

**ВІННИЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-
ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ
УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ
ОПЕРАЦІЯМИ ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

Agenda Publishing House Ltd
United Kingdom
2022

УДК 657:339.1

Автори: **Кудирко Олена Михайлівна**, к.е.н., доцент
 Даценко Ганна Василівна, д.е.н., доцент
 Гладій Ірина Олександрівна, к.е.н., доцент
 Дзюба Оксана Миколаївна, к.е.н., доцент
 Копчикова Інна Ваилівна, к.е.н., доцент
 Коцеруба Наталія Василівна, к.е.н., доцент
 Крупельницька Ірина Геннадівна, к.е.н., доцент
 Лобачева Ірина Федорівна, к.пед.н., доцент
 Майстер Людмила Анатоліївна, к.е.н., доцент
 Настенко Марія Миколаївна, к.е.н., доцент
 Откаленко Олена Миколаївна, к.е.н., доцент
 Покинйчереда Віталій Володимирович, к.е.н., доцент
 Чолій Ліна Олександрівна, аспірант

Обліково-аналітичне забезпечення в системі управління товарними операціями підприємства: Монографія / О. М. Кудирко та ін. Agenda Publishing House Ltd, London, United Kingdom, 2022. - 136 с.

У монографії наведено теоретичне обґрунтування та запропоновано вирішення наукової задачі, що полягає в розробці науково-методичних засад і практичних рекомендацій щодо налагодження ефективної системи організації первинного бухгалтерського обліку й поточної звітності товарних операцій підприємств фармацевтичної галузі. Запропоновано комплексний пакет документів, що забезпечить правильне оформлення факту здійснення господарських операцій, пов'язаних із рухом товарних запасів, схематично зображено методи нормування товарів, що забезпечить їх постійне оновлення, обґрунтовано необхідність проведення якісного та економічного аналізу закуплених товарів, що дозволить зменшити втрати запасів й підвищити результативність від їх реалізації. Наведені напрацювання сприятимуть полегшенню ведення бухгалтерського обліку та забезпечать прийняття правильних управлінських рішень щодо діяльності підприємства.

Монографію рекомендовано для фахівців у галузі економіки, менеджменту на підприємстві, а також для студентів і аспірантів економічних спеціальностей, науковців і викладачів закладів вищої освіти.

ISBN 978-2-5494-0319-1

© 2022 Agenda Publishing House Ltd
© 2022 Authors

ЗМІСТ

ВСТУП	4
1. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Економічна сутність товарних операцій в сучасних умовах господарювання	7
1.2. Особливості ведення товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичної галузі.....	22
2. ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ	32
2.1. Організація обліку товарних операцій на торговельних підприємствах	32
2.2. Документальне забезпечення обліку товарних операцій підприємств торгівлі.....	55
3. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ	69
3.1. Система аналітичних показників та основні методи аналізу товарних операцій на підприємствах торгівлі	69
3.2. Аналіз товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичними препаратами на прикладі ТОВ «ТІМ».....	82
4. УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ.....	92
4.1. Контроль за обліком та переміщенням товарних запасів підприємств торгівлі фармацевтичної галузі.....	92
4.2. Шляхи удосконалення обліку товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичної галузі.....	106
ВИСНОВКИ.....	114
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	119
ДОДАТОК А. Трактуювання поняття «товарні запаси» різними науковцями	130
ДОДАТОК Б. Перелік основних нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підприємств фармацевтичної галузі	131
ДОДАТОК В. Нормативно-правові акти у сфері торгівлі	134
ДОДАТОК Г. Характеристика первинної документації з обліку товарів.....	135

ВСТУП

Торгівельна діяльність в сучасних умовах виступає одним із видів діяльності, що характеризується найбільшою маржею прибутку та рівнем рентабельності підприємства. Торгівля забезпечує формування специфіки ринку, яка характеризується обміном товарів, в якості одного із яких, як правило, виступають грошові кошти.

У зв'язку із високим рівнем прибутковості торгівельної діяльності та порівняно низькими витратами на організацію бізнесу, відбувається постійне зростання кількості та обсягів торгівельних операцій в світовому економічному просторі.

Нарощування обсягів торгівлі відбувається за умови наявності товарних ресурсів, які є об'єктом купівлі-продажу, що становить сутнісний предмет торгівельної діяльності. Товарні ресурси формуються у виробничій сфері. Товаром можуть бути також грошові знаки, віртуальні продукти, віртуальні площадки тощо.

Товарні операції передбачають проведення значної кількості більш дрібних, детальних операцій та дій, що в сукупності й формують їх. У зв'язку із широким асортиментом складових елементів, що формують товарні операції виникає потреба індивідуального підходу в їх обліку.

Взагалі, облік товарних операцій є необхідною умовою постійного відстеження здійснюваних операцій та їх моніторингу, формування показників, що свідчать про результати товарних операцій. У зв'язку із необхідністю постійного управління товарними операціями виникає потреба в інформаційному забезпечення управлінців відповідними даними, що можуть слугувати основою для прийняття рішень щодо проведення товарних операцій.

Сучасна система обліку товарних операцій, в силу трансформаційних та глобалізаційних процесів світового фінансового середовища, перебуває у процесах суттєвих змін, що зумовлені потребою цілісної інтеграції інформаційного забезпечення управлінських процесів у світовий інформаційний простір. У зв'язку із цим актуалізується потреба вивчення та удосконалення обліку товарних операцій підприємств торгівлі.

Облік товарних операцій спрямовується на відображення реальних даних щодо зазначених операцій. Проте, він не є єдиним ефективним інструментом підтримки управлінських рішень, вибору стратегій управління товарними операціями, зміни маркетингових стратегій тощо.

З метою підвищення рівня інформативності даних бухгалтерського обліку щодо товарних операцій використовують інструменти аналізу товарних операцій. Аналіз дозволяє встановити фактори, що сприяють зростанню ефективності товарних операцій та виявити чинники, що гальмують їх результативність. За допомогою аналітичної функції забезпечується виявлення прихованих фактів в процесах перебігу товарних операцій, а також здійснюється виявлення резервів нарощування обсягів та кількості товарних операцій на торгівельних підприємства. Аналіз використовується для дослідження маркетингової стратегії підприємства, вивчення каналі збуту, оцінки їх ефективності та пошуку нових способів реалізації товарів і ринків збуту.

Системність інформаційного забезпечення управління товарними операціями підприємств торгівлі досягається за рахунок використання контрольної функції. Основна її цільова установка – це підтвердження даних, що сформовані за результатами реалізації облікових інструментів. Підтвердження достовірності даних щодо товарних операцій, які представлені в системі бухгалтерського обліку, забезпечує підвищення ступеня довіри до них. Виявлення фактів порушень в обліку товарних операцій забезпечує можливість проведення коригувальних дій та відновлення достовірності інформації, що використовується при формуванні стратегії й тактики діяльності підприємства в цілому та його торгівельної політики.

Облік, контроль і аналіз товарних операцій на підприємстві торгівлі виступають функціями управління, які дозволяють зібрати інформацію, забезпечити її точність та достовірність, підтвердити дані та подати їх у формі, зручній та необхідній для використання в рамках реалізації управлінських функцій та формування рішень щодо напрямків розвитку підприємства.

Беззаперечним є той факт, що в сучасній науковій думці досліджувані процеси набули вагомого розвитку. Разом із тим, постійні трансформації в

управлінських процесах у державі, а також особливості та специфіка діяльності різних підприємства потребують коригування здійснених напрацювань. Все це обумовлює актуальність дослідження.

1. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність товарних операцій в сучасних умовах господарювання

Підприємства торгівлі є важливою складовою формування сучасного підприємницького середовища. Саме вони формують значну частку фінансового результату підприємств різних регіонів та України в цілому [57].

Важливою частиною економічної діяльності торговельних підприємств є товарні операції. Їх реалізація дозволяє забезпечувати ефективне розподілення благ та товарів серед споживачів. Товарні операції – основні операції підприємств торгівлі, які забезпечують більшу частину їх доходів [68].

На підприємствах торгівлі основними господарськими процесами є придбання товарів, їх зберігання, рух та подальша реалізація, ці процеси й є товарними операціями.

Товарні операції найбільшою мірою мають місце на підприємствах, які займаються саме торговельною діяльністю, оскільки вона передбачає проведення фінансово-господарських операцій із придбання та продажу товарів. Товари можуть також частково виготовлятися на підприємстві, або удосконалюватися, що обумовлює класифікацію такого підприємства як торговельно-виробничого.

Товарні операції, що реалізуються на підприємствах торгівлі, передбачають використання наступних способів їх здійснення:

- стаціонарна реалізація – товарні запаси продаються в спеціалізованих приміщеннях – магазинах через посередника – продавця;

- дистанційна стаціонарна торгівля – товари продаються на спеціалізованих, як правило, великих торговельних площах, де їх покупець самостійно, без продавця, бере товар та розраховується на касі через касира;

- стаціонарна торгівля без візуального представлення товарів – торгівля здійснюється в складських приміщеннях, характеризується виносом товару зі складу та зниженими, порівняно із ринком, цінами продажу;

- інтернет-торгівля – торгівля із використанням віртуальних інтернет-площ для реалізації товарів, що супроводжується виключно візуальною оцінкою товару та його характеристик в описовій формі;

- каталогова торгівля – представлення товарів за допомогою спеціально макетованих каталогів, що використовуються продавцями для забезпечення візуалізації товарів, що пропонуються покупцям;

- торгівля із використанням інструментів автоматизації – товари продаються через спеціальні пристрої – автомати, що не потребує використання послуг продавця та касира.

Варто відзначити, що з розвитком торгівлі постійно змінюються та удосконалюються канали представлення товару покупцеві та його продажу. При цьому відбувається постійне зростання кількості об'єктів торгівельної інфраструктури.

Виходячи із зазначеного визначення, центральним об'єктом товарних операцій виступає товар. Товар можна розглядати в якості товарного запасу, якщо він придбавається та зберігається на підприємстві для подальшої реалізації.

Визначення поняття товарів наявне в П(С) БО 9, згідно якого товари – це складовий елемент запасів, представлений у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу [133]. Доповненням до цього визначення є думки науковців та вчених, що наведені у Додатку А.

Поняття товару виникло із зародженням торгівлі та протягом тривалого періоду її розвитку суттєво еволюціонувало в частині розуміння об'єктів, які можуть виконувати роль товарів. Варто відзначити, що твердження, яке наведене в П(С)БО 9 [107] не завжди є вірним, тому що сучасний об'єкт купівлі-продажу може не мати матеріальної форми, що обумовлюється розвитком нових сфер та видів торгівлі. Відповідно, наведення у положенні визначення потребує осучаснення.

Трактуючи поняття товарних запасів, згідно якого запаси не потребують подальшого дороблення та перероблення [120] також не є цілком вірним. Адже товарні запаси можуть змінюватися на підприємства з метою підвищення їх якості та рівня цінової пропозиції на нього. Проте в такому випадку може виникнути ситуація, коли товари будуть переведені в склад виробничих запасів підприємства. Це зумовлюватиме виникнення на підприємстві виробничої діяльності.

Таким чином, товари, як центральний об'єкт товарних операцій можна визначити як сукупність ресурсів, що мають, або не мають матеріальну форму та придбаваються підприємством з метою їх подальшого перепродажу з, або без дій із їх додаткового опрацювання.

Товари, як об'єкт товарних операцій перебувають в процесах постійного руху та проходять різні стадії товарних операцій. Перша стадія стосується виробництва товарів.



Рисунок 1.1 – Структура виробничого процесу товарів

Процес виробництва – це процес реалізації витрат, результатом якого є продукція. Процес їх створення відбувається на виробничих підприємствах та має певну структуру, яка схематично зображена на рисунку 1.1.

Суть процесу виробництва, облікові завдання, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу виробництва та необхідну систему рахунків бухгалтерського обліку. Схематично це зображено на рисунку 1.2. Облік процесу виробництва на вказаній схемі й рахунках ведеться з метою здійснення контролю виконання завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її фактичної собівартості.

