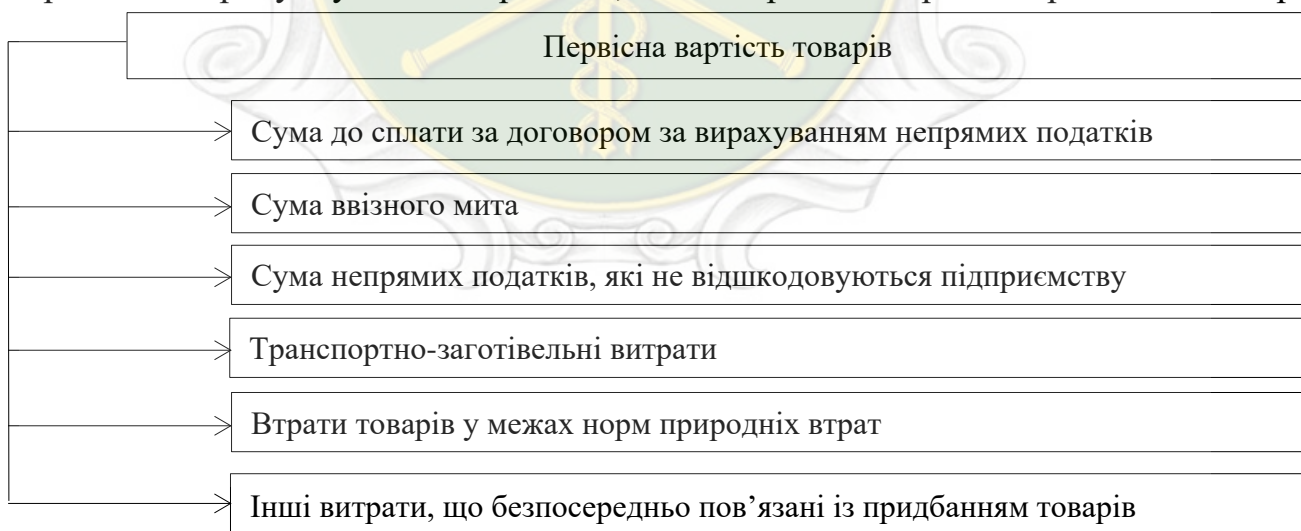


Рисунок 1.3 – Склад первісної вартості придбаних товарів

Під час здійснення товарних операцій з реалізації формується продажна ціна товарів, яка включає у себе первісну вартість та торгіву націнку.

Торгова націнка - сума або відсоток, який додається до собівартості чи закупівельної ціни товару. Завдання націнки - покрити витрати, вигідно відрізнити товар в конкурентній ніші та принести прибуток [31].

У загальному вигляді товарні операції на торговельному підприємстві можна зобразити за допомогою схеми, що наведена на рисунку 1.4.

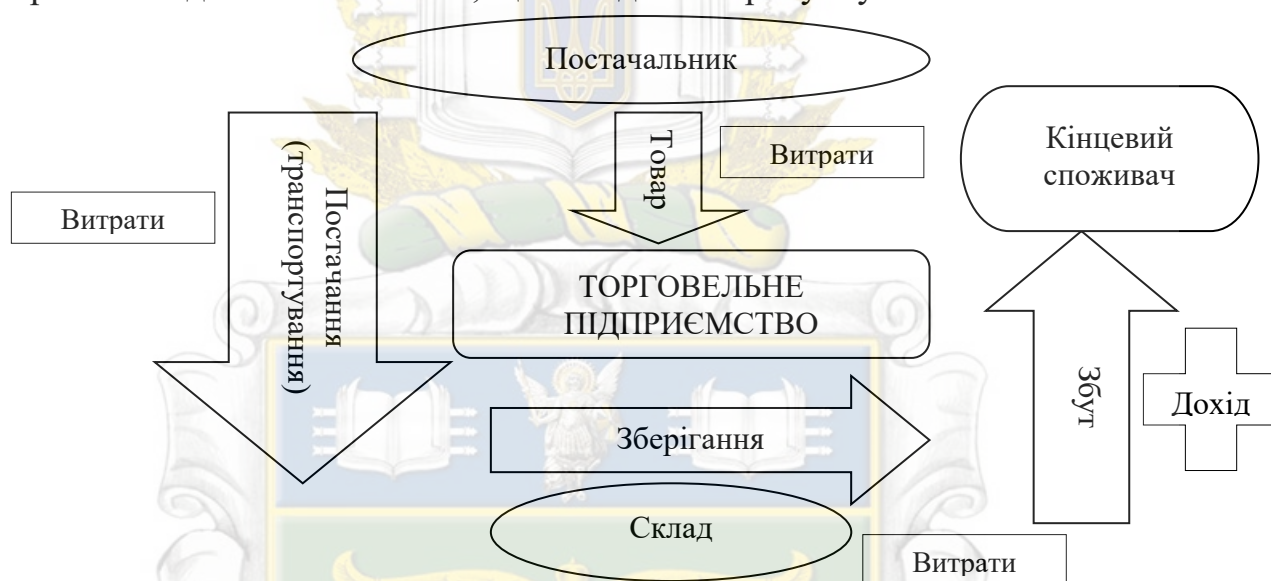


Рисунок 1.4 – Товарні операції: постачання – зберігання – збут

Важливу роль під час здійснення товарних операцій відіграє первинна та зведена документація, адже вона є необхідним інструментом для фіксації та підтвердження усіх етапів операцій з товарами, починаючи від придбання до реалізації. Документи допомагають забезпечити правильність та законність операцій, зменшити ризики виникнення конфліктів та уникнути можливих проблем у майбутньому.

Основними нормативними актами, які встановлюють вимоги до форми та змісту первинних документів в бухгалтерську є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [41].

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [36].

Документальному оформленню товарних операцій передують укладання договорів. Договір поставки (купівлі-продажу) є основним правовим документом, який визначає права й обов'язки постачальників та покупців. Серед основних його реквізитів є найменування сторін, найменування та кількість товарів, сума, строки постачання, умови прийому, порядок розрахунку, відповідальність сторін за порушення договірних обов'язків тощо [6].

Основні документи, що складаються під час товарних операцій на торговельному підприємстві, наведено на рисунку 1.5.

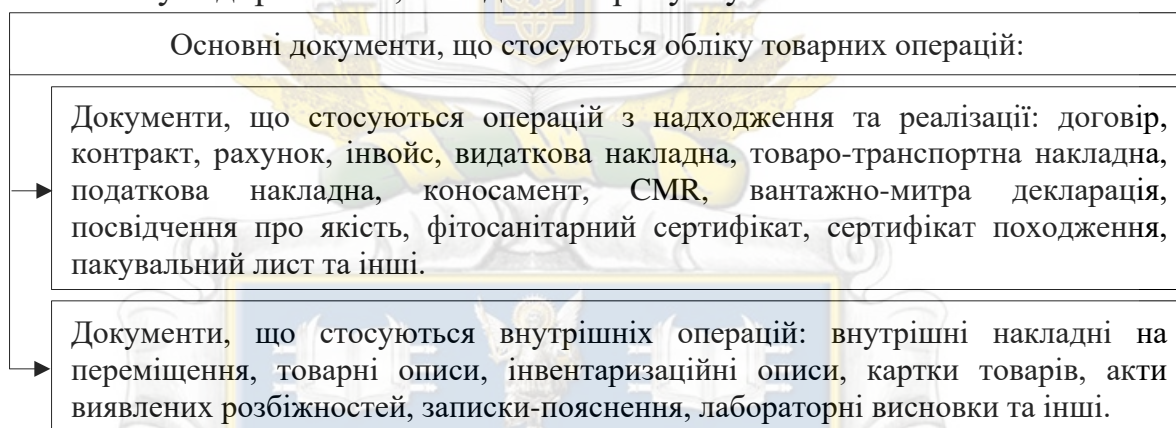


Рисунок 1.5 – Типові документи під час здійснення товарних операцій

Ці документи використовуються для фіксації угоди між продавцем та покупцем, встановлення вартості товару, підтвердження факту його передачі, встановлення його якості та інших важливих питань, пов'язаних з товарними операціями. Правильна підготовка та зберігання документів допомагає забезпечити ефективний контроль за товарними операціями та збільшити рівень довіри між сторонами угоди.

Отже, товарні операції відіграють головну роль у процесі здійснення діяльності торговельними підприємствами, а тому їх вивчення та дослідження вкрай важливе. Головним об'єктом таких операцій є товарні запаси, які класифікуються за певними групами залежно від їх характеристик.

Документування з обліку товарних операцій є надзвичайно важливою складовою процесу, оскільки ці документи визначають юридичну підтримку здійснення операцій. Правильне оформлення документів допоможе забезпечити якісний облік та складання звітності, що дозволить уникнути помилок та штрафів.

1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ»

Кваліфікаційна робота написана за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», яке здійснює оптову та роздрібну торгівлю товарами санітарно-гігієнічного призначення, медикаментами та медичними препаратами. Основними видами економічної діяльності є: 47.73 – Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах; 46.21 – Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин; 46.46 – Оптова торгівля фармацевтичними товарами; 86.21 – Загальна медична практика; 47.74 – Роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Основним документом, що регулює діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», є Статут [Додаток А]. Основна інформація про підприємство наведена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Загальна характеристика товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ»

№ з/п	Характерна ознака	Реквізит
1	Повна назва підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю «ТІМ»
2	Ідентифікаційний код	33154730
3	Юридична адреса	03115, м. Київ, проспект Перемоги, будинок 104
4	Телефон	0504611539; 0432552126
5	Керівник	Берещук Максим Вікторович
6	Дата реєстрації	01.10.2004 р.
7	Форма власності	Недержавна власність
8	Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
9	Основний вид діяльності	47.73 Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах
10	Система оподаткування	Загальна система оподаткування
11	Наявність свідоцтва платника ПДВ	331547326576
12	Кількість працівників	19
13	Вартість необоротних активів	743,8 тис. грн.
14	Статутний капітал	700,0 тис. грн.
15	Баланс	3463,7 тис. грн.
16	Чистий прибуток (збиток)	(170,9 тис. грн.)

Організаційна структура підприємства налічує три основні відділи: комерційний, фінансово-обліковий та технічний. Схематично діяльність підприємства представлено на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6 – Організаційна структура товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ»

Фінансово-обліковий відділ очолює головний бухгалтер, у підпорядкуванні якого знаходиться обліковий відділ та відділ контролю. Первинний облік ведеться бухгалтером, внутрішній аудит – аналітиком, фінансову звітність складає та подає до податкових органів головний бухгалтер.

Фінансова звітність товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ» складається за національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою програмного забезпечення 1С: Бухгалтерський облік, податкові накладні реєструються та звітність подається за допомогою програмного забезпечення Арт-Звіт. Варто відзначити, що використання російського продукту є негативним аспектом діяльності підприємства, оскільки це ворожа країна, підтримувати продукцію якої є неправильним. На ринку існують різноманітні програмні рішення для бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі українського походження, які є доступними та пристосовуваними до специфіки певних підприємств. Альтернативними рішеннями можуть стати програми «MASTER: Бухгалтерія» або «BOOKKEEPER», за допомогою яких можна вести облік фінансової діяльності, складати та подавати звітність для різних систем оподаткування та неприбуткових організацій.

Підприємство має велику кількість конкурентів виходячи із специфіки своєї діяльності, оскільки торговельний ринок фармацевтичними товарами досить великий. Деякими із конкурентів є: ТОВ «ТТП» – є потужним конкурентом, оскільки існує на ринку понад 20 років та має постійну базу клієнтів, однак наразі не є платником ПДВ, що автоматично зменшує потік нових покупців, адже немає можливості отримання податкового кредиту; КП «Аптека №64» – також існує на ринку понад 25 років, є державною власністю та фінансується м. Києвом, має стабільний дохід від діяльності, негативним аспектом діяльності є те, що підприємство має можливість збувати свою продукцію лише використовуючи електронну систему публічних закупівель Prozzoro.