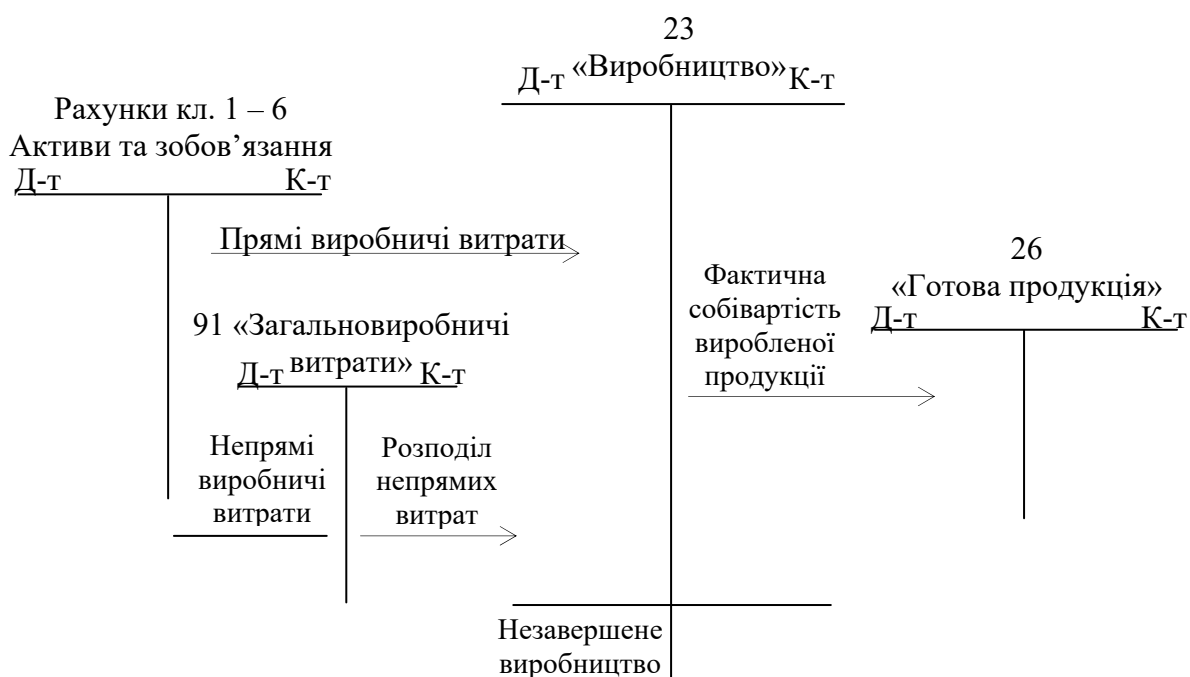


Рисунок 1.2 – Схема обліку процесу виробництва [150]

Готова продукція, виготовлена на підприємстві, є складовою запасів. Відповідно до Інструкції № 291 до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [27]. Розроблений готовий продукт підприємства реалізується на ринку за певну винагороду, яка визначається в ціні продукту.

У разі придбання його торгівельним підприємством, не з метою споживання, а в цілях подальшої реалізації із використанням різних способів здійснення цього, готовий продукт набуває форми товару. Схематично процес

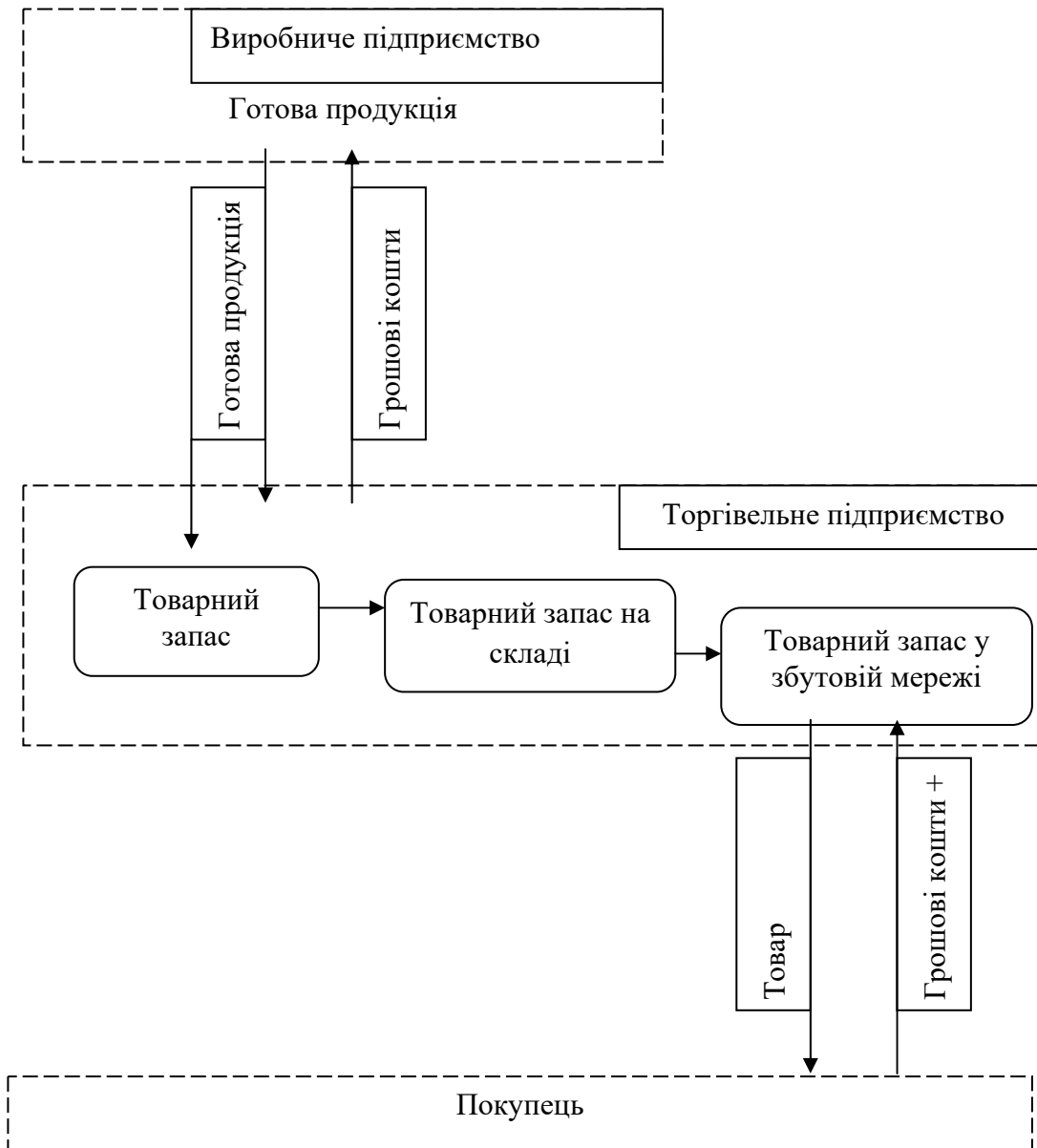


Рисунок 1.4 – Структура процесу здійснення товарних операцій

Таким чином, якщо товарний запас проходить через посередника, тобто підприємство торгівлі, його вартість для кінцевого покупця – споживача збільшується на суму націнки, яка формується торгівельним посередником з метою отримання економічної вигоди від здійснюваної діяльності.

У разі проведення торгівлі товаром із використанням інтернет-торгівлі, алгоритм руху товарного запасу дещо змінюється. Після отримання товару на підприємство він фотографується. Інформація про нього розміщується на сайті магазину, а сам товар знаходиться на складському зберіганні.

Після отримання запиту на придбання товару він знімається із складського зберігання та передається по каналу збуту (яким, як правило виступає поштовий посередник) до покупця, таким чином вибуваючи із підприємства. В даному випадку товар не перебуває в торгівельній мережі підприємства торгівлі.



Рисунок 1.5 – Порівняння традиційного та електронного продажу товарів

На рисунку 1.5 зображено порівняльну схему процесу продажу товарів торговельного підприємства й торгівлі з допомогою Інтернет-зв'язку [115].

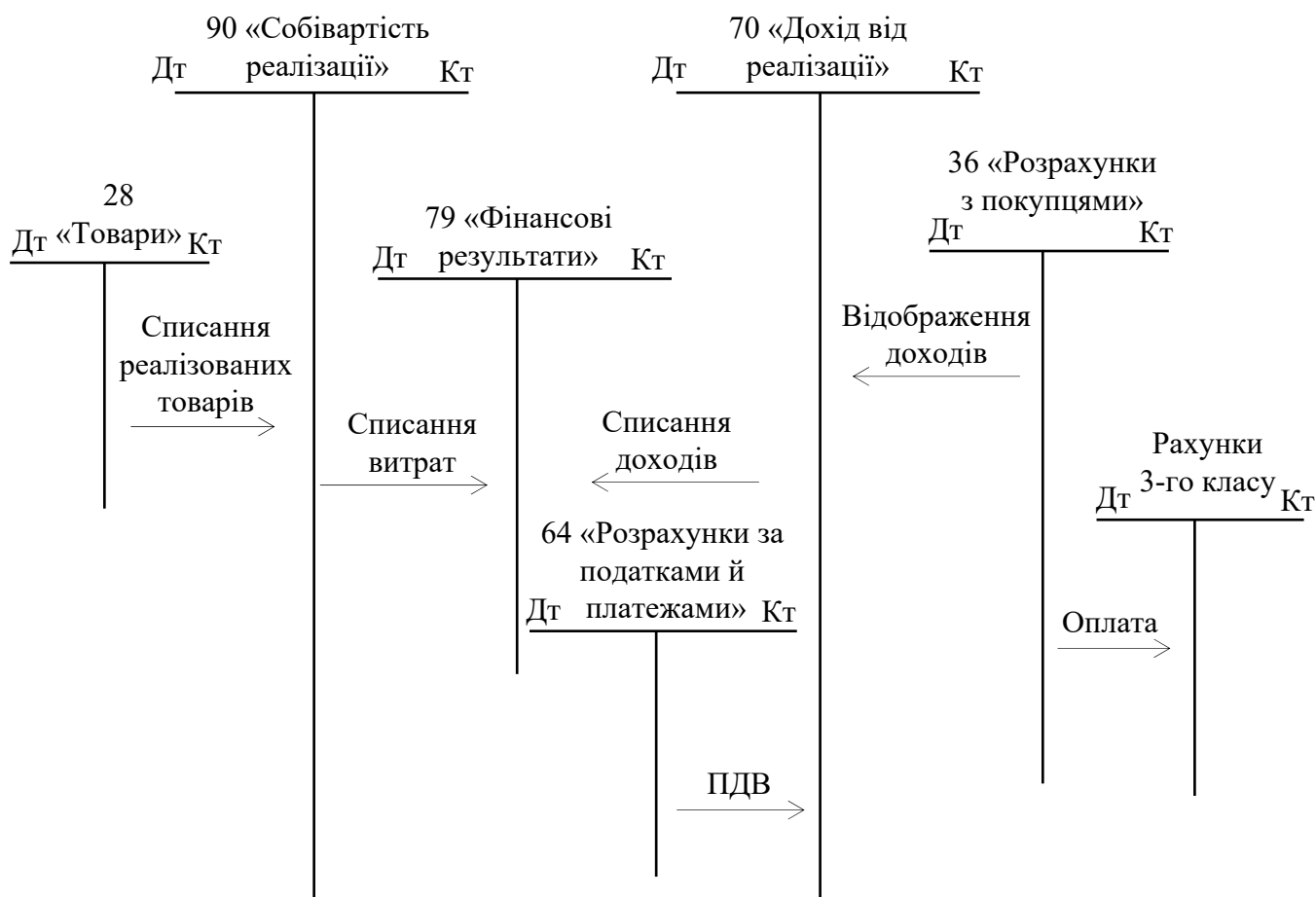


Рисунок 1.6 – Процес купівлі товару покупцем

Облік товарних операцій на підприємствах роздрібно́ї торгівлі забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання. Враховуючи те, що торгівля має свої особливості, це стосується й організації та ведення обліку [22].

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 [69].

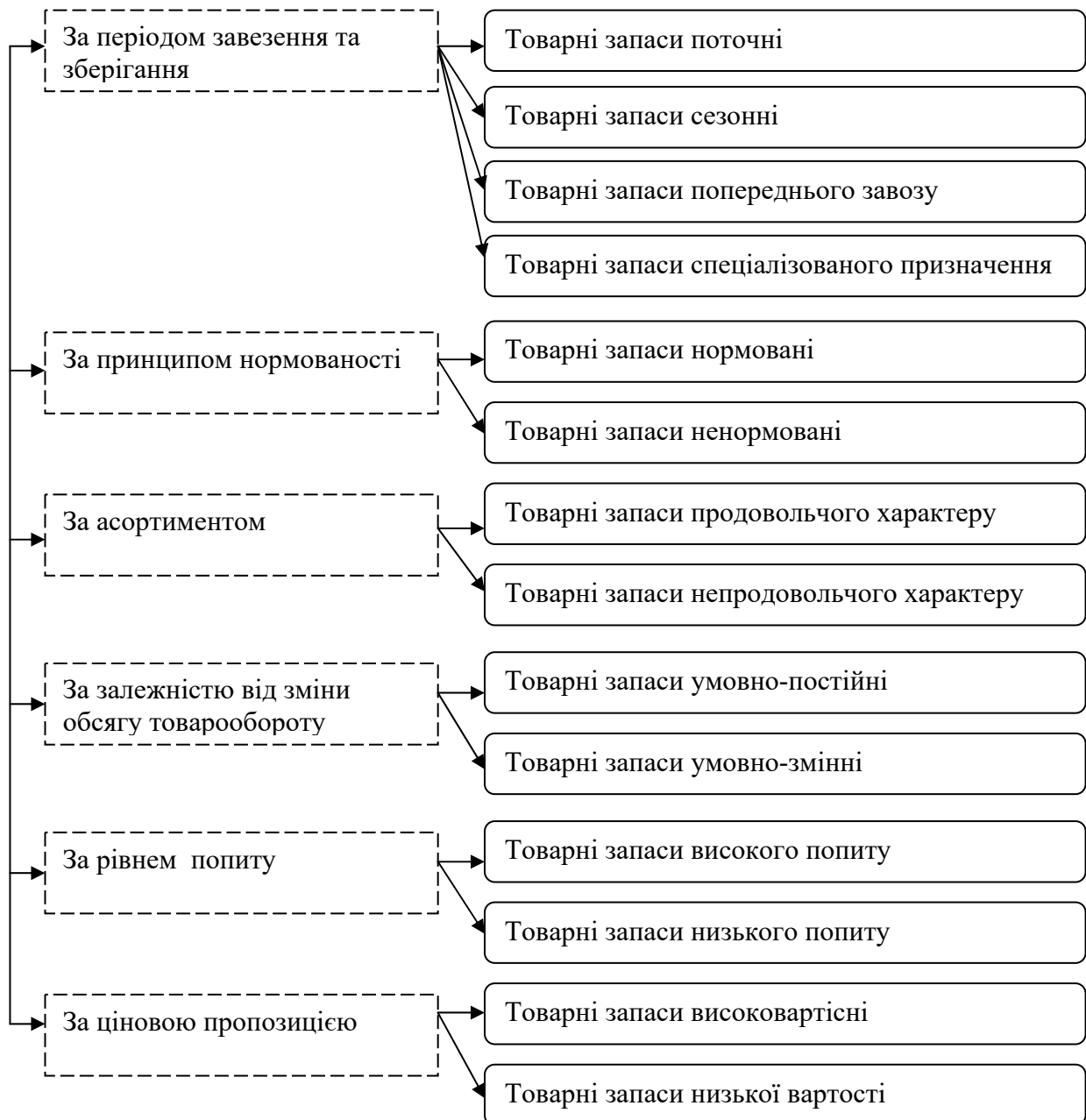


Рисунок 1.7 – Класифікація товарних запасів підприємств торгівлі

Схема, що зображена на рисунку 1.6 показує процес реалізації товарних запасів покупцю, особливості списання товарів із підприємства та відображення доходів від продажу.

Товарні запаси за своїм складом та характеристиками, особливостями зберігання та використання, збуту суттєво відрізняються. З метою повноцінного розкриття економічної сутності товарних запасів підприємства торгівлі необхідно здійснити їх класифікацію, що одночасно дозволить розширити характеристики, які й відображають сутність товарних запасів підприємства (рисунок 1.7).

Класифікація товарних запасів за ознакою завезення та зберігання на підприємстві товарів, які потребують попереднього завозу, оскільки виробляються лише протягом певного періоду, а споживаються протягом всього року. Товарні запаси сезонного характеру потребують завезення лише на сезон, коли є активний споживчий ринок. Поточні товарні запаси передбачають постійне поновлення. Товарні запаси спеціалізованого призначення мають цільовий характер та продаються лише окремим видам споживачів (наприклад продукція військово-промислового характеру).

За принципом нормованості виділення нормованих запасів пов'язане із використанням на підприємстві системи нормування, яка дозволяє мінімізувати надлишкове надходження товарних запасів на підприємство та зменшити ризики втрат підприємства у зв'язку із недостатністю постачання товарних запасів та невідповідності пропозицій підприємства торгівлі встановленому на ринку попиту. Норми товарних запасів використовуються торговельними підприємствами при:

- розробці планів товарного забезпечення (надходження товарів);
- визначенні обсягу оборотних коштів і необхідного розміру кредиту для їх формування;
- регулюванні завозу товарів і оперативному управлінні запасами, виявленні дефіциту або формування понаднормативних запасів (неходових, залежалих, надмірно завезених товарів);
- контролі по забезпеченню товарними запасами, товарообігу, розрахунку планової суми витрат на зберігання товарів;
- удосконаленні статистичного і управлінського обліку та контролю товарних запасів та діяльності підприємства в цілому [94].

Не нормовані товарні запаси передбачають відсутність єдиного нормативу щодо їх кількості, яка знаходиться на підприємстві. Відсутність нормованості в товарних запасах може супроводжуватися перебоями в їх постачанні.

Розрахунок нормативу запасу поточного поповнення проводиться шляхом ділення періоду завозу конкретного товару на 2. Період завозу товару розраховується шляхом ділення кількості різновидів, які повинні бути в асортименті магазину, на кількість різновидів, що є в одній партії, і помножений на середню частоту завозу [94].

Поряд із тим є товарні запаси, які не потребують суворого нормування, у зв'язку із їх невисокою вартістю. Витрати на нормування таких товарних запасів можуть перевищувати очікуваний ефект від даної процедури, що є економічно не вигідним для підприємства.

Розподіл товарних запасів за асортиментом та товари продовольчого та непродовольчого характеру проводиться із урахуванням сутнісних характеристик товарних запасів. Дана класифікація є досить важливою в макроекономічній статистиці для визначення структури оптового та роздрібного товарообороту.

До товарів продовольчого характеру належить товарні запаси, що використовуються як продукти споживання. Вони характеризуються специфічними властивостями та, в багатьох випадках. Потребують спеціалізованого зберігання і є обмеженими в терміні використання. Товари продовольчого характеру є об'єктом більш прискіпливого та детального контролю, порівняно із другою групою товарів.

Товарні запаси непродовольчого характеру не передбачають їх одноразового споживання, а можуть використовуватися в побуті неодноразово. Вони характеризуються відсутністю спеціальних вимог до кліматичних умов їх зберігання (у більшості випадків) та використанням механізму гарантування придатності та ефективної роботи товару протягом певного періоду.

В складі непродовольчих товарів окремо варто виділити фармацевтичні препарати. Вони формують спеціалізовану групу непродовольчих товарів. Їх характеристики передбачають використання спеціальних умов зберігання, що зумовлено відповідними фармацевтичними та медичними нормами, а також спеціалізованими якостями окремих видів медичних препаратів.

На фармацевтичні препарати не поширюється механізм гарантування. У випадку втрати препаратом актуальності для споживача він не може бути повернений в збутову мережу.

В залежності від зміни обсягу товарообороту товарні запаси можна поділити на умовно-постійні та умовно-змінні. Перша група товарів не змінюється протягом релевантного періоду при зміні обсягів товарообороту, що обумовлюється стабільністю попиту на товари, або зміною їх вартісної пропозиції, яка супроводжується відсутністю зниження попиту.

Умовно-змінні товарні запаси – це такі товари, які знаходяться у прямій залежності та в тісній кореляції із обсягами товарообороту підприємства. При потребі збільшення обсягу реалізації на підприємствах торгівлі роблять акцент саме на дані види товарних запасів. При цьому варто відзначити, що споживчий ринок щодо таких товарів має біти гнучким та спроможним поглинути збільшену кількість товарної пропозиції. Останнє може бути характерним для товарів першої необхідності, а бо для умов, що характеризуються виходом на нові споживчі ринки та ніші.

За рівнем попиту товарні запаси можна класифікувати на товари високого попиту, що характеризуються постійною потребою у покупців, або знаходяться на етапі введення на ринок, що викликає зацікавленість споживачів у них. Як правило, інноваційні продукти характеризуються високим попитом. Проте із розвитком сучасного автоматизованого суспільства тривалість такого високого попиту поступово скорочується.

До товарів низького попиту відносяться товарні запаси, які знаходяться на кінцевому етапі свого життєвого циклу. Також до них можуть відноситися дороговартісні товарні запаси та товари не першої потреби.

Варто відзначити, що розподіл товарних запасів, на такі, що характеризуються високим попитом, та такі, що мають низький рівень попиту є досить умовним та залежить від рівня платоспроможності населення.

Розподіл товарних запасів за класифікаційною ознакою залежності від попиту також можна здійснити на такі групи як товари стабільного попиту – це

товарні запаси, що належать до групи першої необхідності та товари нестабільного попиту, потреба яких у споживачів знаходиться у тісній прямій залежності від рівня реальних доходів.

За ознакою цінової пропозиції товарні запаси можна поділити на дорого-вартісні та товарні запаси, що характеризуються низькою вартістю. Чим вищої вартості є товарний запас, тим більшу націнку на нього робить торгівельне підприємство, що супроводжується подальшим зростанням ціни такого товарного продукту.

Варто відзначити, що формувати високі показники доходів від реалізації товарів можна як на основі продажу дорого-вартісних, так і шляхом продажу дешевих товарів. В даному випадку визначальними факторами виступають обрана підприємством маркетингова політика, система позиціонування продукції, сформована збутова мережа, політика після продажного обслуговування, система гнучких знижок та акційна політика, аукціонні та ярмаркові продажі, рекламна політика підприємства тощо.

В системі управління товарними операціями підприємства вагоме значення мають наступні аспекти:

- виважений та обґрунтований підхід до обрання постачальника товарних запасів, визначення каналів отримання товарів на підприємство, формування ефективної системи закупівельних цін;
- забезпечення ритмічності та рівномірності поставок товарних запасів на підприємство;
- визначення та економіко-аналітичне обґрунтування системи нормування товарних запасів;
- встановлення методики формування націнки на товарні запаси, що передаються на реалізацію;
- визначення системи побудови збутової мережі підприємства;
- обрання способів позиціонування та рекламування підприємства та продукції, що реалізується підприємством;

- визначення політики після продажного обслуговування, якщо така може мати місце, враховуючи різновидність та структуру асортименту продукції.

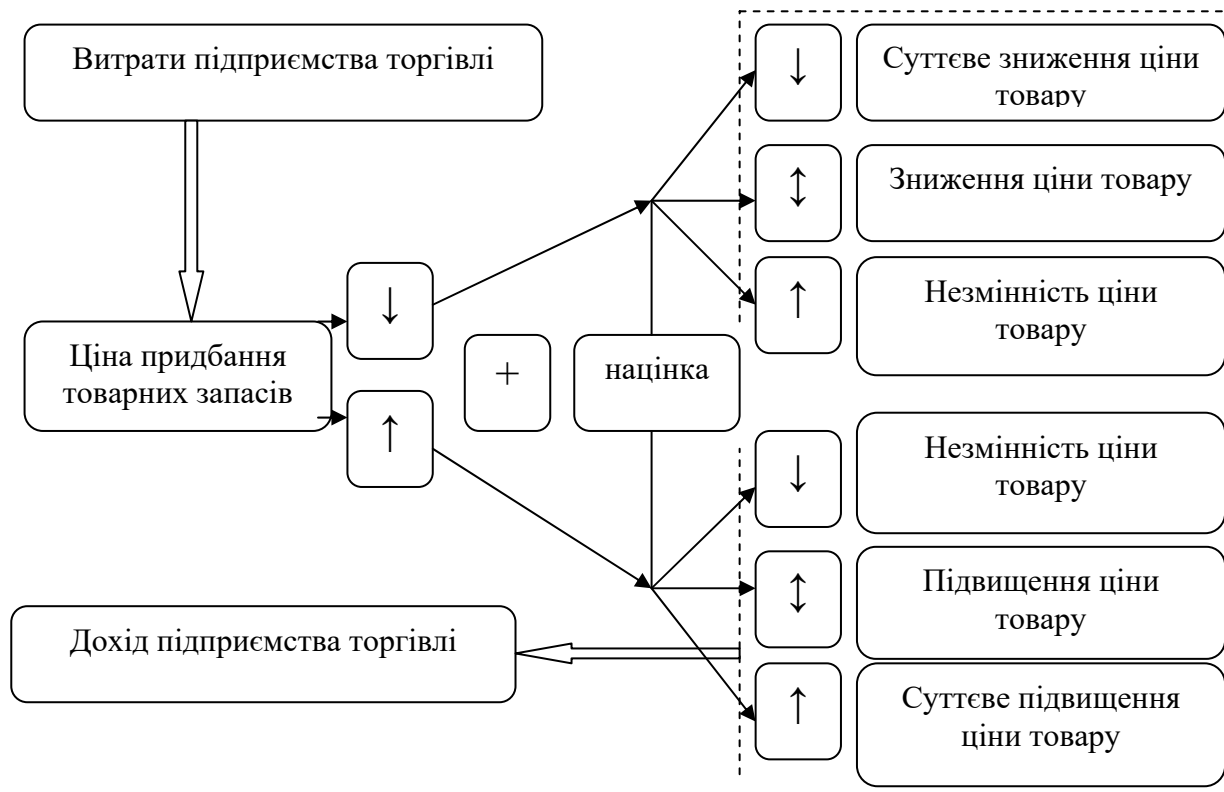


Рисунок 1.8 – Система дій із управління націнкою в товарних операціях

Управління товарними операціями проводиться з метою забезпечення синхронності роботи підприємства сфери торгівлі, покриття витрат на придбання товарних запасів та формування належного рівня рентабельності товарообігу підприємства. Управління товарними операціями є однією із складових системи управління підприємством. Важливим елементами управлінської політики є визначення методів оцінки вибуття товарних запасів із підприємства та формування методики і встановлення розміру націнки на підприємстві. Саме від останньої залежить рівень рентабельності підприємства.

Рентабельність товарообороту підприємства також залежить від ціни придбання товарних запасів. Якщо підприємству вдалося мінімізувати витрати шляхом оптових закупівель або шляхом використання спеціалізованих умов придбання та знижок, то при умові збереження незмінного рівня націнки

товари підприємству характеризуватимуться нижчою ціною, ніж у конкурентів, що сприятиме підвищеному попиту на них.