Для здійснення аналізу фінансової діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ» проведено розрахунок основних показників фінансово-господарської діяльності за 2018-2022 роки та наведено динаміку змін цих показників. У додатках В, Г, Д, Е, Ж наведено фінансову звітність досліджуваного підприємства за вказаний вище період.

Виходячи із проведених розрахунків, що наведено у додатку Б, видно, що товариство з обмеженою відповідальністю «ТІМ» у 2022 році порівняно із минулими роками зазнав деяких змін: порівняно із 2021 роком дохід знизився на 13483,9 тис. грн., порівняно із 2020 роком – на 981,9 тис. грн., 2019 роком – на -2496,2 тис. грн., і лиш 2018 рік перевищив на 2242,9 тис. грн. Така динаміка у 2020 та 2021 роках була спричинена пандемією COVID-19, що давало можливість підприємству здійснювати більші продажі своїх товарів, адже на той момент це стало вкрай актуальним. У 2022 році російська федерація почала вести військові дії у тому числі на території Київської області, що призвело до повного закриття підприємства на час такої агресії, тому дохід підприємства дещо знизився.

Собівартість реалізованих товарів у 2022 році склала 28761,5 тис. грн., що на 11079 тис. грн. менше, порівняно із попереднім роком. Інші витрати у 2022 році також зменшились, порівняно із минулим роком. Аналізуючи фінансову звітність та провівши опитування виявлено, що це сталось через зменшення трудової діяльності підприємства у зв'язку із нападом російської федерації.

У кінцевому результаті підприємство отримано збиток у розмірі 170,9 тис. грн. у 2022 році, що на 364,3 тис. грн. менш попереднього року. Підприємство має тенденцію до різкого зниження прибутку, й у 2022 році отримало збиток. Динаміка зміни основних показників, а саме: чистого доходу від реалізації продукції та послуг, собівартість реалізованої продукції та послуг, чистий прибуток (збиток) наведено на рисунку 1.6.

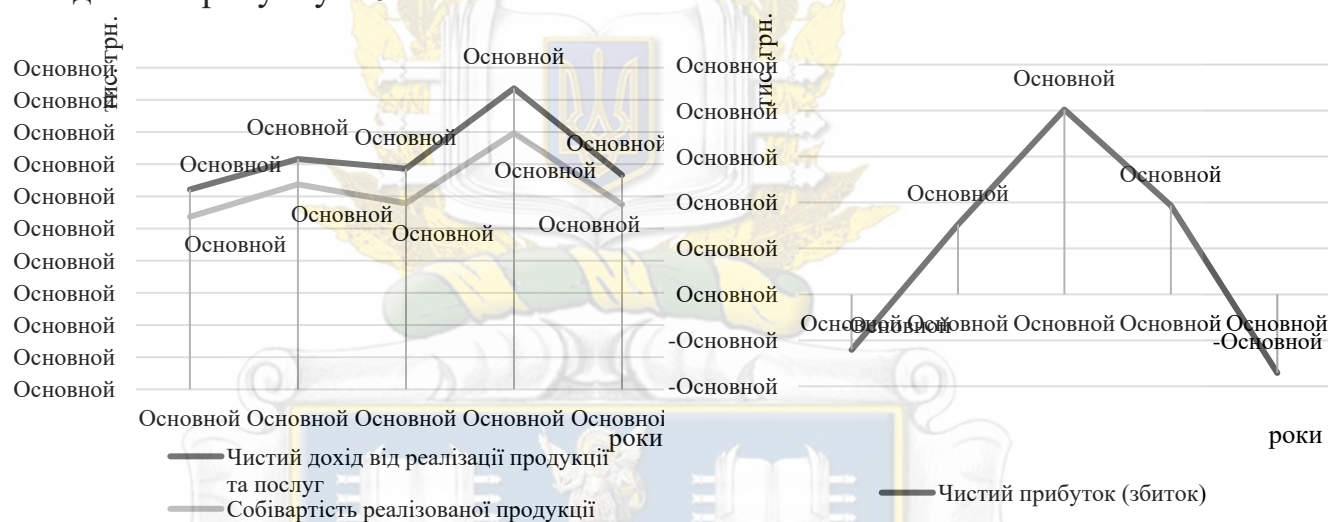


Рисунок 1.7 – Динаміка основних показників ТОВ «ТІПМ»

Рентабельність підприємства (збитковість) – це відносний показник його економічної ефективності, який зображає, наскільки продуктивно компанія використовує матеріальні, трудові, грошові та інші ресурси [45]. Рівень рентабельності визначається за допомогою формули 1.1.

$$P = \frac{B}{C_{pp}} \cdot 100\%, \quad (1.1)$$

де P – рентабельність підприємства (збитковість);

B – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

C_{pp} – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Рентабельність підприємства (збитковість) за 2018 рік склав $\frac{31068,5}{26826,9} \cdot 100\% = 115,81\%$, такий рівень цього показника говорить про прибутковість підприємства.

У 2019 році рівень рентабельності незначно знизився й становив $\frac{35807,6}{31862} \cdot 100\% =$

112,38 %. У 2020 році він підвищився та становив $\frac{34293,3}{28927,2} \cdot 100\% = 118,55\%$. У

2021 році рівень рентабельності знову дещо знизився та сягнув позначки $\frac{46795,3}{39840,7} \cdot 100\% = 117,46\%$. У 2022 році він також знизився до позначки: $\frac{33311,4}{28761,5} \cdot 100\% = 115,82\%$. Отже, підприємство впродовж останніх п'яти років має прибутковість із основних видів діяльності, прогнозується подальший розвиток й збільшення рівня доходів.

Середньорічна вартість основних засобів підприємства визначається за формулою 1.2. Дані для визначення показника наводяться у Балансі (Звіті про фінансовий стан) [Додатки В, Г, Д, Е, Ж], у розділі 1 звіту «Необоротні активи», у статті «Основні засоби», код рядка – 1010.

$$OZ_{\text{сер}} = \frac{OZ_{\text{поч}} + OZ_{\text{к}}}{2}, \quad (1.2)$$

де $OZ_{\text{сер}}$ – середньорічна вартість основних засобів;

$OZ_{\text{поч}}$ – вартість основних засобів на початок року;

OZ – вартість основних засобів на кінець року.

У 2018 році середньорічна вартість основних засобів ТОВ «ТІМ» становила $\frac{468,7+427,8}{2} = 448,25$ тис. грн. У 2019 році – $\frac{427,8+265,4}{2} = 346,60$ тис. грн. У 2020 році сягнула позначки: $\frac{265,4+237,5}{2} = 251,45$ тис. грн. У 2021 році: $\frac{237,5+246,4}{2} = 241,95$ тис. грн., а у 2022 році: $\frac{246,4+169,1}{2} = 207,75$ тис. грн. Простежується динаміка до зменшення вартості основних засобів, що означає зниження їх вартості у зв'язку із зношенням та відсутністю купівлі нового обладнання.

Фондовіддача - показник ділової активності компанії, який демонструє ефективність використання основних засобів підприємства. Значення показника говорить про те, скільки продукції вироблено та скільки надано послуг на кожну гривню фінансових ресурсів вкладену в основні засоби [21]. Розраховується показник за допомогою формули 1.3.

$$\Phi = \frac{B}{OZ_{\text{сер}}}, \quad (1.3)$$

де Φ – фондовіддача;

V – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$OZ_{\text{сеп}}$ – середньорічна вартість основних засобів.

У 2018 році фондвіддача становила $\frac{31068,5}{448,25} = 69,31$ тис. грн., у 2019 році – $\frac{35807,6}{346,60} = 103,31$ тис. грн. У 2020 році фондвіддача склала: $\frac{34293,3}{251,45} = 136,38$ тис. грн., у 2021 році: $\frac{46795,3}{241,95} = 193,41$ тис. грн. У 2022 році фондвіддача дещо знизилась порівняно із 2021 роком та становила $\frac{33311,4}{207,75} = 160,34$ тис. грн., що на 33,07 тис. грн. менше порівняно із попереднім роком. Оскільки позитивним значенням цього показника є його підвищення, можна вважати, що порівняно із 2018-2020 роками, підприємство має позитивну тенденцію до збільшення значення, у 2022 році порівняно із 2021 роком цей показник знизився, що могло бути спричинено повномасштабною війною.

Середньоспискова чисельність підприємства наводиться у Балансі (Звіті про фінансовий стан) [Додатки В, Г, Д, Е, Ж], а саме у верхній частині, де наводиться основна інформація про підприємство, так звана «шапка» звіту. У 2022 році за власним бажанням звільнилось 7 осіб, які були вимушені переїхати у більш безпечне місце у зв'язку із військовими діями.

Найважливішою властивістю праці є її продуктивність, рівень якої характеризує ефективність використання персоналу підприємства. Продуктивність праці – це здатність конкретної праці створювати певну кількість продукції за одиницю робочого часу. Продуктивність праці підвищується, якщо збільшується виробництво продукції на одиницю робочого часу або зменшуються затрати праці на одиницю вироблених продуктів. [46]. Показник продуктивності праці розраховується за допомогою формули 1.4.

$$P_{\text{пр}} = \frac{V}{\overline{Ч}_c}, \quad (1.4)$$

де $P_{\text{пр}}$ – продуктивність праці;

V – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$\overline{Ч}_c$ – середньоспискова чисельність працівників.

У 2018 році продуктивність праці склала $\frac{31068,5}{26} = 1194,94$ грн/чол. У 2019 році: $\frac{35807,6}{26} = 1377,22$ грн/чол. У 2020 році рівень продуктивності праці сягнув $\frac{34293,3}{24} = 1428,89$ грн/чол. У 2021 році рівень продуктивності праці становив $\frac{46795,3}{26} = 1799,82$ грн/чол., а у 2022 році сягнув $\frac{33311,4}{19} = 1753,23$ грн/чол. З визначених показників видно, що підприємство зберігає рівень продуктивності праці на високому рівні, оскільки чисельність працівників мала, а дохід підприємство отримує значний.

Здійснивши аналіз основних фінансових показників ТОВ «ТІМ», можна зробити висновок, що підприємство упродовж останніх п'яти років розвивається та отримує доходи. Є висока вірогідність безперервності його діяльності, хоч впродовж останніх років відбулося різке погіршення його фінансового становища. Проте, це можна пов'язати із вторгненням російської федерації на територію України. Це призвело до низки негативних наслідків, через що й виник збиток у кінцевому результаті.

Основним фактором є те, що підприємство зареєстроване й знаходиться на території міста Київ, який намагались захопити противники, та який неодноразово піддавався обстрілам. Це спричинило великий відсоток виселення людей із цієї території на певний період часу. Оскільки торговельні підприємства напряду залежать від своїх споживачів, ТОВ «ТІМ» вкрай відчув відтік клієнтів.

У зв'язку із подорожчанням сировини, палива, відключенням електроенергії, введенням критичного імпорту, який не дозволяв певні товари деякий час ввозити на територію України, складністю оплати іноземним постачальникам та іншими проблемами, що стосувались більшості підприємств нашої країни, ТОВ «ТІМ» був вимушений підняти ціни на свої товари, через що зіштовхнувся із втратою певної частки клієнтів.