Другий варіант передбачає збільшення обсягу націнки, що також сприятиме зростанню рівня доходу торговельного підприємства. Алгоритм зазначених управлінських дій представлений на рисунку 1.8.

В залежності від того, якою є ціль підприємства – максимізація прибутку чи мінімізація витрат, відбувається формування стратегії управління товарними операціями підприємства.

Як уже зазначалося, центральним об'єктом товарних операцій виступають товари. В термінології товари ототожнюються із товарними запасами, або товарними ресурсами. Як правило, і запаси, і ресурси передбачають використання у діяльності підприємства шляхом їх перетворення. Проте, на нашу думку, ресурс – це поняття більш вузьке, ніж запас. Ресурси більшою мірою характеризуються як елементи, що потребують використання в певних процесах з метою їх доопрацювання або переробки на більш високотехнологічний продукт.

Запаси – це поняття, що характеризується нагромадженням певних об'єктів. В даному випадку не так яскраво виділяється факт необхідності їх переробки або доопрацювання, що є більш характерним для товарів. Тому, вважаємо за доцільне використовувати поряд із поняттям товару такий синонім як товарний запас. На користь такого трактування також виступає облікова система, яка передбачає врахування товарів у склад запасів підприємства (згідно плану рахунків) [133].

Таким чином, товарні операції 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.

1.2. Особливості ведення товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичної галузі

Розвиток фармацевтичної галузі як системи неможливий без такої її складової як оптова торгівля, яка є активним учасником фармацевтичного ринку та сполучною ланкою між виробниками і споживачами лікарських засобів. У сучасних умовах господарювання фармацевтична галузь характеризується все більшим ускладненням структури, обумовленим розширенням масштабів діяльності, ростом обсягу циркулюючої по її каналах фармацевтичної продукції, збільшенням числа структурних елементів і різноманіттям їх зв'язків [63].

Товарні запаси у фармацевтичній галузі – це маса лікарських засобів та інших товарів аптечного асортименту, які належать аптечному закладу, знаходяться на його балансі, перебувають у сфері обігу та підлягають реалізації, а також знаходяться у процесі руху зі сфери виробництва в сферу споживання [63].

Товарні запаси – це досить вагома частина активів фармацевтичних компаній, і від ефективності їх використання залежать результативність діяльності всіх суб'єктів фармацевтичного ринку та рівень задоволення потреб споживачів. Запаси створюються у всіх ланках фармацевтичного виробництва.

Торговельна діяльність фармацевтичної галузі в Україні регламентується великою кількістю нормативно-правових актів. Широкий спектр нормативно-законодавчої бази з організації обліку товарів на підприємствах торгівлі фармацевтичними товарами вимагає її систематизації та локалізації за групами [68].

При цьому основні нормативно-правові акти дотримання вимог яких перевіряється під час здійснення заходів державного нагляду (контролю), та інші нормативно-правові акти у сфері державного нагляду (контролю), наводить Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками. Ці акти наведені у Додатку Б. Окрім цих актів, підприємства

фармацевтичної галузі повинні дотримуватись правил нормативно-правових актів, що стосуються торгівлі в цілому (Додаток В).

Основним законом є Закон про лікарські засоби, який регулює відносини пов'язані із виготовленням, реєстрацією та контролем якості ліків. У ньому зазначено, що лікарський засіб – це речовина або їх комбінація (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів і допоміжних речовин), яка призначена для лікування та профілактики захворювань у людей, або будь-яка речовина чи їх комбінація (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції або зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу.

Варто зазначити, що лише після обов'язкової державної реєстрації ліки допускаються до застосування в Україні. Крім того, не підлягають реєстрації ліки, які виготовляються в аптечних пунктах за рецептами лікарів із дозволених речовин [59].

Основним видом діяльності аптек є торгівля лікарськими засобами, медикаментами та іншими товарами аптечного асортименту. Роздрібна торгівля лікарськими препаратами передбачає собою діяльність з придбання, зберігання та реалізації готових лікарських препаратів у аптеках та інших структурних підрозділах. Реалізація лікарських засобів не повинна здійснюватися через будь-які інші установи чи організації, крім передбачених ліцензійними умовами ситуацій. Оптова і роздрібна торгівлі лікарськими засобами повинні здійснюватися лише при наявності ліцензії відповідно статті 19 Закону України «Про лікарські засоби» [59].

Реалізація лікарських препаратів передбачає собою постійну наявність в аптеці товарних запасів. Формування необхідних розмірів товарних запасів дозволяє аптеці забезпечувати стійкість асортименту ліків, здійснювати певну

цінову політику, підвищувати рівень задоволення попиту покупців. Система товарних запасів фармацевтичного підприємства включає в себе:

- товари, які є в наявності в аптеці та її відокремлених структурних підрозділах;
- товари, закуплені і оплачені аптекою і залишені на відповідальне зберігання у постачальника або ті, що перебувають в дорозі;
- товарні запаси, які здатні до переробки (лікарська рослинна сировина).

До аптечних установ лікарські засоби та вироби медичного призначення надходять безпосередньо від підприємств-виробників або від оптових розповсюджувачів (аптечних складів, баз) [60] (рисунок 1.9).

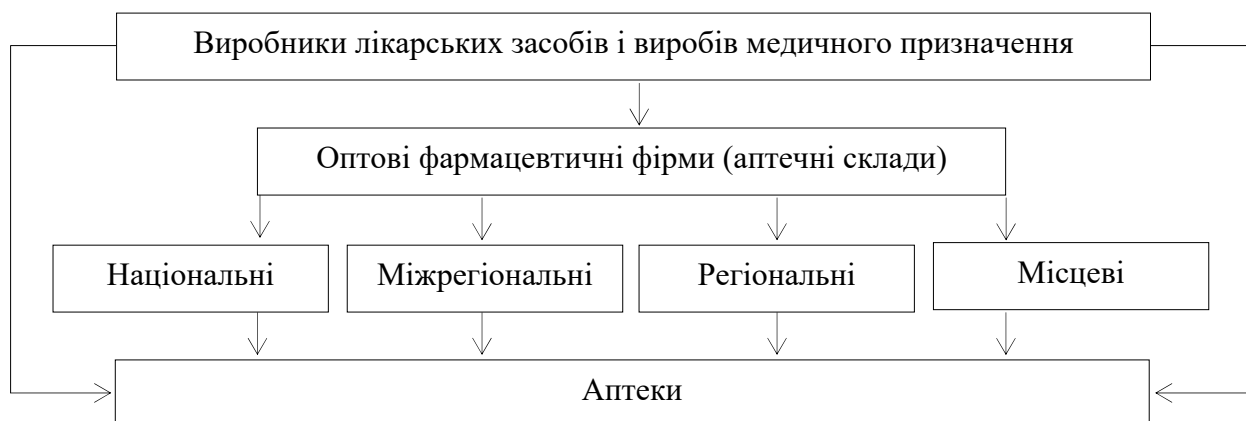


Рисунок 1.9 – Шляхи постачання лікарських засобів до аптек

Хоч і є можливість закуповувати лікарські засоби напряму від виробників, більшість аптек вибирає шлях закупівлі медикаментів через посередників, незважаючи на торгіву націнку, оскільки існує ряд як переваг, так і недоліків. На рисунку 1.10 зображено переваги й недоліки закупівлі лікарських засобів від виробників та через посередників.

Формування товарних запасів може здійснюватись з двох джерел:

- за рахунок власних оборотних засобів аптеки;
- за рахунок позикових оборотних засобів: банківського або товарного кредиту (надання постачальниками товару з відстрочкою платежу) [94].

Друге джерело придбання товарів є менш ефективним, передбачає націнку на початкову ціну і не позбавляє аптеку від пошуку власних коштів на

оплату одержаного товару. Взятий кредит потрібно віддавати банку з процентами [97].

Виробники лікарських засобів	Оптові фармацевтичні фірми
Плюси:	
Нульова торговельна націнка	Широкий асортимент товарів
«Свіжа» дата виробництва	Купівля невеликих партій
Нульова вірогідність підробок	Гнучкість поставок
Мінуси:	
Лише оптова закупівля	Має місце торговельна націнка
Невеликий асортимент ліків	Є вірогідність купівлі підробки
Велика віддаленість	Застаріла дата виробництва

Рисунок 1.10 – Порівняльна характеристика купівлі лікарських засобів через виробників та посередників

Товарний запас вимірюється в цілому у грошовому вираженні та складається із сумарної вартості окремих товарних позицій всього аптечного асортименту, а також у днях – означає кількість днів, за які товарний запас буде проданий. Окремі товарні позиції можуть вимірюватись також в натуральних показниках (штуках, кг, м) [97].

Важливою складовою частиною товарних операцій підприємств оптової торгівлі є управління товарним асортиментом. Під управлінням асортиментом товарів фармацевтичної галузі слід розуміти зв'язок взаємопов'язаних видів діяльності, тобто наукової, технічної і проектної, комплексного дослідження ринку, організації збуту, сервісу, реклами, стимулювання попиту. Досягнення цієї мети полягає у складності об'єднання всіх цих елементів для досягнення кінцевої мети оптимізації асортименту з урахуванням поставлених стратегічних цілей підприємства [65].

Існує велика кількість ознак, за якими класифікуються товарні запаси лікарського призначення.

АТХ - класифікація базується на системі розподілу лікарських препа-ратів на групи залежно від їх дії на певний анатомічний орган або систему відповідно до терапевтичних показників та хімічних характеристик препарату (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Розподіл лікарських препаратів на групи згідно з АТХ – класифікацією

№ з.п.	Основні розділи класифікаційної системи АТХ	№ з.п.	Основні розділи класифікаційної системи АТХ
1	А - засоби, які впливають на травну систему і метаболізм	8	L - антинеопластичні та імуномодулюючі засоби
2	В - засоби, які впливають на систему крові і гемопоез	9	М - засоби, які впливають на опорно-руховий апарат
3	С - засоби, які впливають на серцево-судинну систему	10	N - засоби, які діють на нервову систему
4	D - засоби, які застосовують у дерматології	11	P - протипаразитарні засоби, інсектициди і репеленти
5	G - засоби, які впливають на сечостатеву систему і статеві гормони	12	R - засоби, які діють на респіраторну систему
6	H - препарати гормонів для системного застосування (крім статевих гормонів)	13	S - засоби, які діють на органи чуття
7	J - протимікробні засоби для системного застосування	14	V - різні засоби

Принцип, на основі якого побудована система, полягає в тому, що для кожної готової лікарської форми визначено тільки один код АТХ. Згідно з цією системою лікарські препа-рати розподіляються на групи, які мають п'ять різних рівнів.

Перший рівень – основні анатомічні групи. їх кількість – 14, вони позначаються латинськими літерами А – V, наприклад, H – препарати гормонів для системного вико-ристання (крім статевих гормонів).

Групи першого рівня поділяються на групи другого рівня – основні терапевтичні групи, які позначаються двома арабськими цифрами, наприклад, H01 – гіпофізарні, гіпоталамічні гормони та їх аналоги.

Групи третього рівня – терапевтичні підгрупи – утворені на основі груп другого рівня. Вони позначаються однією латинською літерою. Наприклад, H01 A – гормони передньої долі гіпофізу та їх аналоги.

Четвертий рівень становлять терапевтично-хімічні підгрупи, які також позначаються однією латинською літерою. Наприклад, H01A C – соматотропін та аналоги.

П'ятий рівень – хімічна субстанція (міжнародна незапатентована назва терапевтично активної речовини), яка позначається двома арабськими цифрами, наприклад, H01A C01 – соматотропін [135]. Аптечний асортимент за швидкістю реалізації товарів поділяється на три групи (рисунок 1.11).

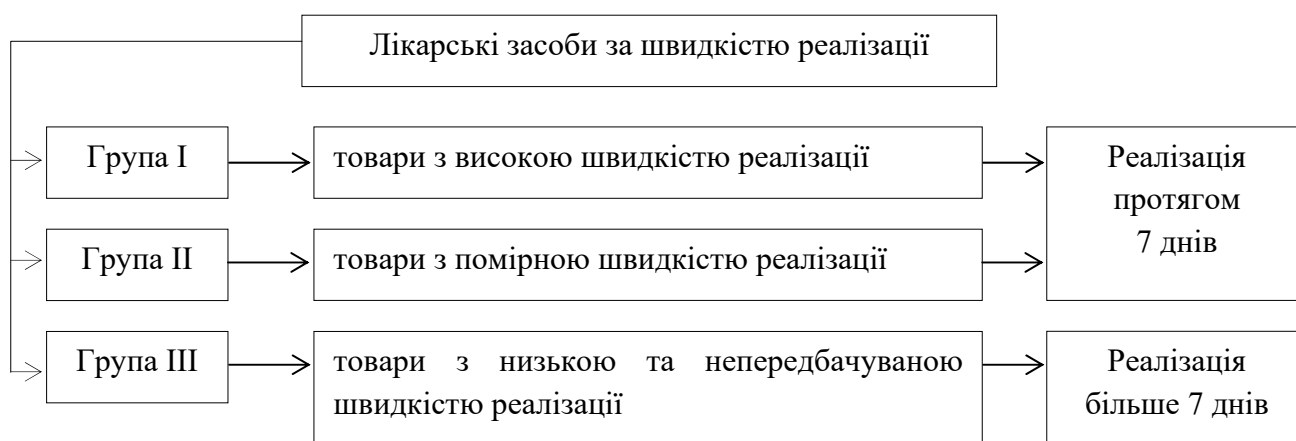


Рисунок 1.11 – Класифікація медикаментів за швидкістю реалізації

Ще однією з основних класифікацій лікарських засобів є їх класифікація за призначенням (рисунок 1.12), яка дає можливість правильно спрогнозувати попит певних медикаментів у певний проміжок часу.