Отже, у цілому можна сказати, що діяльність підприємства під кінець року пристосувалась до проблем, що наразі існують на території України та почала набирати обертів для подальшого розвитку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення товарних операцій на ТОВ «ТІМ»

Торговельна діяльність є одним із видів підприємницької діяльності. Пунктом 2 Порядку здійснення торгової діяльності і правил торгового обслуговування населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, дано визначення торгової діяльності як ініціативної, самостійної діяльності юридичних осіб і громадян по здійсненню купівлі і продажу товарів народного споживання з метою одержання прибутку. Торгова діяльність може здійснюватися в сферах оптової і роздрібної торгівлі, а також торгово-виробничій сфері (громадському харчуванні) [49].

Бухгалтерський облік і звітність в торгівлі здійснюються з дотриманням єдиних методологічних принципів, визначених Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", прийнятих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, законодавчих і нормативних актів з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств [49].

Товарні операції у бухгалтерському обліку на торговельних підприємствах відіграють ключову роль. Вони є основним типом кореспонденції рахунків у процесі здійснення операційної діяльності ТОВ «ТІМ».

У бухгалтерському обліку в сфері торгівлі є кілька особливостей:

- зазвичай, облік продажу товарів у роздріб проводиться за їх початковою вартістю у грошовому виразі, оскільки на таких підприємствах великий асортимент товарів, що у подальшому реалізується;

- основні витрати торговельних підприємств, окрім собівартості реалізованих товарів – витрати обігу, які є частиною поточних витрат, пов'язаних з процесом реалізації товарів і надання послуг покупцям. Вони необхідні в системі товарного обігу, оскільки без них неможливий процес обміну товарної вартості на грошову. До складу витрат обігу на галузевому рівні включають витрати виробничих підприємств по організації збуту і транспортування виробленої продукції [53]. Варто відзначити, що вони не включаються до собівартості реалізованих товарів, а відносяться на фінансовий результат через облік на 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» рахунки.

- у роздрібній торгівлі, торговельна надбавка включає податок на додану вартість, сплачений постачальнику, та додаткову торговельну націнку торговельного підприємства;

- основним рахунком, що відображає товарні операції торговельної діяльності є рахунок 28 «Товари», на якому відбувається основних рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство для подальшого продажу;

- товари обліковуються за їх початковою вартістю або чистою вартістю реалізації. Спосіб визначення початкової вартості залежить від того, як товари надійшли на підприємство.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси» [18].

Рахунок 28 «Товари» є специфічним, оскільки містить у собі як активні, так і пасивні субрахунки: 281 – 284 та 286 – є активними, за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, а за кредитом – їх зменшення; 285 субрахунок, за кредитом якого відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – їх зменшення (списання).

Досліджуване підприємство ТОВ «ТІМ» веде облік товарних операцій за дотриманням НП(С)БО. Основним законодавчим документом, що регламентує особливості бухгалтерського обліку товарів на підприємстві є П(С)БО 9 «Запаси» [40]. Підприємство застосовує класичні рахунки бухгалтерського обліку, не використовуючи аналітичного обліку.

Рахунок 28 «Товари» має наступні субрахунки, згідно Інструкції про застосування Плану рахунків [18]:

- 281 «Товари на складі», на якому ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

- 282 «Товари в торгівлі», де ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

- 283 «Товари на комісії» відображає облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу.

- 284 «Тара під товарами», на якому ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

- 285 «Торгова націнка» підприємства роздрібної торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів.

- 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [39].

Згідно із рисунком 1.2 товарні операції мають досить велику класифікацію. Кожен вид операцій відрізняється методикою обліку та кореспонденцією рахунків.

Першим видом операцій є надходження товарів на торговельне підприємство, який є першим етапом процесу переробки товарів, у ході якого визначаються кількість, якість і комплектність товару, виявляються відхилення й причини таких відхилень [29].

Зазвичай товари надходять на підприємство шляхом їх купівлі у постачальників, які у свою чергу поділяються на резидентів та нерезидентів. Від цього буде залежати специфіка обліку надходження товарів.

На рисунку 2.1 наведено загальну схему надходження товарів, подану Петровою В. Ф. у підручнику «Бухгалтерський облік».



Рисунок 2.1 – Схема обліку купівлі товарних запасів [38]

Надходження товарів на торговельне підприємство шляхом їх купівлі в українського підприємства відображено у таблиці 2.1. Під час здійснення такої операції мають бути відповідно оформлені договори, рахунки, специфікації, видаткові накладні, товаро-транспортні накладні, податкові накладні та документи, що посвідчують якість куплених товарів.

Таблиця 2.1 – Облік придбання товарів ТОВ «ТІМ» в українського підприємства за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано вітаміни SUNLIFE (Санлайф) Multi+	281	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Здійснено розрахунок з постачальником за товар	631	311

Багато товарів фармацевтичної лінії виробляються закордоном, а тому ТОВ «ТІМ» має велику кількість імпорتنих операцій з придбання медичних товарів та обладнання. Такі операції мають бути підтверджені рядом документів: Контракт, Інвойс, Пакувальний лист, Специфікація, ВМД, СМР, коносамент, інший документ, що підтверджує доставку товару від постачальника до покупця, сертифікат походження, сертифікат здоров'я та інші документи. Типова кореспонденція рахунків з імпорту товарів наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Облік імпорту товарів ТОВ «ТІМ» за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено передплату за капсули риб'ячого жиру Solution Pharm іноземному постачальнику	371	312
2	Сплачено митний збір під час розмитнення	377	311
3	Сплачено податок на додану вартість	377	311
4	Відображено отримання податкового кредиту з ПДВ при оформленні митної декларації	641	377
5	Отримано капсули риб'ячого жиру Solution Pharm від іноземного постачальника	281	632
6	Сплачено за послуги перевезення вантажу резиденту	377	311
7	Включено вартість митного збору та послуг з перевезення до первісної вартості капсул риб'ячого жиру Solution Pharm	281	377
8	Проведено взаємозалік заборгованостей	632	371

Придбані (отримані) лікарські засоби та медичні вироби зараховуються медичними КНП на баланс за первісною вартістю, яка є у випадку придбання за плату, їх собівартістю, яка складається з таких фактичних витрат (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»):

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням лікарських засобів, які не відшкодовуються медичному КНП (податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані за компенсувальними податковими накладними);
- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю лікарських засобів і медичних виробів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування лікарських засобів і медичних виробів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування лікарських засобів і медичних виробів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням лікарських засобів і медичних виробів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [1].

Також аптеки мають право виготовляти лікарські препарати на підставі рецептів, наданих громадянами та замовлень лікувально-профілактичних закладів. Зазначені документи не є документами бухгалтерського обліку, оскільки на їх підставі не складають проведення на рахунках. Це – документи управлінського медичного обліку. Проте, вони слугують доказом дотримання встановлених правил роботи аптеки [4].

Для первинного обліку проведених в аптеці робіт з виготовлення та фасування лікарських засобів передбачено спеціальні виробничі реєстри: Журнал обліку лабораторних робіт та Журнал обліку фасувальних робіт. Їх ведуть лаборанти або провізори. Інформація цих реєстрів є підставою для наступних бухпроявлень. Тому їх можна вважати первинними документами бухгалтерського обліку зведеного характеру [4].

Реалізаційна вартість виготовленого лікарського препарату складається з: закупівельної вартості лікарської сировини, торгової націнки на неї (або без націнки), собівартості лабораторно-фасувальних робіт, суми прибутку [4].

Кореспонденція рахунків, що призначена для операцій з відображення процесу виготовлення ліків аптечним закладом наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік виробництва ліків на ТОВ «ТІМ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Передано у виробництво сировину згідно із рецептом лікаря для виготовлення лікувального крему від дерматиту	23	201
2	Нараховано заробітну плату працівнику та ЄСВ	23	661, 651
3	Нараховано амортизацію виробничого обладнання	23	131
4	Отримано готовий лікарський засіб	26	23
5	Переведено лікарський засіб у торговельну точку	282	26

Особливістю наявності виробничого процесу на торговельному підприємстві є переведення готового лікарського засобу на рахунок обліку товарів для подальшої реалізації. Після чого буде відображатись торговельна націнка та інші кореспонденції, що пов'язані із реалізацією. Для останньої операції, що наведена у таблиці 2.3, необхідно скласти акт внутрішнього переміщення та внутрішню накладну. Саме ці документи будуть слугувати доказом здійсненої операції.

Схематично процес виробництва можна відобразити так, як показано на рисунку 2.2.

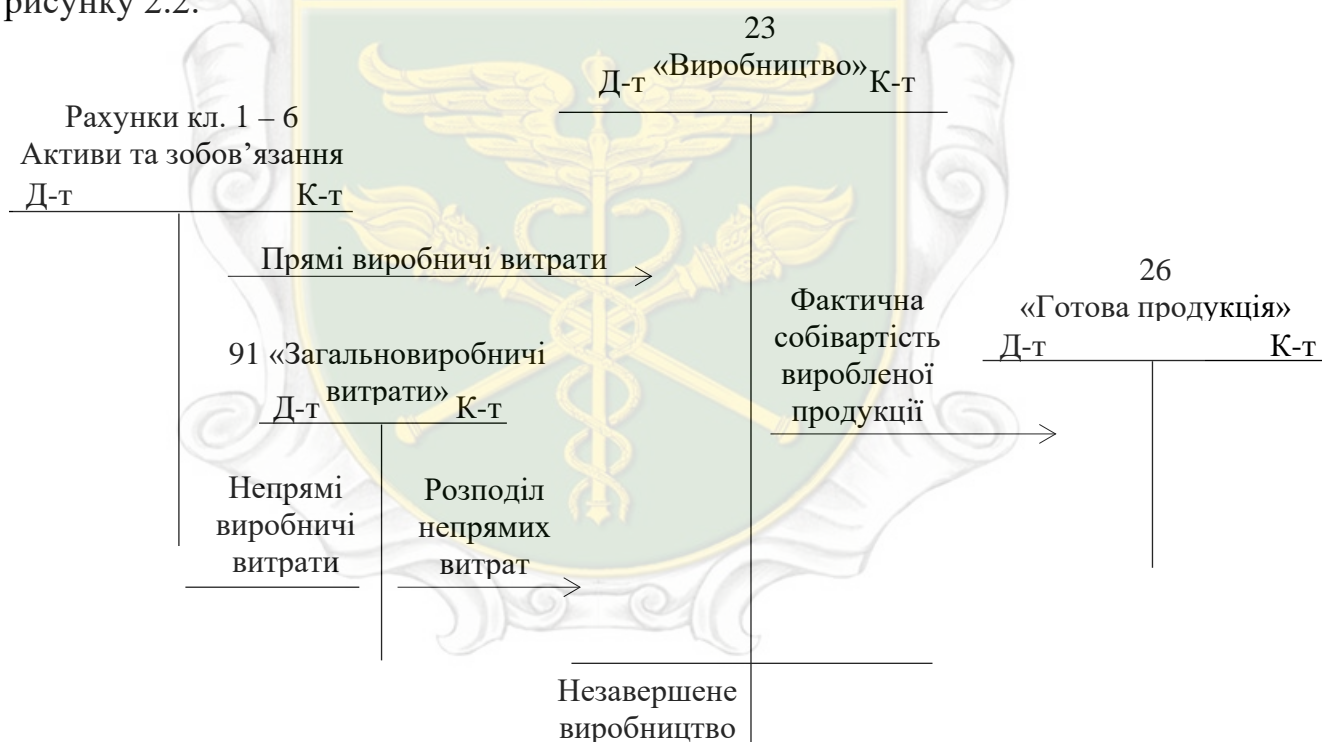


Рисунок 2.2 – Схема обліку процесу виробництва [53]

Основним видом операцій щодо вибуття товарів з торговельних підприємств, зокрема й на ТОВ «ТІМ» є їх реалізація споживачам. Цей процес може відбуватись

шляхом продажу товарів резиденту або нерезиденту, бартерним обміном або безоплатною передачею. ТОВ «ТІМ» продає товари кінцевим споживачам на території України.

ТОВ «ТІМ» є платником податку на додану вартість, тому варто відзначити, що для більшості ліків встановлена знижена ставка цього податку на рівні 7 %. А на період дії воєнного стану набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2015 р. № 1153 і від 7 березня 2022 р. № 216» від 16 березня 2022 р. № 291, за якою передбачено звільнення певних ліків та медичних виробів від ПДВ [26]. Загальна кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів ТОВ «ТІМ» українським споживачам наведена у таблиці 3.4. Під час здійснення продажу товарів підприємство повинне надати договір, рахунок, видаткову накладну, ТТН, посвідчення про якість та інші супроводжуючі документи оптовим покупцям, а кінцевим споживачам – чек (квитанцію) із найменуваннями усіх куплених товарів, вартістю кожного із них та кінцевою сумою.

Таблиця 3.4 – Облік реалізації товарів ТОВ «ТІМ» у межах України

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено реалізацію вітаміну «Аскорбінка-КВ» шляхом отримання готівки у касу	301	702
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ з реалізації товару	702	641
3	Відображено собівартість реалізованого товару вітаміну	902	282
4	Списано суму торговельної націнки реалізованого вітаміну «Аскорбінка-КВ»	285	282
5	Віднесено суму отриманого доходу на фінансовий результат	702	791
6	Віднесено суму собівартості на фінансовий результат	791	902

Багато торговельних підприємств здійснюють експортні операції з продажу товарів. ТОВ «ТІМ» на даний момент немає такої практики, проте налагоджує контакти із сусідніми країнами. Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України [14]. Типова кореспонденція рахунків з експорту товарів наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Облік експорту товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації товарів іноземному покупцю	362	702
2	Відображено собівартість реалізованих товарів шляхом експорту	902	281
3	Списано торгову націнку реалізованих товарів	285	281
4	Нараховано митні збори	93	377
5	Сплачено митні збори	377	311
6	Отримано кошти на валютний рахунок за продані товари	312	362
7	Віднесено суму отриманого доходу на фінансовий результат	702	791
8	Віднесено суму собівартості на фінансовий результат	791	902

Особливостями експортних операцій є те, що порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з експорту товарів залежить від умов їх оплати [19]. Експортні операції з продажу товарів обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою, проте хоч податкове зобов'язання буде дорівнювати нулю, складати податкову накладну та відображати таку господарську операцію в податковій звітності є обов'язковим.

Під час здійснення експортних операцій з продажу товарів повинні бути правильно оформлені наступні документи, що й будуть підтверджувати факт здійсненої операції: контракт, інвойс, пакувальний лист, специфікація, ВМД, СМР, коносамент, фітосанітарний сертифікат, сертифікат походження, сертифікат здоров'я, EUR1 та інші.

Обов'язковим є проведення інвентаризації ліків та медичних виробів. Інвентаризаційна комісія в присутності МВО: визначає фактичну наявність ліків і медичних виробів шляхом підрахунку, зважування та виміру окремо за кожною МВО; виявляє надлишки та нестачі ліків і медичних виробів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку; виявляє зіпсовані та прострочені ліки й медичні вироби, які потрібно вилучити з обігу. У ході інвентаризації перевіряються не тільки ліки та медичні вироби, які є в наявності, але й ті, що знаходяться в дорозі, на відповідальному зберіганні, відвантажені покупцям і своєчасно не оплачені і т. д. [35].

Під час проведення інвентаризації необхідно оформити наступні документи: наказ про проведення інвентаризації, інвентаризаційний опис, акти розбіжностей, звіряльні відомості.

Під час проведення інвентаризації є ймовірність виявлення прострочених ліків. Лікарні, аптечні мережі та інші підприємства, що використовують у процесі своєї діяльності лікарські засоби за законом повинні в обов'язковому порядку позбавлятися від прострочених та непридатних лікарських препаратів. Ці відходи відносяться до небезпечних, і працювати з ними можуть тільки ліцензовані підприємства [2]. ТОВ «ТІМ» співпрацює з ТОВ «Альфа Екологія», яке надає широкий спектр послуг з утилізації, у тому числі й лікарських засобів.

Утилізація лікарських засобів на ТОВ «ТІМ» відображається за допомогою кореспонденції рахунків, що наведена у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Облік утилізації прострочених лікарських засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Виявлено і списано на витрати вартість простроченого препарату «Магне-В6 антистрес»	947	281
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	947	641
3	Сплачено вартість послуг з утилізації простроченого препарату	371	311
4	Нараховано податковий кредит з ПДВ по послугах з утилізації простроченого препарату	641	644
5	Отримано послуги з утилізації від ТОВ «Альфа Екологія»	949	685
6	Відображено податковий кредит з ПДВ по послугах з утилізації простроченого препарату	644	685
7	Здійснено взаєморозрахунок з контрагентом по сплаченому авансу	685	371
8	Віднесено суми понесених витрат на фінансовий результат	791	947, 949

Якщо в ході інвентаризації виявлено надлишки ліків і медичних виробів, вони прибуткуються за чистою вартістю реалізації запасів у випадку реалізації або за оцінкою можливого використання запасів, якщо використовуються самим підприємством. Нестача, виявлена в межах норм природних втрат, списується за розпорядженням керівника на витрати [35]. Проте, варто відзначити, що природні втрати допускаються лише для лікарських засобів, які були витрачені на виготовлення певного препарату у самій аптеці, а до готових лікарських засобів ці норми не застосовуються. Якщо ж на підприємстві виявлено нестачу готових

препаратів, керівник у триденний термін повинен провести службове розслідування та виявити винуватця.

Отже, товарні операції мають широкий спектр кореспонденцій, кожна з яких має свою специфіку. Варто слідкувати за правильністю заповнення документів, що підтверджують фактичне здійснення господарських операцій. Лікарські засоби є небезпечною категорією товарів, тому вкрай важливо дотримуватись правил їх зберігання, недопущення нестач й крадіжок. Періодично потрібно проводити інвентаризацію товарів для виявлення порушень та відхилень від облікових даних. Облік товарних операцій дозволяє аптеці точно відстежувати кількість і рух лікарських засобів, а також надає інформацію щодо необхідності купівлі ліків.

2.2. Організація та планування аудиту товарних операцій на ТОВ «ТІМ»

Торговельні підприємства мають на балансі велику кількість товарних запасів, оскільки їх діяльність характеризується великим оборотом цих активів.

Товарні запаси на підприємствах торгівлі є істотним показником звітності, тому аудиторська перевірка вельми трудомістка, займає значну частину часу. Аудит товарних операцій може проводитися як частина загального аудиту фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства і як самостійна аудиторська перевірка окремого розділу обліку (операційний аудит) [32].

Аудит товарних операцій повинен проводитись на підставі чинної нормативно-правової бази, яка затверджує правила ведення обліку цієї ділянки обліку. Основним нормативно-законодавчим актом України, який регулює проведення аудиту, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [16]. Головні нормативні акти, що стосуються аудиту саме товарних операцій, наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Основні чинні нормативно-законодавчі акти України з аудиту товарних операцій

№ з/п	Законодавчий документ	Характеристика документи
1	Податковий кодекс України	Регулює відносини між підприємством й державою у процесі здійснення будь-якої діяльності, включаючи сплату податків до бюджетів від провадження товарних операцій.
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги й розкриття її елементів, у тому числі й товарних операцій.
3	П(С)БО 9 «Запаси»	Відображає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про товари і розкриття її у фінансовій звітності.
4	Закон України «Про захист прав споживачів»	Регулює відносини між споживачами товарів та виробниками і продавцями товарів різних форм власності, встановлює права споживачів.
5	Положення про інвентаризацію	Формулює порядок проведення інвентаризації товарів, що наявні на підприємстві та співставлення із даними обліку, етапів, строків та оформлення її результатів.

Для проведення якісного аудиту товарних операцій необхідно визначити мету, об'єкти, завдання аудиту цієї ділянки, проаналізувати специфіку діяльності торговельних підприємств й на підставі отриманих знань визначити етапи проведення аудиторської перевірки.

Основна мета перевірки товарних операцій – встановити своєчасність і повноту оприбуткування матеріально відповідальними особами товарів, що надійшли на склад, правильність їх обліку на рахунку 281 «Товари на складі» і обґрунтованість та правильність списання у видаток відпущених (відвантажених) товарів [44].

Аудит товарних операцій повинен включати виконання таких завдань:

- вивчити установчі документи й облікову політику у частині здійснення товарних операцій на підприємстві;
- перевірити правильність та точність бухгалтерського обліку запасів товарів на підприємстві;
- зрівняти дані первинного обліку із даними Головної книги у частині товарних операцій, й провести порівняння даних Головної книги із даними фінансової звітності;

- здійснити перевірку правильності застосування методів оцінки запасів та проведення розрахунків оцінки запасів щодо їх надходження та вибуття;
- оцінити процес закупівлі товарів, включаючи перевірку правильності вибору постачальників, дотримання процедур закупівлі та відповідності вимогам законодавства;
- перевірити первинну документацію: по операціях в межах України: договори, рахунки, видаткові накладні, товаро-транспортні накладні, податкові накладні, виписки банку; по операціях з імпорту/експорту товарів: контракти, інвойси, вантажно-митні декларації, фітосанітарні сертифікати, сертифікати походження, пакувальні листи, CMR, коносаменти й інші документи, що використовуються підприємством під час здійснення товарних операцій;
- оцінити ефективність системи контролю витрат та ризиків збуту та закупівлі товарів на підприємстві;
- перевірити правильність та точність обліку податків, що стосуються товарних операцій: правильне нарахування податку на додану вартість, мита, інших податків та зборів, що виникають у процесі товарних операцій та підлягають сплаті до бюджету у зв'язку із дією того чи іншого закону [8].

Об'єктами аудиту товарних операцій виступають рахунки обліку, що призначенні для товарів, документи, які відображають факт здійснення певних господарських операцій, фактичні залишки товарів та інше. Більш детально об'єкти аудиту товарних операцій наведено на рисунку 2.3.

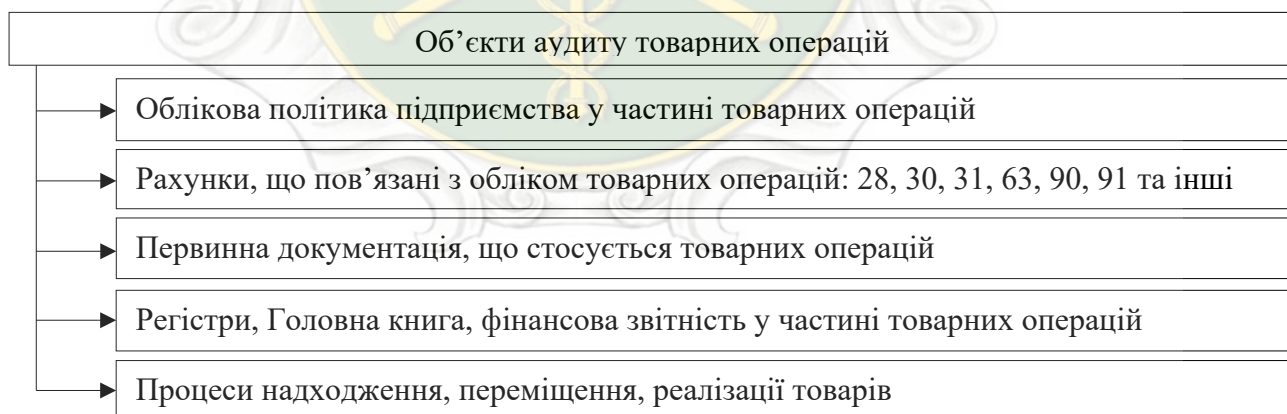


Рисунок 2.3 – Об'єкти аудиту товарних операцій

Документація, яка відображає факт здійснення товарних операцій на підприємстві торгівлі, у тому числі на ТОВ «ТІМ» виступає як об'єктом аудиту, так і джерелом інформації для аудитора.