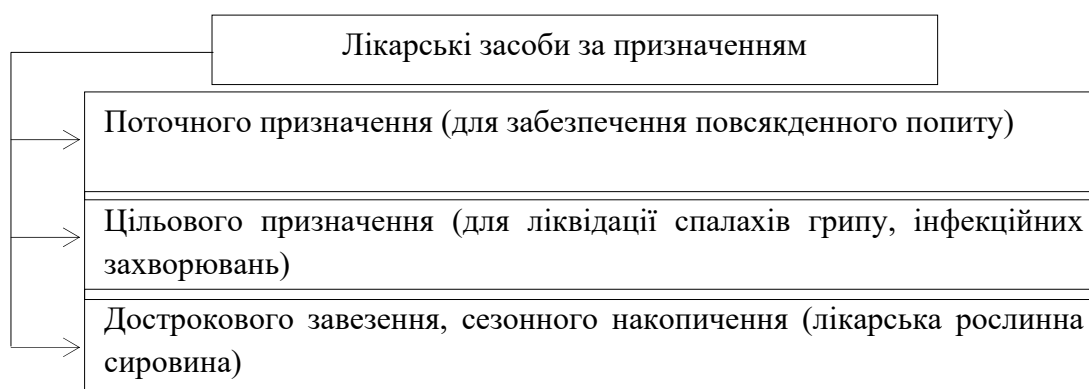


Рисунок 1.12 – Класифікація лікарських засобів за призначенням

Класифікація лікарських засобів за іншими ознаками наведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Класифікаційні групи лікарських засобів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види лікарських засобів
1	Токсикологічні групи	- отруйні; - наркотичні
2	Анатомо-нозологічний принцип	- засоби, які впливають на опорно-руховий апарат; - засоби, які впливають серцево-судинну систему
3	Терапевтичні застосування	- анальгетики; - антибіотики; - гіпотензивні засоби
4	Фармакологічна дія	- антикоагулянти; - діуретини; - вазодилататори
5	Хімічна будова	- алкалоїди; - серцеві глікозиди; - стероїдні засоби
6	Вид контролю і порядок обігу	- наркотичні засоби; - психотропні речовини; - прекурсори
7	Правила виписування і порядок відпуску	- препарати, що їх відпускають за рецептом лікаря; - препарати, які дозволені до відпуску без рецепта
8	Спосіб вживання	- зовнішні; - внутрішні
9	Фізико-хімічні властивості і вплив різних факторів зовнішнього середовища	- світлочутливі; - термолабільні; - пахучі; - барвні
10	Агрегатний стан	- лікарські засоби в масі «ангро»; - тверді; - рідкі; - м'які; - газо-подібні
11	Вид лікарської форми	- розчини; - суспензії; - емульсії; - краплі; - порошки; - таблетки
12	Готові лікарські засоби	- заводського виготовлення - аптечного виготовлення
13	Лікарські засоби індивідуального виготовлення	
14	Терміни придатності	- з коротким терміном придатності (до двох років); - з тривалим терміном придатності (понад два роки)
15	Дозованість	- дозовані; - недозовані

Вироби медичного призначення – це вироби медичної техніки, матеріали та медичні вироби, призначені для діагностики, лікування, профілактики організму людини та або забезпечення цих процесів.

Відповідно до абз. 30 ст. 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР, вироби медичного призначення (медичні вироби) – будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, призначені для діагностики, лікування, профілактики організму людини та (або) забезпечення таких процесів.

Існує багато різних підходів до класифікації виробів медичного призначення. Найактуальнішими з них є класифікації, що наведені у таблиці 1.3.

Організація роботи з товарними запасами – це процес балансування між двома взаємовиключними тенденціями: скорочення сумарних витрат, спрямованих на утримання запасів, і забезпечення наявності запасів, достатніх для безвідмовної реалізації.

Таблиця 1.3 – Класифікація виробів медичного призначення

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види виробів медичного призначення
1	Матеріали, з яких вони виготовлені	- гумові вироби; - вироби з пластмас; - вироби зі скла
2	Асортиментні групи	- перев'язувальні засоби; - парфумерно-косметичні засоби; - предмети санітарії та гігієни
3	Функціональне призначення	- предмети догляду за хворими; - інструменти; - прилади; - апарати; - обладнання
4	За групами зберігання	- гумові вироби; - вироби з пластмас; - перев'язувальні засоби; - допоміжні матеріали; - вироби медичної техніки

При цьому збільшення товарних запасів за кількістю та якістю доцільне доти, поки економічний ефект перевищує витрати з утримання додаткових запасів і відволікання обігових коштів.

Важливим розділом організаційної роботи аптеки є правильне визначення поточної потреби в лікарських засобах і výroбах медичного призначення. Для

визначення мінімальної кількості препарату певного найменування, необхідної для задоволення попиту, треба мати таку інформацію: наявна кількість препарату; коли поновлюється замовлення; існуючий попит на препарат [16].

Основною задачею аптечного закладу є забезпечення населення фармацевтичною допомогою, яка реалізується через продаж лікарських засобів та виробів медичного призначення. Також аптека має на меті отримання прибутку від здійснення такої діяльності.

На рисунку 1.13 зображено основні показники, що є характерними для діяльності аптек.

Саме ці показники у подальшому необхідно аналізувати, аби дізнатись фінансовий стан діяльності підприємства фармацевтичної галузі, перспективи розвитку підприємства та інше.

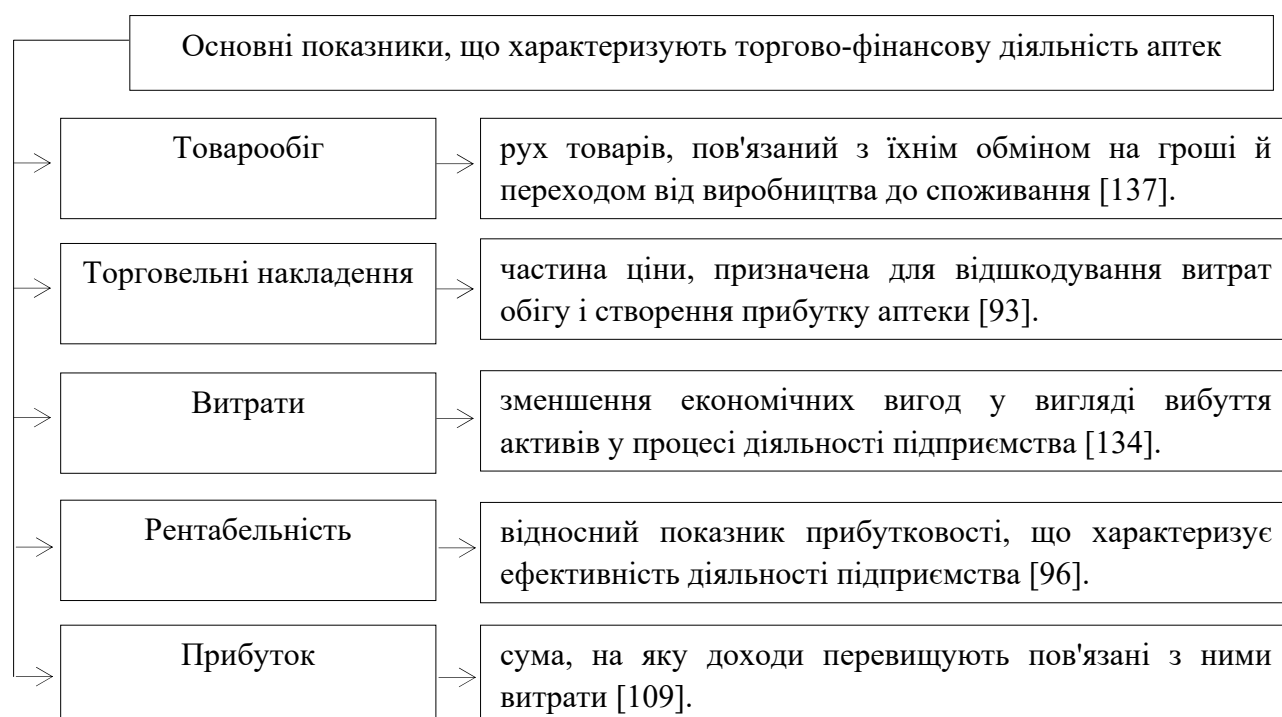


Рисунок 1.13. Показники торгово-фінансової діяльності аптек

Отже, у результаті дослідження було визначено сутність поняття товарних запасів в цілому й їх роль у діяльності підприємств фармацевтичної галузі; показано структуру товарних запасів; наведено класифікації за різними ознаками; зображено схему обліку виробництва готової продукції, яка після купівлі торговельним підприємством набуває форми товару; наведено перелік

нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підприємств фармацевтичної галузі, а також зображено шляхи постачання лікарськими засобами аптек.

2. ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

2.1. Організація обліку товарних операцій на торговельних підприємствах

Система бухгалтерського обліку акумулює інформацію, щодо використання майна в процесі здійснення підприємством своєї місії. Таким чином бухгалтерський облік несе відповідальність перед власником за надану йому інформацію.

Сучасний бухгалтерський облік повинен відповідати вимогам міжнародних стандартів, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, сприяти створенню ефективної системи контролю та управління витратами на всіх етапах господарської діяльності.

У зв'язку з цим зростає роль бухгалтерського обліку, так як необхідно співставляти суму витрат з сумою отриманого доходу від реалізації.

Зміст облікової інформації здійснює вплив на прийняття управлінських рішень, так як його аналіз дає можливість вибору оптимальних дій для отримання оптимального результату діяльності організації.

Під обліковою політикою організації розуміють прийняту нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та кінцевого узагальнення фактів господарської діяльності.

Облікова політика, затверджена організацією, обов'язкова для застосування всіма структурними підрозділами організації (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця розташування.

Іншими словами, облікова політика – це обов'язковий документ, що прийнятий організацією, в якому згідно з діючим бухгалтерським законодавством закріплені «внутрішні правила» (способи) ведення бухгалтерського обліку.

В Україні упродовж останніх 20-ти років торгівля набула величезних темпів розвитку, у зв'язку з чим сформувалась окрема система обліку в торгівлі [34].

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку [35].

Бухгалтерський облік у торгівлі має низку особливостей, а саме:

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

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

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

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

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

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси товарів і розкриття її у фінансовій звітності здійснюються у відповідності з вимогами П(С)БО 9 "Запаси".

Придбанні (отримані) запаси товарів зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. При продажі або іншому вибутті запасів їх оцінка здійснюється за методом цін продажу. Якщо на дату балансу ціна запасів знизилась, або вони зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, запаси відображаються за чистою вартістю реалізації.

В науковій літературі висвітлено 2 методи ведення бухгалтерського

обліку товарних операцій: торговельний і виробничий, який притаманний підприємствам громадського харчування.

Оскільки сучасні торговельні мережі поєднують два види діяльності, роздрібна торгівля і ресторанне господарство, використання одного з цих методів є доцільним.

Основні етапи облікового відображення діяльності підприємств торгівлі, які передбачені торговельним методом наведені на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Особливості бухгалтерського обліку на основі торговельного методу

Виробничий підхід передбачає роздільне ведення обліку продовольчої сировини, призначеної для виготовлення власної продукції, та товарів, призначених для реалізації. Отже, облік сировини ведеться на субрахунку 201 «Сировина й матеріали», а товарів на субрахунку 281 «Товари на складі». Якщо підприємство придбає також напівфабрикати, обліковувати їх слід на окремому субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Товарні запаси, які купуються підприємствами торговельної мережі можна поділити на дві основні групи:

- Товари – для подальшого перепродажу, які використовуються у торговельному процесі, тобто придбані підприємством для досягнення основної мети діяльності з якою підприємство було створене. Запаси, які купуються з метою продажу та не будуть проходити стадій обробки, в системі бухгалтерського обліку будуть відображатися на рахунку 28 «Товари».

- Сировина – придбані запаси, призначені для обробки та виготовлення готової продукції в цехах власного виробництва. Відповідно будуть відображатися на рахунку 201 «Сировина і матеріали» або 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Виробничий підхід є більш трудомістким, ніж торговельний (рис. 2.2).