Документи, у яких може відображатись інформація про товарні операції поділяється на установчу, первинну та зведену. На рисунку 2.4 наведено основні документи, які необхідно перевіряти й використовувати під час аудиту товарних операцій.

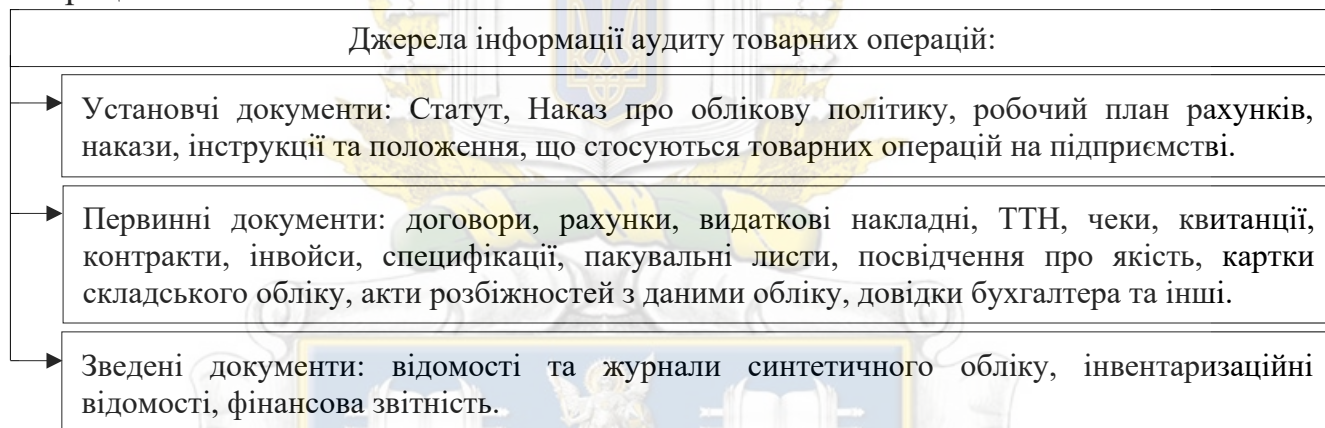


Рисунок 2.4 – Джерела інформації аудиту товарних операцій

Для проведення якісного аудиту товарних операцій необхідно його розділяти на етапи. В залежності від специфіки діяльності торговельного підприємства етапи можуть варіюватись, однак загальна схема аудиту буде мати наступний вигляд:

- планування: на цьому етапі аудитор повинен визначити мету та об'єкти аудиту товарних операцій, скласти план аудиту, встановити робочий графік та бюджет, визначити форми робочих документів, а також визначити потрібні ресурси для виконання аудиту;

- оцінка ризиків: аудитор повинен оцінити ризики, пов'язані з товарними операціями на досліджуваному підприємстві, включаючи ризики, пов'язані з закупівлею, внутрішнім переміщенням та зберіганням й реалізацією товарів, і розробити план заходів для зменшення цих ризиків;

- збір і аналіз даних: на цьому етапі аудитор повинен зібрати і проаналізувати всі необхідні документи та інформацію, що стосуються товарних операцій, включаючи договори та контракти з постачальниками, накладні на

приймання та відвантаження товарів, акти інвентаризації, фінансові звіти та інші документи, що стосуються обліку товарних операцій;

- проведення тестів, опитування та оцінка ефективності системи контролю: на цьому етапі аудитор повинен провести тестування та перевірити ефективність системи контролю товарних операцій, здійснити аналіз усіх раніше заповнених робочих документів;

- висновки та рекомендації: на основі зібраної інформації, результатів тестування й групування інформації з робочих документів, аудитор повинен скласти аудиторський висновок та рекомендації щодо правильності й законності здійснених товарних операцій на підприємстві та шляхів поліпшення їх здійснення з метою отримання максимально можливого прибутку [8].

Проаналізувавши діяльність товариства з обмеженою діяльністю «ТІМ», необхідно виділити також дослідження рахунку 64 у частину податку на додану вартість, оскільки підприємство займається купівлею та реалізацією лікарських препаратів та виробів, а тому ПДВ буде мати різні ставки нарахувань, що може привести до неправильного відображення сум податкового зобов'язання і кредиту.

Окремо потрібно провести аудит наркотичних лікарських засобів на факт дотримання правил закупівлі та реалізації, умов зберігання та їх якості, обліку та документального оформлення.

Отже, можна представити наступну схему поетапного проведення аудиту товарних операцій на ТОВ «ТІМ», що наведено на рисунку 2.5.

Велику роль під час проведення аудиту товарних операцій відіграють робочі документи, які представляють собою записи аудитора, здійснені ним під час планування, підготовки та проведення перевірок, узагальнення їх даних, а також документально зафіксована інформація, отримана у процесі аудиту від підприємства-клієнта, третіх осіб або усні повідомлення, задокументовані аудитором за допомогою тестування [5].

До робочої документації включається інформація, яка на погляд аудитора є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка має підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку.

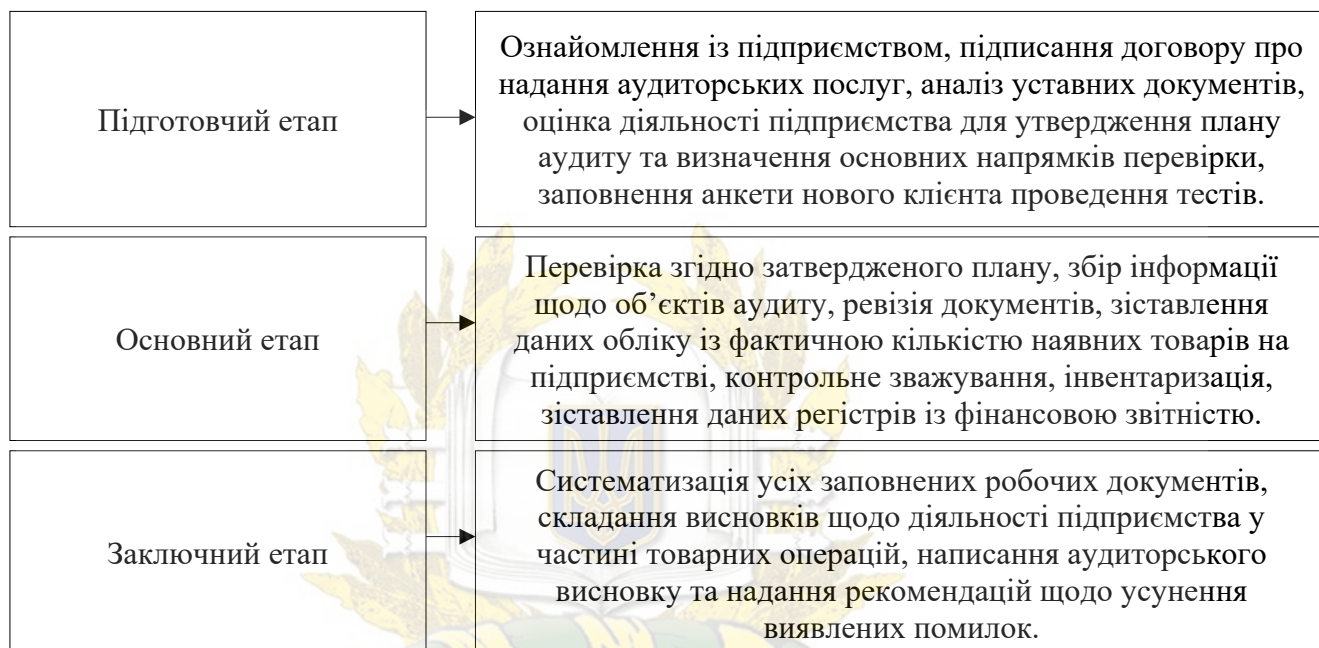


Рисунок 2.5 – Етапи аудиту товарних операцій ТОВ «ТІМ»

Робоча аудиторська документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль за процесом її здійснення. У робочій документації реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудиторських рішень [5].

Для здійснення аудиту товарних операцій підприємство-замовник, тобто ТОВ «ТІМ» повинно звернутись до аудиторської фірми, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно проведенням аудиту і наданням аудиторських послуг [10], надавши лист-замовлення [Додаток З], у якому вказуються реквізити підприємства, керівник, об'єкти, які підлягатимуть перевірці та її період.

Аудиторська фірма підтверджує замовлення та надсилає у відповідь лист-зобов'язання [Додаток И], який буде означати подальшу співпрацю із замовником. Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку», зокрема в ньому обов'язково необхідно зазначати:

- мету аудиторської перевірки;

- відповідальність управлінського персоналу підприємства-клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;
- обсяг аудиторської перевірки;
- форма звітів і висновків за результатами завдання;
- застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими у наслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки;
- вимога про вільний доступ до документації та іншої інформації потрібної для аудиторської перевірки.
- посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит (закони, правила, положення та інструкції, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку, підготовки звітності і проведення аудиту) [15].

Надалі підприємства мають зіставити й підписати Договір про надання аудиторських послуг [Додаток К], основними реквізитами якого мають бути: назва документа та його номер з датою, реквізити сторін, предмет та об'єкти договору, обов'язки та відповідальність сторін, період надання послуг та період перевірки, порядок оплати, форс-мажорні обставини та інші пункти, якщо це необхідно.

На підготовчому етапі, після заключення Договору, аудитор, який буде здійснювати перевірку товарних операцій, повинен запросити установчу документацію, яка включає Статут, Наказ про облікову політику підприємства та інші положення, для подальшого його аналізу. Разом із цим аудитор має провести тестування підприємства. Приклад заповнення робочого документу, а саме анкетування нового клієнта – ТОВ «ТІМ» наведено у додатку Л.

Загальна інформація наведена у системі «YouControl», яка представляє відкритий доступ до основної інформації про усі компанії України. У додатку М наведено витяг із даного сайту, де вказана характеристика досліджуваного підприємства.

Важливими робочими документами аудитора є документи з планування аудиту. Аудитори, зокрема фірми «Моор Стівенс», з цією метою складають документ «Планування аудиторської програми». Зміст його дає змогу сформулювати уявлення про його призначення (планування перевірки, запис висновків аудитора,

отриманих у ході аудиторських процедур, помітки про контроль роботи аудитора менеджером (партнером) аудиторської фірми), конкретні заплановані аудиторські процедури і виконання їх [37].

Отже, аудитор створює програму вивчення бізнесу клієнта [Додаток Н] на підставі отриманої інформації з анкети нового клієнта. Метою вивчення бізнесу клієнта є одержання інформації про структуру і розташування, одержання інформації про учасників і структуру капіталу, одержання даних про стан галузі діяльності, одержання інформації про види продукції і послуг, вироблених підприємством, аналіз отриманої інформації. У цьому документі зазначається підприємство, що досліджується, період перевірки, перелік аудиторських процедур, їх виконавець, вказуються індекси робочих документів та у разі необхідності зазначаються певні примітки.

Ураховуючи особливу важливість визначення аудиторського ризику, від величини якого залежить згода чи незгода на проведення перевірки, її обсяг, кількість аудиторських процедур, вибір методів перевірки та низка інших питань, вітчизняним аудиторам доцільно складати окремий робочий документ «Оцінка рівня допустимого ризику невиявлення» [Додаток П], який відбивав би встановлений аудитором ризик [37].

Після опрацювання основної інформації про діяльність підприємства аудитор переходить на другий етап проведення перевірки. Він включає у себе застосування великої кількості робочих документів аудитора, а також використання різних методів та прийомів дослідження об'єктів аудиту.

Робочі документи аудитор може створювати самостійно, брати розробки із різних джерел, або використовувати затверджені аудиторською фірмою форми.

Товарні операції вміщують велику кількість інформації, яку необхідно перевірити, тому основний етап, що наведено на рисунку 2.5, доцільно схематично розділити для опрацювання окремих його складових.

На рисунку 2.6 наведено поділ основного етапу аудиту товарних операцій на частини.



Рисунок 2.6 – Поділ основного етапу товарних операцій

Нас основному етапі перевірки, що пов'язаний із надходженням товарів на підприємства, необхідно провести аудит рахунків, що використовуються під час здійснення товарних операцій. Для цього необхідно заповнити такий робочий документ як «Оцінка правильності використання рахунків обліку товарних операцій» [Додаток Р]. Здійснивши перевірку товарних операцій на ТОВ «ТІМ» слід зауважити, що підприємство не використовує аналітичного обліку, що є незручним. На підприємстві не ведеться аналітика в розрізі препаратів, їх підгруп, фірм-виробників та діючих речовин. Запропоновано ввести аналітичні рахунки для полегшення ведення обліку.

Важливим етапом перевірки є аудит первинної документації, адже саме документи є юридичним підтвердженням фактичного здійснення операцій. Слід проінспектувати документи на наявність усіх правильно заповнених реквізитів,

встановити факти виправлення помилок, виправлень та закреслень, здійснити опитування матеріально-відповідальних осіб щодо питання виникнення таких ситуацій, а також у разі необхідності провести зустрічну перевірку по ризиковим та суттєвим операціям.

Під час перевірки первинної документації із операцій щодо надходження товарів на ТОВ «ТІМ» було заповнено робочий документ щодо перевірки правильності заповнення первинної документації товарних операцій щодо їх надходження [Додаток С], де шляхом вибіркової перевірки було знайдено документи, які не відповідають критеріям визнання операцій. Після цього було проведено зустрічну перевірку із контрагентами ТОВ «ТІМ» та встановлено факт здійснення таких операцій. Головний бухгалтер, як матеріально-відповідальна особа, надала пояснення виникнення порушення заповнення документів: «У зв'язку із військовими діями частина документів залишилась у бухгалтера, який написав заяву про звільнення та виїхав за межі України через постраждале майно внаслідок російської агресії».

У додатку Р наведено помилки обліку операцій, що пов'язані із втратами товарів. Основним контрагентом, який надає ТОВ «ТІМ» послуги з утилізації протермінованих препаратів є ТОВ «Альфа Екологія», тому їх необхідно перевести на рахунок 631, адже операції по списанню таких товарів проводяться щомісячно.

Первинну документацію з реалізації товарів та інших шляхів їх списання, необхідно також перевіряти. Для цього потрібно заповнювати робочий документ, як наведено у додатку С, де вказуються номер й дата документа, місце його складання, відмічається наявність усіх вказаних реквізитів, підписів та печаток. У разі необхідності необхідно прописати примітки.

Після опрацювання усієї первинної документації та рахунків обліку товарних операцій необхідно зіставити дані реєстрів й головної книги із даними фінансової звітності у частині обліку товарів. У разі виявлення порушень необхідно заповнити робочий документ, де вказати усі виявлені помилки. На досліджуваному підприємстві ТОВ «ТІМ» помилок виявлено не було, тому фінансова звітність є достовірною та правильно оформленою.

Після проведення усесторонньої перевірки слід здійснити зведення усіх помилок та відобразити їх у робочому документі «Перелік виявлених помилок і порушень при аудиті товарних операцій», що наведено у додатку Т.

На заключному етапі аудиту товарних операцій аудитор систематизує усю отриману інформацію та на її основі складає аудиторський висновок.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [30].

Відповідно до міжнародних нормативів аудиту та статей Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним. Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу. Аудиторський звіт за обсягом більш розширений документ, а висновок - стислий і короткий [30].

Аудиторський висновок може бути складений у вільній формі, але обов'язково повинен містити основні елементи, що наведено на рисунку 2.7.

У додатку У наведено приклад аудиторського висновку, який містить інформацію про здійснену перевірку на досліджуваному підприємстві.

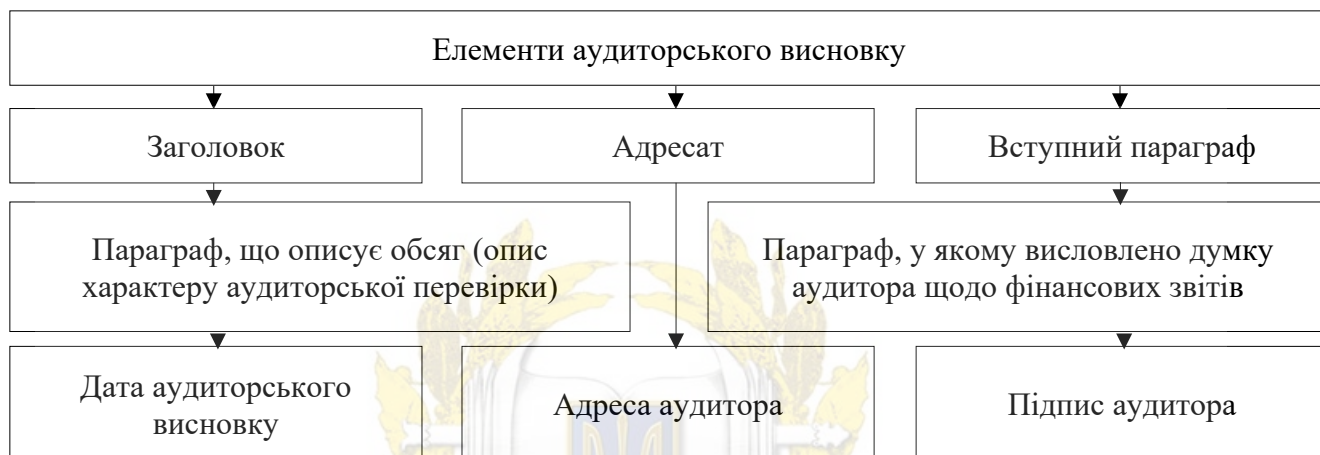


Рисунок 2.7 – Обов’язкові елементи аудиторського висновку [9]

На товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ» суттєвих порушень виявлено не було. Для полегшення ведення обліку аудитором рекомендовано ввести аналітичний облік товарних запасів. Також встановлено факт недотримання правил заповнення первинної документації, проте головний бухгалтер це поясним військовими діями в країні та безпосередньо у Києві. Зустрічна перевірка контрагентів показала, що операції дійсно були проведені та є підтверджуючі це документи.

Під час проведеної перевірки аудитором може бути виявлено ряд інших порушень в обліку товарних операцій підприємства. Найбільш поширеними із них є наступні:

- неправильне відображення товарних операцій в обліку;
- неправильний залік пересортиці товарів;
- неповне оприбуткування товарів, що надійшли;
- безпідставні претензії до постачальників;
- відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і відпуск товарів;
- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність матеріально-відповідальних осіб;
- недотримання правил зберігання товарно-матеріальних цінностей і охорони;

- дописки товарно-матеріальних цінностей в описи;
- заниження залишку товарів у описах;
- завищення цін на товари;
- крадіжки, підробка документів, привласнення [44].

Отже, можна зробити висновок, що аудит товарних операцій є необхідним елементом управлінської діяльності на торговельному підприємстві. На прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», яке займається реалізацією фармацевтичних товарів, наведено процес здійснення перевірки згідно етапів, що наведено на рисунку 2.5 та 2.6.

Обов'язково під час проведення аудиту товарних операцій потрібно використовувати робочі документи аудитора, які заповнюються для документування і збереження інформації, отриманої та перевіреної під час аудиту. Основною метою робочих документів аудитора є забезпечення об'єктивності, незалежності та перевірки аудиторської роботи.

Використовуючи наведену схему аудиту товарних операцій, а також робочих документів, що наведено у роботі, аудитор здійснить якісну та всебічну перевірку з об'єктивним написаним висновком.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ТІМ»

3.1. Аналіз товарних операцій на товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ»

На ТОВ «ТІМ» ключову роль відіграють товарні операції, оскільки воно є торговельним і вагома частка усіх доходів, що має досліджуване підприємство, підпадає саме на операційну діяльність, яка пов'язана із реалізацією товарів.

У процесі здійснення аудиту товарних операцій необхідно проводити їх аналіз для розуміння доцільності закупівлі певних видів товарів, правильності їх обліку, недопущення факту заниження доходів та завищення витрат, а також прогнозу майбутньої діяльності підприємства.

Оцінювання поточного фінансового стану підприємства за основними економічними показниками, дає змогу знайти резерви підвищення рентабельності підприємства, збільшення прибутку тощо [34].

Аналіз товарних операцій передбачає вивчення різних показників, що допомагають оцінити ефективність торговельної діяльності підприємства.

Серед основних показників слід виділити: коефіцієнти обсягів продажу, величина прибутку, коефіцієнт маржинального доходу, коефіцієнт оборотності запасів та інші. Вони дозволяють здійснювати комплексний аналіз товарних операцій підприємства і приймати рішення, спрямовані на покращення ефективності його діяльності. Аудитор, проводячи аналіз товарних операцій, досліджує різні показники, щоб зрозуміти, чи відповідають вони вимогам бухгалтерських стандартів та чи забезпечують вони відображення об'єктивної фінансової ситуації підприємства.

Окрім аналізу вказаних вище показників, необхідно провести аналіз динаміки рахунків, що використовуються під час проведення товарних операцій на товаристві з обмеженою відповідальністю «ТІМ» протягом останніх 5-ти років, який наведено у таблиці 3.1.

Дані для проведення аналізу взято із оборотно-сальдових відомостей ТОВ «ТІМ» за 2018 – 2022 роки, які наведено у додатку Ф.

Таблиця 3.1 – Аналіз динаміки товарів ТОВ «ТІМ» впродовж 2018-2022 р.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення							
						Абсолютне (+, -)				Відносне, %			
						2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Залишок на початок року	1550663	2359434	2235195	2583099	4553593	3002930	2194159	2318398	1970494	193,65	93,00	103,72	76,28
Товари, що надійшли	43633747	49016101	45094970	61933247	40934158	-2699589	-8081943	-4160812	-20999089	-6,19	-16,49	-9,23	-33,91
Товари, які реалізовано	42824975	49140341	44747066	59962753	43788067	963092	-5352274	-958999	-16174686	2,25	-10,89	-2,14	-26,97
Залишок на кінець року	2359434	2235195	2583099	4553593	1699684	-659750	-535511	-883415	-2853909	-27,96	-23,96	-34,20	-62,67

Провівши аналіз динаміки товарів на ТОВ «ТІМ» видно, що у 2022 році порівняно із минулими роками залишок на початок періоду є вищим. Динаміка товарів, що надходили впродовж року мають тенденцію до зниження, так само як і товари, що реалізовані. Це було спровоковано складним економічним становищем в країні у зв'язку із пандемією COVID-19 та вторгненням росії на територію України.

Для розрахунку більшості показників використовується значення середньої вартості активів. Вона використовується для нівелювання ефекту сезонності [33]. Формула розрахунку даного показника наведено нижче (3.1).

$$T_{\text{сер}} = \frac{T_{\text{поч}} + T_{\text{к}}}{2}, \quad (3.1)$$

де $T_{\text{сер}}$ – середньорічна вартість товарів;

$T_{\text{поч}}$ – вартість товарів на початок року;

$T_{\text{к}}$ – вартість товарів на кінець року.

Графічно динаміку середньої вартості товарів наведено на рисунку 3.1.