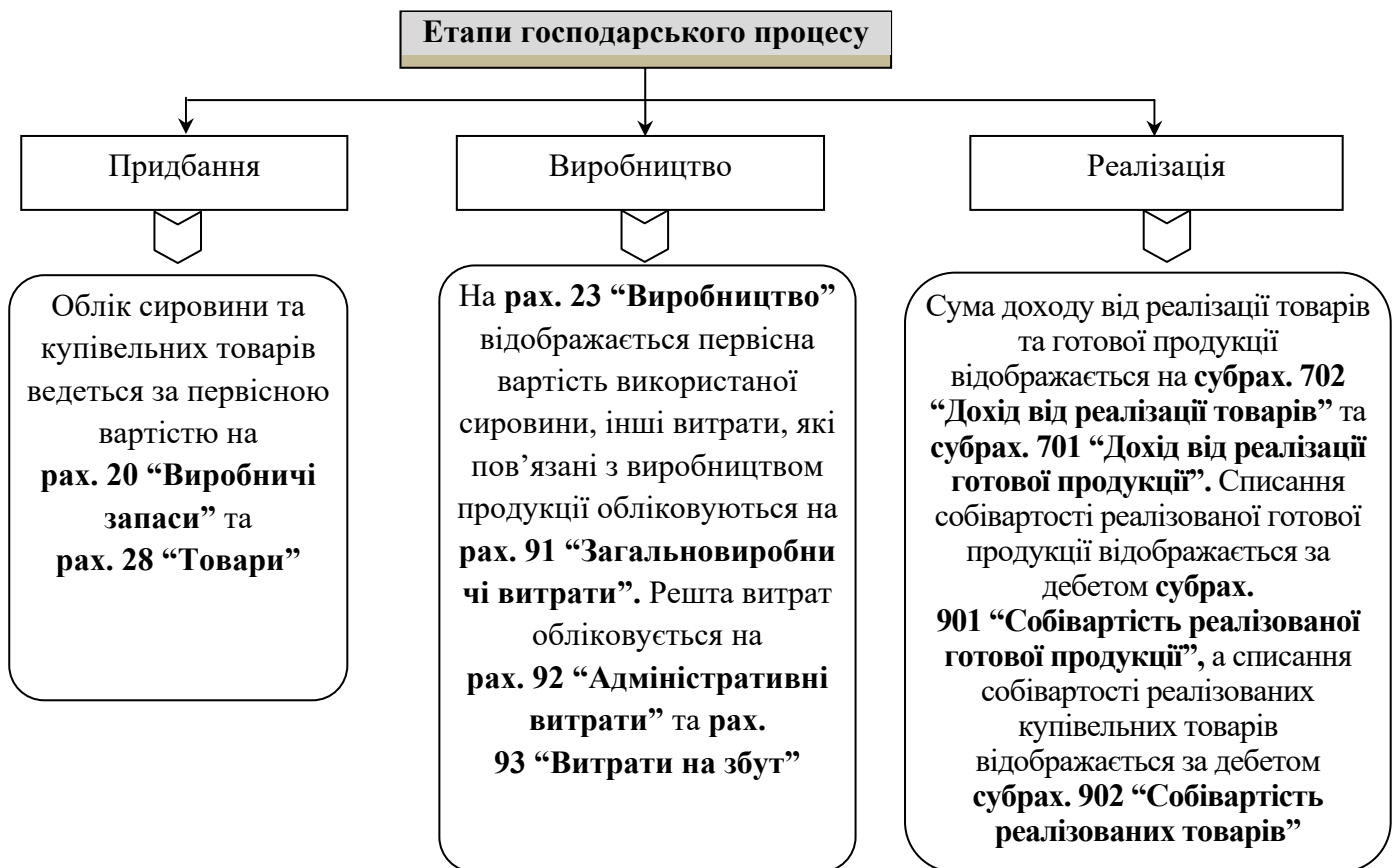


Рисунок 2.2 – Особливості бухгалтерського обліку на основі виробничого підходу

Проте забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених страв, кондитерських виробів та напоїв, тобто користувачі (керівник, власники,

інвестори) отримують більш чітку інформацію. Головною перевагою такого методу є те, що його основні принципи не суперечать нормам П(С)БО.

Для синтетичного обліку товарів у підприємствах торгівлі, яким являється використовують субрахунки 281 «Товари на складі» та 282 «Товари в роздрібній торгівлі» рахунку 28 «Товари». Вартісний аналітичний облік товарів здійснюють за продажними (роздрібними) цінами.

Роздрібний товарооборот від продажу товарів за готівку визначають за підсумком сум, відображених за дебетом субрахунку 301 «Готівка в національній валюті» з кредиту субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів у роздрібній торгівлі». Роздрібний товарооборот від продажу товарів за безготівковим розрахунком визначають за підсумком сум, відображених за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» з кредиту рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів у роздрібній торгівлі».

Підсумок кожного рядка журналу за дебетом субрахунка 282 «Товари в роздрібній торгівлі» має дорівнювати підсумку оприбуткованих товарів за звітом матеріально відповідальної особи, а підсумок рядка журналу за кредитом субрахунку 282 «Товари в роздрібній торгівлі» – підсумку товарів, що вибули. Правильність записів перевіряють арифметичним способом: до суми залишку товарів на початок періоду додають суму, що відображена у графі «Разом за дебетом» і віднімають суму, записану у графі «Разом за кредитом». Одержаний результат має дорівнювати сумі, відображеній у графі «Залишок».

У розділі за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів у роздрібній торгівлі» записують суми операцій, що включають до складу роздрібно-товарообороту, зокрема: від продажу товарів за безготівковим розрахунком та звільнених від оподаткування.

Суму транспортно-заготівельних витрат на товари, що реалізовані за місяць, відображають за дебетом субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі» з кредиту субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати в роздрібній торгівлі», а на товари, що вибули, – за

дебетом відповідних субрахунків з кредиту субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати в роздрібній торгівлі».

Підприємства роздрібної торгівлі при формуванні ціни продажу на товар використовують в основному метод торговельної націнки. Націнка встановлюється у відсотках до обороту, і саме за її рахунок перекриваються витрати, пов'язані з реалізацією товару, та прибуток.

Торговельна націнка – це дохід, який підприємство планує отримати від реалізації товарів.

Торговельну націнку визначають за допомогою розрахунку на підставі даних про витрати торговельного підприємства та бажаний розмір рентабельності [2]. Розрахувати її можна трьома способами, що наведені на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 – Методи розрахунку торговельної націнки

Для обліку торгової націнки використовують субрахунок 285 «Торгова націнка на товари в роздрібній торгівлі». У фінансовій звітності товари відображаються без суми торгових націнок, які придбані підприємствами для наступного продажу.

Визначивши загальні риси фінансового обліку розглянемо кожен з цих ланок роботи з товарами більш детально, зокрема щодо визначення первісної

вартості товарів, обліку їх надходжень, вибуття товарів, відображення націнок та знижок, відстрочення отримання прибутку за реалізованими товарами і т. д.

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.

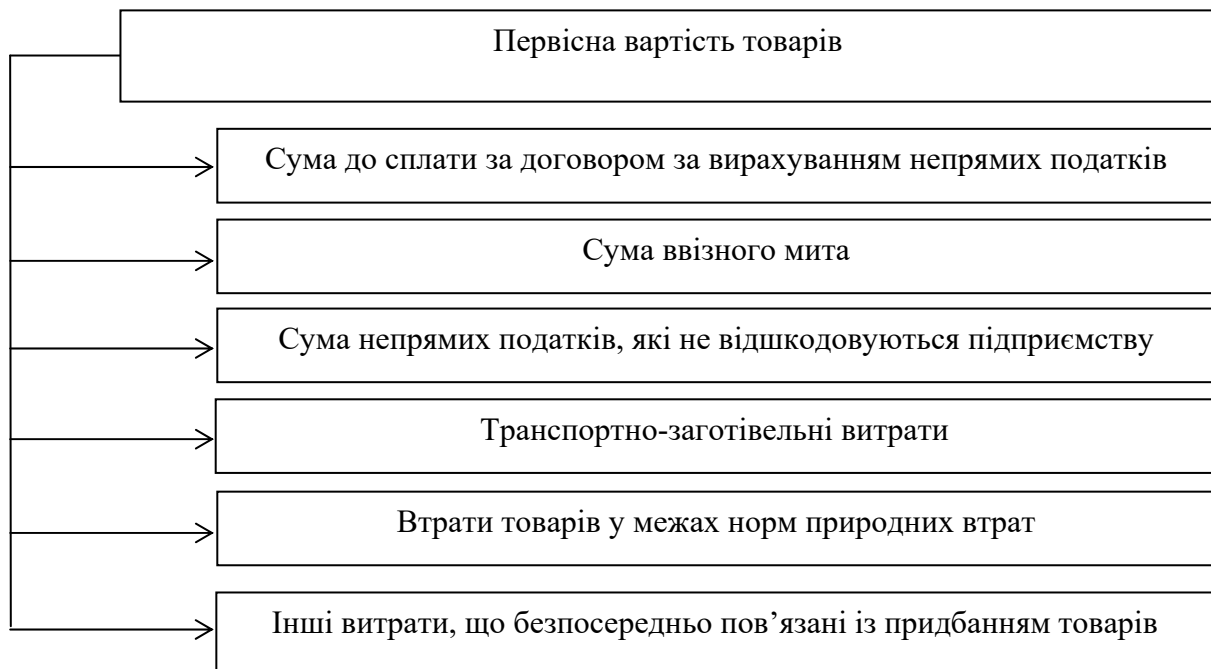


Рисунок 2.4 – Склад первісної вартості товарів

Надходити товари можуть не лише шляхом їх купівлі, а й методами, які наведені у таблиці 2.1.

Порядок, строки приймання, документальне оформлення регламентуються нормами Цивільного та Господарського кодексів, інструкціями № П-6 і № П-7, договорами купівлі-продажу, поставки, міни тощо, укладеними між підприємством роздрібною торгівлі (або фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності) і постачальником [89].

Також в умовах складної економічної ситуації не всі контрагенти підприємства здатні вчасно відповідати за своїми зобов'язаннями.

Так при виникненні проблем із поставленою продукцією підприємство може отримати відшкодування не в фінансовій формі, а у формі додаткових

поставок ідентичних товарів. В такому випадку застосовується проводка 6 таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Типова кореспонденція з надходження товарів

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві, переведено до торгової мережі для продажу	28 "Товари"	20 "Виробничі запаси"
2	Відображено внутрішнє переміщення товарів зі складу на склад	281 "Товари на складі"	281 "Товари на складі"
3	Відображено переміщення товарів з підприємств роздрібною торгівлі на склад	281 "Товари на складі"	282 "Товари в торгівлі"
5	Оприбутковано товари, придбані підзвітною особою	28 "Товари"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
6	Відображено вартість товарів, що надійшли в погашення виставлених претензій	28 "Товари"	374 "Розрахунки за претензіями"
7	Одержано товари внаслідок внеску до статутного капіталу	28 "Товари"	46 "Неоплачений капітал"
8	Відображено вартість товарів, що надійшли від постачальника	28 "Товари"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
9	Оприбутковано товари, одержані безоплатно	28 "Товари"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"

Ще однією важливою групою операцій із товарами є операції продажу товарів у роздріб (у тому числі із знижкою). Така операція може бути відображена наступним чином:

1. Продано товар за повною вартістю:

Дт 301 «Готівка в національній валюті»

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів в роздрібній торгівлі»

2. Продано товар з 10-відсотковою знижкою:

Дт 301 «Каса в національній валюті»

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів в роздрібній торгівлі»

3. Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість

Дт 702 «Дохід від реалізації товарів в роздрібній торгівлі»

Кт 641 «Розрахунки за податками»

4. Відображено торгову знижку:

Дт 285 «Торгова націнка на товари у роздрібній торгівлі»

Кт 282 «Товари в роздрібній торгівлі»

5. Списано торгову націнку, що відноситься до проданих товарів (методом «сторно»)

Дт 285 «Торгова націнка на товари у роздрібній торгівлі»

Кт 282 «Товари в роздрібній торгівлі»

6. Списано собівартість реалізованих товарів

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі»

Кт 282 «Товари в роздрібній торгівлі»

Для того, щоб побачити повну картину з обліку надходжень та переміщення товарів у межах підприємства, необхідно застосувати наскрізну задачу, яка починається з купівлі товарів у постачальника до переведення їх у торговий зал для збуту, а також формування на цьому етапі торгової націнки для відображення продажної ціни товарів. Усі ці операції відображено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Типова кореспонденція рахунків з обліку надходжень та переміщення товарів у межах підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано товари на складі від постачальника	281	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ за товари	641	631
3	Відображено витрати на транспортування товару від постачальника	289	685
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за отримані послуги	641	685
5	Здійснено оплату за товари постачальнику	631	311
6	Здійснено оплату транспортній організації за перевезення товарів	685	311
7	Передано товар зі складу в торговельний зал магазину	282	281
8	Нараховано торговельну націнку для формування продажної вартості товарів	282	285

Особливістю обліку в торгівлі є те, що товари спочатку оприбутковуються на складі (за субрахунком 281 «Товари на складі»), а потім вже передаються у торговий зал (за субрахунком 282 «Товари в торгівлі») та нараховують торгову націнку (за субрахунком 285 «Торгова націнка») [34].