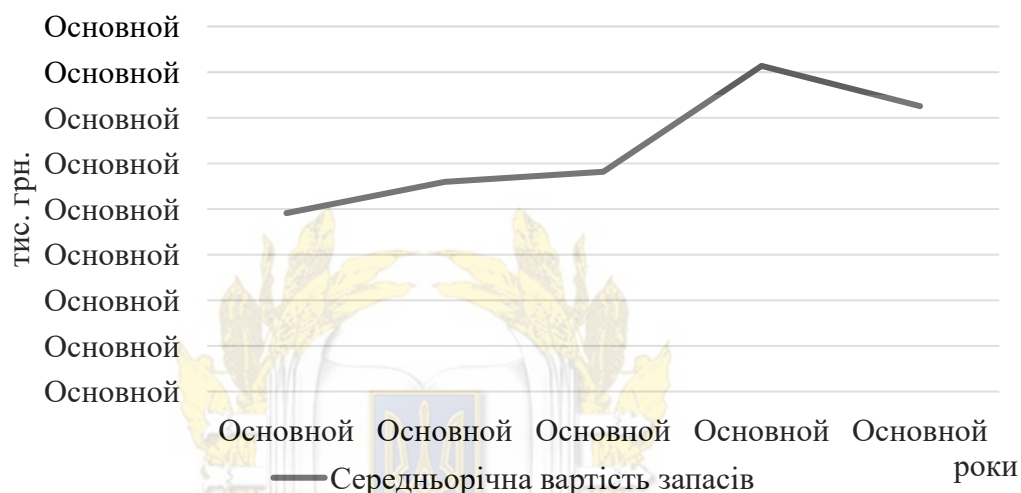


Рисунок 3.1 – Динаміка середньорічної вартості товарів ТОВ «ТІПМ»

Здійснивши аналіз оборотно-сальдової відомості рахунку 28 «Товари» видно, що підприємство має активи, що оподатковуються за ставками податку на додану вартість 7% та 20%. Найбільшу частку у загальній вартості товарів займають товари в асортименті, до яких відносяться усі доступні лікарські препарати та медичне обладнання.

Основним показником аналізу товарних операцій є показник оборотності запасів, який розповідає про те, скільки разів підприємство обернуло свої запаси (продало та замінило запаси) по відношенню до собівартості реалізованої продукції за певний період [33].

Коефіцієнт оборотності запасів може допомогти бізнесу приймати кращі рішення щодо ціноутворення, виробництва, маркетингу та закупівель. Це один з коефіцієнтів ефективності, що вимірює, наскільки ефективно компанія використовує свої активи. Коефіцієнт оборотності запасів (формула 3.2) показує, наскільки ефективно компанія використовує свої запаси, шляхом ділення собівартості проданих товарів на середню вартість запасів за період [33].

$$K_{об.з.} = \frac{C}{\bar{T}}, \quad (3.2)$$

де $K_{об.з.}$ – коефіцієнт оборотності товарів;

C – собівартість;

\bar{T} – середньорічна вартість товарів.

У таблиці 3.2 наведено результати обчислення коефіцієнту оборотності запасів товарів на ТОВ «ТІМ» та динаміку зміни цього показника впродовж останніх 5-ти років.

Таблиця 3.2 – Аналіз оборотності товарів ТОВ «ТІМ» впродовж 2018-2022 р.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення							
						Абсолютне (+, -)				Відносне, %			
						2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Собівартість	26826,9	31862	28927,2	39840,7	28761,5	1934,6	-3100,5	-165,7	-11079,2	7,21	-9,73	-0,57	-27,81
Залишок на початок року	1550,66	2359,43	2235,20	2583,10	4553,59	3002,93	2194,159	2318,398	1970,494	193,65	93,00	103,72	76,28
Залишок на кінець року	2359,43	2235,20	2583,10	4553,59	1699,68	-659,75	-535,511	-883,415	-2853,909	-27,96	-23,96	-34,20	-62,67
Середньорічна вартість запасів	1955,05	2297,31	2409,15	3568,35	3126,64	1171,59	829,324	717,4915	-441,7075	59,93	36,10	29,78	-12,38
Коефіцієнт оборотності товарів	13,7219	13,8692	12,0072	11,1650	9,1989	-4,5230	-4,6704	-2,8084	-1,9662	-32,962	-33,674	-23,389	-17,610

Високий коефіцієнт оборотності свідчить про високі продажі, але також може вказувати на недостатній рівень запасів. Підприємство могло би продати ще більше товару, якби воно було у наявності на складі [33].

Отже, ТОВ «ТІМ» необхідно у подальшому збільшувати запаси товарів для збільшення продажів.

Ще одним показником, який необхідно розраховувати у ході проведення аналізу товарних операцій, є рентабельність товарів.

Рентабельність активів – один із узагальнюючих показників ефективності виробництва, що розраховується як відношення прибутку (валовий або чистий) до середньої вартості активів підприємства (середня вартість розраховується за підсумком активу балансів на початок та кінець періоду) [22].

Варто відзначити, що основними видами рентабельності запасів є повна рентабельність товарів та чиста рентабельність товарів. Різниця між ними полягає у видові прибутку, який береться у ході обчислення показника.

Показник повної рентабельності товарів наведено у формулі 3.3.

$$ПР_T = \frac{ВП}{\bar{T}}, \quad (3.3)$$

де $ПР_T$ – повна рентабельність товарів;

ВП – валовий прибуток;

\bar{T} – середньорічна вартість товарів.

Показник чистої рентабельності товарів наведено у формулі 3.4.

$$ЧР_T = \frac{ЧП}{\bar{T}}, \quad (3.4)$$

де $ЧР_T$ – чиста рентабельність товарів;

ЧП – чистий прибуток;

\bar{T} – середньорічна вартість товарів.

Таблиця 3.3 – Аналіз рентабельності товарів ТОВ «ТІМ» за 2018-2022 р.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення							
						Абсолютне (+, -)				Відносне, %			
						2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
Середньорічна вартість запасів	1955,05	2297,31	2409,15	3568,35	3126,64	1171,59	829,324	717,4915	-441,7075	59,93	36,10	29,78	-12,38
Валовий прибуток (збиток)	4241,6	3945,6	5366,1	6954,6	4549,9	308,30	604,30	-816,20	-6954,60	7,27	15,32	-15,21	-34,58
Чистий прибуток (збиток)	-120,8	151,9	402,2	193,4	-170,9	-50,10	-322,80	-573,10	-193,40	41,47	-212,51	-142,49	1,00
Повна рентабельність товарів	2,170	1,717	2,227	1,949	1,455	-0,71	-0,26	-0,77	-1,95	-32,93	-15,27	-34,67	-25,33
Чиста рентабельність товарів	-0,062	0,066	0,167	0,054	-0,055	0,01	-0,12	-0,22	-0,05	-11,54	-182,82	-132,74	-200,85

Проведений аналіз рентабельності товарів ТОВ «ТІМ» показав, що підприємство має недостатню рентабельність, а у 2022 році вона є взагалі від'ємною. Це було спричинено важким становищем в країні, тому є висока вірогідність відновлення нормального режиму роботи у майбутньому.

Отже, провівши аналіз товарних операцій видно, що ТОВ «ТІМ» має на балансі достатню їх кількість та систематично поновлює. Варто відзначити, що коефіцієнт оборотності товарів знаходиться на високому рівні, тому потрібно провести аналіз динаміки асортименту фармацевтичних товарів у розрізі фармакологічних властивостей та збільшити закупівлю й продаж цих товарів. Нормальним значенням цього показника є таке, що буде становити менше 365 днів обороту, оскільки ці активи є оборотними й мають бути використані протягом одного операційного циклу. Проведений аналіз показав, що товари обліковуються зі ставною ПДВ у 7% та 20%. Тому додатково необхідно провести перевірку 64 рахунку для виявлення порушень або підтвердження достовірності даних.

3.2. Процедури та прийоми у процесі проведення аудиту товарних операцій

Аудит товарних операцій передбачає використання різноманітних процедур та прийомів у процесі його здійснення, адже кожен елемент обліку аудитор повинен самостійно перевірити для отримання правдивих результатів. Між цими двома поняттями існує певна різниця.

Процедури аудиту описують конкретні дії, методи й техніки, які аудитор використовує під час проведення аудиту. Це можуть бути конкретні кроки або робочі етапи, які аудитор виконує для здійснення перевірки товарних операцій підприємства.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» існують наступні процедури одержання доказів:

1. Інспектування – перевірка записів, документів або матеріальних активів.

2. Спостереження – вивчення процесів або процедур, виконуваних іншими особами.

3. Запити і підтвердження – пошук і одержання інформації в обізнаних осіб у межах або за межами суб'єкта.

4. Підрахунок – перевірка точності арифметичних розрахунків або виконання самостійних розрахунків.

5. Аналітичні процедури – аналіз значимих показників і тенденцій [50].

Прийоми аудиту відносяться до загальних підходів або стратегій, які аудитор фактично використовує для досягнення аудиторських цілей. Вони описують принципи та концепції, які аудитор застосовує для планування та виконання аудиторської роботи.

Під час проведення аудиту товарних операцій використовуються фактичні та документальні прийоми аудиту.

Прийоми фактичного контролю спрямовані на перевірку наявності засобів підприємства і їхнього реального стану [43], до них належать:

1. Інвентаризація – це прийом перевірки фактичного стану підконтрольних об'єктів, що використовується для встановлення відповідності облікових показників про стан та якість об'єктів фактичній їх наявності та якості. Під час проведення інвентаризації було встановлено факт зберігання протермінованих препаратів на складі підприємства. Тому необхідно провести їх утилізацію, викликавши спеціалізовану службу, оскільки фармацевтична група товарів є небезпечною, і для її знищення необхідно мати певну ліцензію.

2. Огляд, підрахунок, обмір, зважування – додаткові прийоми фактичної перевірки активів, які застосовуються під час проведення інвентаризації. Ці прийоми показали, що підприємство ТОВ «ТІМ» не має нестачі або надлишків товарів, дані обліку та фактична кількість товарів є ідентичною.

3. Лабораторні аналізи – прийом фактичного контролю, за допомогою якого ревізори одержують інформацію про якісні характеристики цінностей, що перевіряються [28, 50]. На ТОВ «ТІМ» є усі необхідні сертифікати якості та походження. Товари мають нормальний термін придатності та є якісними.

Прийоми документального контролю полягають в перевірці різного роду первинних документів, бухгалтерських та оперативних реєстрів, статистичної, бухгалтерської та оперативної звітності та інших документальних носіїв економічної інформації, що стосується товарних операцій [42].

Мета документального контролю – виявлення правильності, достовірності, законності та економічної доцільності документально відображених господарських операцій підприємства [42].

Документальні прийоми, що використовуються під час проведення аудиту товарних операцій:

1. Формальна перевірка передбачає встановлення повноти і правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ, дозволяє переконатись, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми. На ТОВ «ТІМ» є первинна документація, що заповнена не повністю. Необхідно звернути увагу на наявність усіх реквізитів та виправити дану помилку.

2. Арифметична перевірка – це перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахунків і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями. Перерахунок документів на ТОВ «ТІМ» показав, що усі операції мають правильно встановлені суми, помилок у підрахунках немає.

3. Перевірка по суті – перевірка документів з метою визначення їхньої достовірності, відповідності вимогам, правильності та повноти інформації, яку вони містять [43]. Використання цього прийому під час аудиту на ТОВ «ТІМ» показало, що підприємство використовує усі форми документів відповідно до вимог чинного законодавства.