У процесі своєї діяльності практично будь-яке торговельне підприємство несе витрати з доставки товарів до місця їх зберігання чи реалізації. Такі витрати мають назву транспортно-заготівельних [146].

На рисунку 2.5 зазначено, що входить до складу транспортно-заготівельних витрат, а що – ні [139].

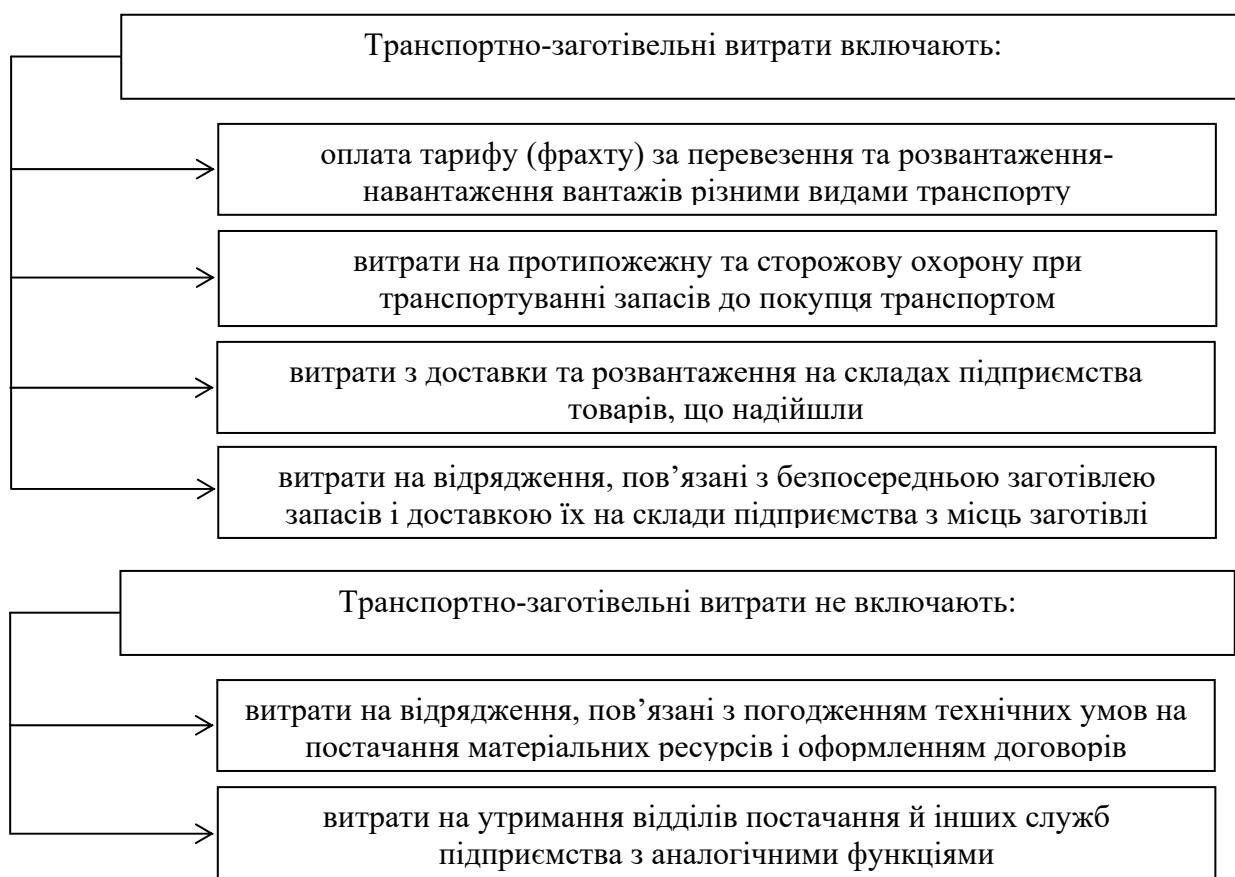


Рисунок 2.5 – Склад транспортно-заготівельних витрат

Ведення обліку транспортно-заготівельних витрат є обов'язковим, вони можуть відображатись або на окремому субрахунку – 289, або прямо включатись у вартість придбаних товарів. Рішення як обліковувати ТЗВ приймає керівництво та затверджує у Наказі про облікову політику [34]. Проте, на підприємствах, де значна питома вага транспортно-заготівельних витрат у

собівартості запасів, їх облік доцільно вести на окремому субрахунку рахунків обліку матеріальних цінностей [98].

Розподіл транспортно-заготівельних витрат можна вести двома способами:

- з розрахунком середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат;
- прямий розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, що підлягає списанню у поточному місяці [98].

Як було сказано раніше, товари на торговельних підприємствах обліковуються за продажною ціною, яка складається з первісної вартості та суми торгової націнки (рисунок 2.6).

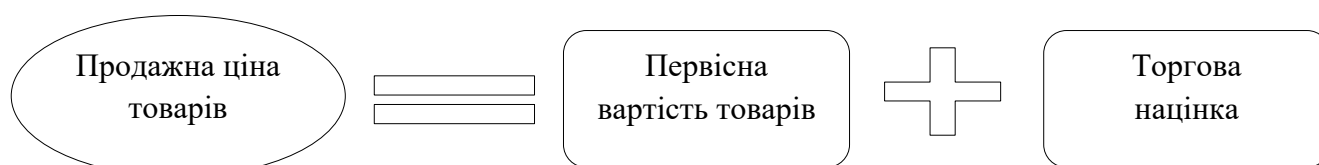


Рисунок 2.6 – Склад продажної вартості товарів

Реалізація товарів у роздрібних підприємствах зазвичай обліковується за кореспонденцією рахунків, що наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено дохід від реалізації товарів та надійшла виручка в касу	301	702
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
3	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	282
4	Списано суму транспортно-заготівельних витрат	902	289
5	Списано торговельну націнку на реалізовані товари методом «сторно»	282	285
6	Списано дохід на фінансовий результат	791	902
7	Списано собівартість на фінансовий результат	702	791

При відображенні доходу відображається й отримання коштів, адже роздрібні підприємства зазвичай обслуговують фізичних осіб, які при купівлі товарів одразу ж розраховуються на касі. При цьому потрібно відобразити списання вартості товарів та торгової націнки, яка списується одним із

способів:

- методом «сторно» за кореспонденцією рахунків Дт 282 Кт 285;
- зворотною проводкою до нарахування націнки Дт 285 Кт 282.

Додатковою проводкою буде списання суми транспортно-заготівельних витрат, якщо вони обліковуються на окремому субрахунку [34].

Схематично облік надходження товарів, переміщення в межах підприємства та їх реалізацію можна зобразити так, як показано на рисунку 2.7.

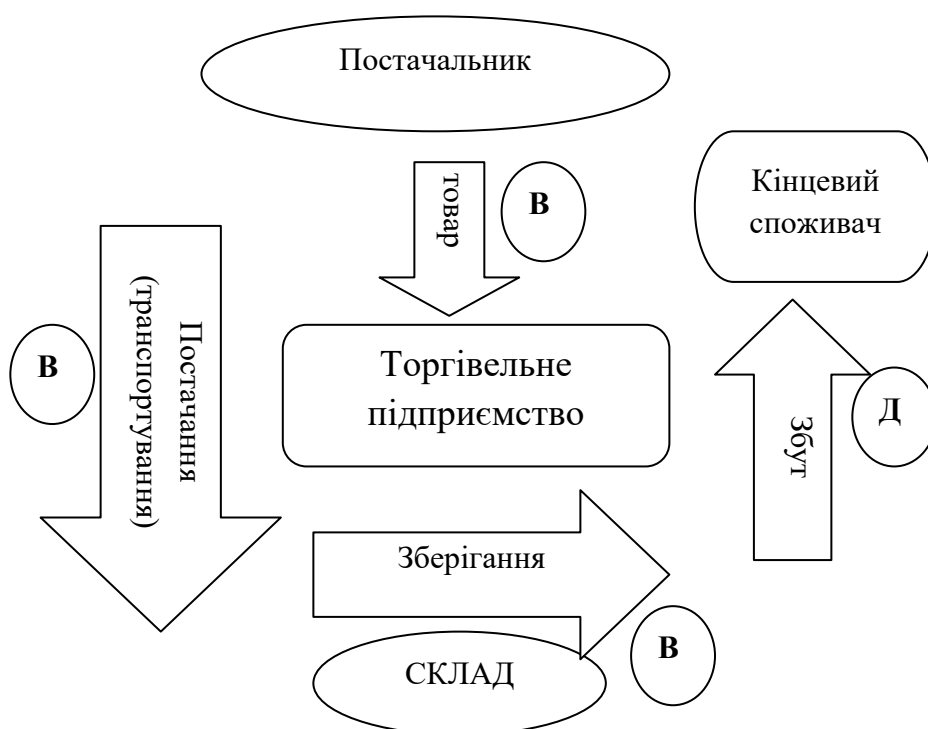


Рисунок 2.7 – Основні етапи товароруху: постачання – зберігання – збут.

Як показано на рисунку 2.7, ці три фази є найбільш важливими в торговельній схемі від виробника товару до кінцевого споживача. Діаграма з літерами "В" – відображає витрати, які змушені враховувати торговельні компанії у своїй діяльності, буква "Д" – навпаки, дохід, який підприємство отримує на завершальній стадії продажу. Тому очевидно, що в умовах конкуренції торговельні компанії зацікавлені в прискоренні руху товарів з метою швидшого отримання прибутку, оскільки неможливо встановити високу торгіву націнку (попит зменшиться). Дохід продавця залежить від суми продажів та обороту товарних запасів [56].

На практиці при прийманні товарів в окремих випадках можуть бути виявлені розбіжності між цінностями, що фактично надійшли і даними супровідних документів постачальника. Причинами цього можуть бути:

- природній убуток товарів в дорозі;
- псування товарів при перевезенні;
- недокладання постачальником товарів в тару;
- втрата вантажу організацією-перевізником;
- втрата вантажу в дорозі представником підприємства-покупця.

Одним з поширених видів товарних втрат, виявлених при прийманні, є природній убуток. Визначення величини втрат товарів в межах норм природного убутку відбувається відповідно до норм, затверджених наказом Мінторгу СРСР від 02.04.87 № 88 «Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню» (Інструкція із застосування норм природного убутку продовольчих товарів у роздрібній мережі державної і кооперативної торгівлі) [112]. Дані норми застосовуються лише в тому випадку, якщо при прийманні товарів була виявлена їх недостача.

Втрати, що виникають при перевезенні товарів, відображаються за покупною вартістю, якщо при прийманні фактична наявність товарів буде менше, ніж вказано в документах постачальника. Кожен випадок втрат оформляється актом приймання товарів за кількістю і якістю. Згідно з п. 5.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, нестачі та втрати запасів, у межах установлених норм природного убутку під час транспортування, відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів такого найменування або групи.

В економічній літературі є дві точки зору з приводу відображення в обліку нестач і втрат від псування товарів, виявлених при прийманні:

- нестачі і втрати від псування товарів, по яких встановлена вина постачальника (транспортної організації) і по яких пред'явлені претензії, відображаються на рахунку 37 «Розрахунків з різними дебіторами»,

субрахунок 4 «Розрахунки за претензіями», а нестачі і втрати від псування товарів по інших причинах відносяться на рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

- нестачі і втрати від псування, виявлені при прийманні, незалежно від причини відносяться на рахунок 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей», а після встановлення конкретних умов виникнення, списуються відповідним чином.

Окрім реалізації товарів у магазинах або торгових точках, широкого розповсюдження також набула роздрібна торгівля через Інтернет. Упродовж останніх років, а також у зв'язку із карантинними заходами у 2020 році, купівля товарів он-лайн виросла утричі, якщо не більше. У зв'язку з цим виникла необхідність введення типової кореспонденції рахунків з обліку он-лайн-продажів, яка наведена у таблиці 2.4. Більшість он-лайн-магазинів працюють на умовах передоплати, тому у таблиці представлений саме цей варіант.

Таблиця 2.4 – Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів в он-лайн магазині

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано передоплату за товар	311	681
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відображено дохід від продажу товару	361	702
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	643
5	Здійснено взаємозалік заборгованостей	681	361
6	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281
7	Списано дохід на фінансовий результат	791	902
8	Списано собівартість на фінансовий результат	702	791

Формування первісної вартості товарів у торгівлі через Інтернет не відрізняється від формування вартість товарів у звичайній роздрібній торгівлі, тому до цих активів застосовується схема складу первісної вартості, представлена на рисунку 2.4.

Основною відмінністю від звичайної роздрібної торгівлі є відсутність торговельного залу, у зв'язку з чим відсутня кореспонденція рахунків Дт 282 Кт

281, а списання товарів відбувається за проводкою Дт 902 Кт 281 [34].

Однією з найбільших окремих галузей торговельних підприємств є діяльність, що пов'язана з продажем фармацевтичних товарів.

Характерною особливістю аптек як підприємств торгівлі є те, що вони ведуть облік товарів у продажних цінах, тобто в тих цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям – кінцевим споживачам. При оприбуткуванні товару, що надійшов, аптека відразу відображає і суму торгової націнки, яка призначена для покриття витрат та одержання прибутку і являє собою різницю між продажною та купівельною вартістю товарів [70].