Отже, використання принципів та прийомів, що наведені вище, допоможуть аудиторіві достовірно, всебічно та у повній мірі провести аудит товарних операцій на торговельному підприємстві та знайти певні помилки під час здійснення діяльності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження товарних операцій на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ» показало, що ці активи займають ключову роль на торговельному підприємстві і становлять велику частку у валюті балансу. У процесі здійснення діяльності торговельне підприємство може допустити певні помилки під час товарних операцій, а оскільки це операційна діяльність, частка якої є найбільшою у доходах та витратах підприємства, слід здійснювати систематичну перевірку цих активів для забезпечення належного обліку та зниження рівня помилок.

Аудит товарних операцій здійснюється із метою отримання достовірних висновків щодо правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, дотримання усіх законодавчих актів, які мають відношення до товарних операцій. З його допомогою управлінський персонал матиме змогу виправити помилки, які можуть бути виявлені у процесі здійснення перевірки, а також отримати рекомендації щодо подальшої діяльності та розвитку підприємства.

Під час здійснення аудиту товарних операцій слід виконати перевірку великої кількості об'єктів: рахунки обліку, що пов'язані із товарами, надходженням коштів, покупців та постачальників, рахунки податків, а також доходів та витрат; первинна та зведена документація у частині обліку товарних операцій; фактична наявність товарів на підприємстві та інше.

Перед початком аудиту необхідно ознайомитись із установчими документами підприємства, після чого оформити план перевірки, виділяючи певні аспекти, що є найбільш громіздкими. Їх необхідно поділити та провести розгорнутий аудит, щоб не упустити якихось деталей.

Важливим елементом перевірки є складання робочих документів аудитора, оскільки саме у них ведеться запис усіх обрахунків, висновків тестування та інших проведених процесів. Робочі документи слугують базою фіксування результатів,

які буде отримано у процесі застосування різних методів та прийомів проведення аудиту товарних запасів.

Проаналізовано діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», яке займається реалізацією лікарських засобів та медичного обладнання. Ці товари є специфічними та небезпечними, тому їх облік є обов'язковим та важливим. Необхідно періодично проводити інвентаризацію лікарських засобів для співставлення фактичних даних із даними обліку. Використовуючи цей прийом аудиту не було виявлено порушень, однак на складі зберігались ліки, які мають прострочений термін придатності та підлягають утилізації спеціалізованим підприємством.

Під час написання дипломної роботи було виявлено певні неточності в оформленні первинних документів ТОВ «ТІМ» та надано рекомендації щодо їх усунення. Ці помилки є несуттєвими, тому фінансова звітність через це викривленою не була.

На досліджуваному підприємстві використовується план рахунків без аналітичного поділу. Це є досить незручним, адже кожен препарат має певні властивості, підгрупи та виробників. Для полегшення пошуку певного виду товару рекомендовано здійснити їх поділ.

Проведено аналіз динаміки товарів впродовж останніх 5 років, що дало змогу отримати висновок про розвиток торговельної діяльності підприємства та збільшення обсягів продажу.

Наведено різні прийоми і методи дослідження, які слід використовувати під час аудиту товарних операцій. Саме з їх допомогою здійснюється пошук помилок та встановлення факту дотримання або недотримання правил та законів щодо обліку товарних операцій.

Отже, можна дійти висновку, що аудит товарних операцій відіграє важливу роль під час здійснення торговельної діяльності, він допоможе підприємству отримати звіт про свою роботу, помилки та шляхи їх вирішення для забезпечення подальшого впевненого розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алієв Т. Надходження лікарських засобів і медвиробів: облік і контроль у медичному КНП. Онлайн-сервіс Uteka.ua, 2021. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/knp-26-buhuchet-i-nalogooblozhenie-83-postuplenie-lekarstvennyx-sredstv-i-medizdelijuchet-i-kontrol-v-medicinskom-knp> (дата звернення 04.06.2023).
2. Альфа Екологія: Утилізація відходів по всій Україні. Офіційний сайт. URL : <https://alphaeco.com.ua/utilizatsiya-farmatsevtichnikh-preparativ/likarski-zasobi> (дата звернення 04.06.2023).
3. Апопій В.В., Міщук І.П., Ребицький В.М., Рудницький С.І. Організація торгівлі: підруч. 3-тє вид. Київ, 2009. 632 с.
4. Аптеки: організація діяльності, бухоблік та оподаткування. Онлайн-сервіс Головбух, 2021. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/9212-buhgalterskiy-oblk-ta-opodatkovannya-v-aptekah> (дата звернення 06.06.2023).
5. Аудиторські робочі документи: поняття, класифікація, зміст та форма : URL : <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/15747/> (дата звернення: 10.05.2023).
6. Блакита Г. В., Гладій І. О., Дзюба О. М., Бровко О. Т. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 288 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І. В., Замула І. В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі : навч. посібн. Київ, 2007. 280 с.
8. Вільчинський В. А. Необхідність проведення аудиту товарних операцій. *XII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», 2023.*
9. Гуцаленко Л. В., Сидорук Я. В. Аудиторський висновок чи звіт: дискусійні аспекти. Ефективна економіка. Випуск № 7, 2017.
10. Давидов Г. М. Аудит: навчальний посібник. Київ: Т-во «Знання». 363 с.

11. Деніз Е. Робітайл. Віддалений аудит: короткий та простий посібник для аудиторів систем управління : URL: <https://www.amazon.com/How-Audit-ISO-9001-2008/dp/1932828311> (дата звернення: 08.04.2023).

12. Дзюба о. М. Товарні операції підприємства: особливості обліку з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду. Науковий вісник херсонського державного університету. сер.: економічні науки, випуск № 17 (1), 2016. С. 134-137.

13. Економіка торговельного підприємства: конспект лекцій. URL : <https://buklib.net/books/24344/> (дата звернення 15.04.2023).

14. Експорт-імпорт товарів: Методологічні пояснення. Головне управління статистики у Полтавській області. URL : http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua/10_m.htm (дата звернення 04.06.2023).

15. Етапи аудиту та їх характеристика : URL : https://pidru4niki.com/15931106/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/etapi_auditu_harakteristika (дата звернення: 10.05.2023).

16. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Верховна Рада України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

17. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Верховна Рада України, 2023 : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 27.05.2023).

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 27.05.2023).

19. Карпова В. Експорт товарів: відображаємо в обліку. Бухгалтерський тиждень. Випуск №36, 2016.

20. Китайчук Т.Г., Стецюра В.О. Загальні засади обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі. Міжнародна науково-практична конференція викладачів, практичних працівників, молодих учених та студентів «Сучасна наука:

проблеми, перспективи, інновації». Вінниця. 11- 12 листопада 2020р.: – Вінниця: Вінницький кооперативний інститут. 2020. С. 337 – 341.

21. Кобилецький В. Р. Коефіцієнт фондівддачі Онлайн-журнал «Financial Analysis online» : URL : <https://analizua.com/slovník-ekonomichnikh-terminiv/345-pokaznik-fondoviddachi> (дата перегляду: 15.06.2023).

22. Кравченко В. Рентабельність активів, 2022. URL : <https://livingfo.com/rentabelnist-aktyviv/> (дата звернення: 16.05.2023).

23. Кудирко О., Крупельницька І., Копчикова І. Товарні запаси як об'єкт управління підприємства роздрібної торгівлі. Європейський журнал економіки та управління. Том 6, випуск № 3, 2020.

24. Кудирко О.М., Крупельницька І.Г., Копчикова І.В. Товарные запасы как объект управление предприятия розничной торговли. Evropský časopis ekonomiku a management. 2020. № 3. С. 82 – 87. URL: https://eujem.cz/?page_id=1079 (дата звернення 29.05.2023).

25. Лаврова Ю. В. Маркетинг. Класичні положення і особливості застосування на транспорті: конспект лекцій. Харків: Видавництво ХНАДУ. 227 с.

26. Ліки та медичні вироби звільняються від ПДВ автоматично. Онлайн-сервіс LexInform URL : <http://surl.li/icbtq> (дата звернення 04.06.2023).

27. Матюха В. І., Мисака Г. В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. Економічні науки: Молодий вчений. Випуск №1 (53), січень, 2018. С. 933-936.

28. Методи фактичного контролю : URL : <https://sci.house/reviziya-ukrajini-kontrol-scibook/metodi-faktichnogo-kontrolyu-104545.html> (дата звернення: 16.05.2023).

29. Надходження товару в роздрібній торгівлі: організація приймання, документальне оформлення, бухгалтерський і податковий облік. Журнал «Вісник податкової служби України». URL : <http://surl.li/icboy> (дата звернення 04.06.2023).

30. Написання аудиторського висновку : URL : http://proaudit.com.ua/audit_result/auditorskii-visnovok.phtml (дата звернення: 16.05.2023).

31. Націнка на товар. Торгсофт, 2021 : URL : <https://torgsoft.ua/articles/law/nacenka-na-tovar/> (дата звернення 30.05.2023).
32. Нестеренко О. О. Планування аудиту товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі. 2016.
33. Оборотність запасів та товарообіг. Аналіз ефективності роботи магазину : URL : <http://surl.li/ichur> (дата звернення: 16.05.2023).
34. Овандер Н. Л. Войцеховська Ю. О. Аналіз динаміки та прогнозування обсягів виробництва фармацевтичної галузі. Онлайн-конференція державного університету «Житомирська політехніка». Випуск №11, 2021. С. 102-103.
35. Омельницька З. Інвентаризація лікарських засобів і медвиробів на КНП. Онлайн-сервіс Uteka.ua, 2019. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/knp-26-buhuchet-i-nalogooblozhenie-83-inventarizaciya-lekarstvennyx-sredstv-i-medizdelij-na-knp> (дата звернення 04.06.2023).
36. Первинні документи в бухобліку. MEDOC: Електронний документообіг, 2019 : URL: <https://medoc.ua/blog/pervinni-dokumenty-v-buhobliku> (дата звернення: 27.05.2023).
37. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: навчальний посібник. Київ: КНЕУ. 526 с.
38. Петрова В.Ф. Бухгалтерський облік. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка, 2016.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України № 617 від 07. 11. 2003 (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#n30> (дата звернення 30.04.2023).
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20. 10. 1999 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 30.04.2023).

41. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку». Міністерство фінансів України, 2023 : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 27.05.2023).

42. Прийоми документального контролю при перевірці окремих документів : URL : <http://um.co.ua/8/8-12/8-121737.html> (дата звернення: 16.05.2023).

43. Прийоми документального контролю та способи перевірки : URL : https://vuzlit.com/1276797/priyomi_dokumentalnogo_kontrolyu_sposobi_perevirki (дата звернення: 16.05.2023).

44. Процько Т. І., Варчук О. А. Особливості аудиту товарів на підприємстві. *Третя Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»*. Одеса : ОНПУ, 2009. С. 146-148.

45. Рентабельність підприємства. Школа бізнесу: Нова пошта, 2022 : URL : <https://online.novaposhta.education/blog/rentabelnist-pidpriemstva> (дата звернення 30.05.2023).

46. Рогач С. М., Гуцул Т. А., Ткачук В. А. Економіка і підприємництво, менеджмент: навчальний посібник. Київ: ЦП «Компринт», 2018. 722 с.

47. Тарасова Т. О. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі : монографія / Т. О. Тарасова, І. Г. Волошан. – Харків : ХДУХТ, 2015. – 240 с.

48. Тімоті Дж. Луверс. Аудит й аудиторські послуги : URL: <https://www.mheducation.com/highered/product/auditing-assurance-services-louwers-blay/M9781259573286.html> (дата звернення: 08.04.2023).

49. Товарні операції торгівлі та їхній облік. Освіта.ua : URL : <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/17443/> (дата перегляду: 15.06.2023).

50. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. Київ: Видавництво «Алерта», 2016. 408 с.

51. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2014. 153 с.

52. Шакланова Р. В. Економіка торговельної галузі. 2019. 468 с.

53. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: Знання, 2004. 447 с.

ДОДАТКИ