Лікарські засоби формують спеціалізовану групу непродовольчих товарів. Їх характеристики передбачають використання спеціальних умов зберігання, що зумовлено відповідними фармацевтичними та медичними нормами, а також спеціалізованими якостями окремих видів медичних препаратів. На фармацевтичні препарати не поширюється механізм гарантування. У випадку втрати препаратом актуальності для споживача він не може бути повернений в збутову мережу [69].

Одиницею бухгалтерського обліку лікарських препаратів та фармацевтичних товарів є їх найменування, або однорідна група. Придбання товарів оформляється договором, який підписується між постачальником та покупцем. У договорі обумовлюється номенклатура і вартість товару, термін поставки та термін оплати, а також зобов'язання, які несуть підприємства. Надходження товарів відображається на підставі накладних, товарно-транспортних накладних типової форми [121].

Бухгалтерський облік товарів на торговельному підприємстві фармацевтичної галузі розглянуто на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «ТІМ», головним видом діяльності якого є роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах.

У бухгалтерському обліку ТОВ «ТІМ» до категорії товарів відносять матеріальні цінності, що придбані/отримані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Організація обліку результатів господарювання фармацевтичними товарами ТОВ «ТІМ» залежить від низки чинників:

по-перше, від форми продажу – оптової чи роздрібною, яку може застосовувати. Так, під час застосування оптової форми, реалізація товарів не збігається з надходженням грошових коштів. Тому виникає необхідність обліковувати дебіторську заборгованість від моменту постачання товарів до моменту надходження платежу за них. Під час застосування роздрібною форми момент реалізації товарів збігається з моментом оплати готівковими грошовими коштами;

по-друге, наявність різних цін при придбанні і реалізації товарів. Цей фактор обумовлює необхідність обліку товарів, або за купівельною (первісною) вартістю, або за ціною реалізації. Якщо підприємство облікує товари за ціною реалізації, то виникає необхідність облікувати різницю між цінами реалізації та придбання, а саме торгову націнку.

Важливе значення у здійсненні обліку аптечного закладу має процес виготовлення лікарських препаратів. Він складається з наступних етапів:

- перший етап – передача лікарської сировини зі складу аптечної установи до лабораторії. У Плані рахунків для відображення операцій з руху товарів на складі передбачено субрахунок 281 «Товари на складі». Для обліку товарів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. На відпущені зі складу лікарські препарати встановлюється певна сума торговельної націнки незалежно від того, до якого відділу здійснюється відпуск: до лабораторії чи відділу для реалізації. Граничні рівні торговельних націнок на медичні препарати, що включені до Переліку вітчизняних та імпортованих лікарських засобів і виробів медичного призначення, ціни на які підлягають державному регулюванню, затвердженого наказом МОЗ і Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від

03.12.2001 р. № 480/294, встановлюються обласними державними адміністраціями та згідно з постановою КМУ від 25.12.96 р. № 1548 не можуть перевищувати 35% оптової ціни виробника (митної вартості), а на ті, що придбаваються державними та комунальними закладами охорони здоров'я за бюджетні кошти, не може перевищувати 10% оптової ціни виробника (митної вартості). У бухгалтерському обліку сума встановленої торговельної націнки відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 285 «Торгова націнка». Рекомендуємо для відображення торговельної націнки відкрити субрахунок другого порядку, наприклад, 2851 «Торгова націнка на лікарські препарати».

- другий етап – формування вартості виготовленого в аптечних умовах лікарського препарату, який безпосередньо здійснюється в журналах обліку лабораторних та фасувальних робіт. На підставі даних, відображених у цих журналах, будуть здійснюватися записи в бухгалтерському обліку. Наприкінці місяця відповідальна особа за ведення Журналу обліку фасувальних робіт визначає загальну суму тарифів за виконані фасувальні роботи шляхом підрахунку тарифів на виготовлення кожної лікарської форми [39, 58].

Якщо підприємство не є платником ПДВ, то нараховується сума при інших рівних умовах. Тобто сума нарахованих доходів від реалізації і обсяг товарообороту кількісно будуть збігатися. Якщо підприємство є платником ПДВ, як базове підприємство, або надає знижки, то сума ПДВ зменшує нарахований дохід і в цьому разі відповідно до інструкції застосування Плану рахунків робиться наступний запис:

Д-т 301 «Каса в національній валюті»
 (361 «Розрахунки з вітчизняними
 покупцями»)
 К-т 702 «Дохід від реалізації товарів»
 цінами продажу

Відображення доходу за
 фактичними цінами
 продажу

Для обліку суми тарифів за лабораторні роботи аптечні установи використовують субрахунок 285 «Торгова націнка», до якого можна відкрити субрахунок другого порядку, наприклад, 2852 «Тарифи за виконання лабораторно-фасувальних робіт».

У цьому зв'язку у таблиці 2.5 представлена кореспонденція рахунків ТОВ «ТІМ» з відображення фінансового результату.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів ТОВ «ТІМ»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Визнано дохід від надання послуг у клініці ТОВ «ТІМ»	301	701
2	Визнано дохід від реалізації лікарських препаратів	301	702
3	Відображено ПДВ	702	641
4	Визнано дохід від реалізації препарату «Баралгетас (амп.)»	361	702
5	Визнано дохід від реалізації препарату «Бішофіт-гель»	361	702
6	Нараховано дохід від реалізації фармацевтичних товарів за вересень 2021 р.	361	702
7	Відображені витрати на транспортування медикаментів (пункт №№21/ендикронологія)	93	661
8	Здійснені відрахування на соціальні заходи по послугам на збут	93	65
9	Відображено собівартість наданих послуг	902	282
10	Відображені витрати на спецодяг ТОВ «ТІМ»	93	22
11	Відображений податок на землю	92	642
12	Відображена амортизація основних засобів адміністративного призначення	90	131
13	Відображено ПДФО	661	641/ПДФО
14	Відображено ПДВ	641	631
15	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації фармацевтичних товарів	702	791
16	Списано на фінансовий результат Собівартість реалізованих товарів	791	902
17	Списано на фінансовий результат дохід собівартість наданих послуг	791	903
18	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92
19	Списано витрати на збут	791	93

З цього приводу пропонуємо на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані покупцям грошові знижки та повернення товарів покупцями, але й найбільш суттєві для підприємств роздрібною торгівлі вирахування з доходу:

7041 «Нараховані суми зобов'язання з ПДВ»;

7042 «Знижки, надані покупцям в момент продажу»;

7043 «Знижки, використані покупцями після продажу товарів»;

7044 «Дохід, що припадає на повернені товари».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Так, найбільш питому вагу в загальній сумі вирахувань з доходу від реалізації товарів має ПДВ, тому пропонуємо вести його облік на субрахунку 7041 «Нараховані суми зобов'язання з ПДВ», використання якого дасть змогу сформуванню чистий дохід у Звіті про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід).

Але в розпорядженні підприємства залишається не вся сума доходу, що кількісно дорівнює товарообороту. Як відомо, інформація, що відображається за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», має подвійний характер. Вона свідчить про нарахований дохід від реалізації і одночасно характеризує обсяг продажу товарів. На наш погляд, нарахування доходу варто відображати за вартістю продажу без зменшення її на суму знижок, наданих в момент продажу. Це дасть змогу без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності цінової політики. Але, на нашу думку, всі види знижок, незалежно від часу їх надання (використання) необхідно накопичувати в бухгалтерському обліку за єдиною методологією, і для цього рекомендуємо наступний запис:

Д-т 7042 «Знижки, надані покупцям

в момент продажу»

К-т 702 «Дохід від реалізації товарів»

} Відображення суми
наданої знижки

Для обґрунтування надання покупцям знижок на підприємстві ТОВ «ТІМ» виданий наказ, що регламентує порядок і умови надання знижок. Інформування покупців про надані знижки відбувається як безпосередньо в пунктах продажу через продавців або вивіски всередині приміщення, так і за допомогою спеціальних щитів або засобів масової інформації.

Оскільки підприємства роздрібної торгівлі, що враховують запаси за цінами продажу, надають знижки в момент продажу товарів, то всі критерії визнання доходу згідно п. 8 П(С)БО 15 застосовуються і для цих підприємств, тобто дохід відображається в сумі фактично отриманої компенсації (виручки в касу).

Сума торгової надбавки, що відноситься до реалізованих товарів, як відомо, обчислюється за середнім відсотком, помноженим на товарооборот в облікових цінах продажу. Подальше зменшення суми торгової надбавки на суму наданих знижок не здійснюється. Специфіка діяльності підприємств торгівлі фармацевтичними товарами, яка реалізується в площині торгових знижок, і проведений аналіз сучасного стану організації та методики обліку доходів, витрат та фінансових результатів дали змогу підготувати представлені рекомендації з формування та обліку доходів і витрат від основної діяльності [24]. Переважно в підприємствах роздрібної торгівлі списання реалізованих товарів протягом звітного місяця відображають в облікових цінах продажу:

Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів».

К-т 282 «Товари в торгівлі».

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про повернення товарів та наданих після дати реалізації знижок призначено субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

Пропонуємо накопичувати таку інформацію на відповідних субрахунках 7044 «Дохід, що припадає на повернені товари», що допоможе продавцю скоригувати дохід за товарами, які були реалізовані, а потім повернені, та 7043 «Знижки, використані покупцями після продажу товарів». Субрахунок дасть можливість керівникам отримати інформацію про загальний обсяг наданих

покупцям знижок, що, в свою чергу, буде впливати на маркетингову систему та цінову політику підприємства. Порядок відображення в обліку повернення покупцем товару залежить від того, чи товар повернений у звітному періоді, в якому відбулася його реалізація, чи в наступному періоді. Це необхідно для того, щоб правильно визначити його собівартість, а також суму торгової надбавки і ТЗВ, що припадають на вартість поверненого товару. В економічній літературі трапляються два варіанти щодо обліку оприбуткування повернених товарів: із застосуванням способу «червоне сторно» [85]. Так, буде відображено в обліку:

Д-т 902	}	На суму поверненого товару
К-т 281, 282		
Можливий варіант «зворотного запису» [29].		

Д-т 281, 282	}	На суму поверненого товару
К-т 902		

Але для підприємств роздрібно́ї торгівлі важливо правильно відобразити не тільки сам факт оприбуткування повернених товарів, але й правильно визначити їх вартість, що пов'язано з відображенням сум торгової надбавки та ТЗВ. Аналіз способів відображення повернення товарів допоміг дійти висновку, що з точки зору суттєвості надання інформації та зручності складання товарних звітів доцільно застосовувати спосіб «зворотного запису». Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій базове підприємство може мати робочий план рахунків бухгалтерського обліку. Правильно організований робочий план рахунків значно полегшує складання фінансової звітності, бюджетування та обліку. Хоча більшість підприємств торгівлі розробляють для себе робочий План рахунків, але тільки деякі з них враховують при цьому всі можливі напрями його використання [33].

Для підприємств торгівлі самостійно обирати один з наведених варіантів структури побудови робочого плану рахунків, а саме:

1. Підприємство – Підрозділ – Вид діяльності – Рахунок

C – VVLLL – AAAA

2. Підприємство – Вид діяльності – Відділ – Рахунок

C – LL – DDAAAA

3. Підприємство – Рахунок – Відділ

CC – AAAA – DD

Такі варіанти побудови Плану рахунків допоможуть отримати інформацію про витрати, доходи та фінансові результати не тільки в розрізі їх видів та статей, а також за центрами виникнення, центрами відповідальності, сегментами діяльності, що оптимізує процес прийняття управлінських рішень тактичного й стратегічного характеру.

Багато аптечних підприємств застосовують для означення субрахунків вельми довгі номери, особливо на рівні аналітичних рахунків (показаних у схемі буквою А). Це додає роботи бухгалтеру й уповільнює процес обробки поточної інформації та реєстрації необхідних проводок. Найбільш привабливим для вітчизняних підприємств торгівлі, з нашої точки зору, є третій варіант кодування рахунків «Підприємство - Рахунок - Відділ CC - AAAA - DD», який відповідає чинній методиці бухгалтерського обліку в Україні. Але для отримання інформації за групами товарів доцільно ввести цей елемент у запропонований код [70].

Інформація про ступінь важливості ознак лікарських препаратів і ступінь їх відповідності вимогам споживачів є елементом для отримання відносних оцінок асортименту, які використовуються для вивчення попиту на препарат, визначення конкурентних позицій на ринку даного препарату, виявлення структури переваг по асортименту препаратів різних фірм-виробників. В цілому можна сказати, що відносні оцінки дозволяють визначити рівень конкурентоспроможності продукції. Останнім часом росте популярність препаратів на основі рослинної сировини. Фітопрепарати – це завітне

«брендування» асортименту, яке дозволяє даному підприємству вельми упевнено відчувати себе на ринку, не побоюючись миттєвого копіювання асортименту конкурентами. Так, оригінальні фітопрепарати серії «Природа лікує» – це додатковий і дуже значущий чинник конкурентоспроможності «Фармацевтичної компанії «Здоров'я» [70].

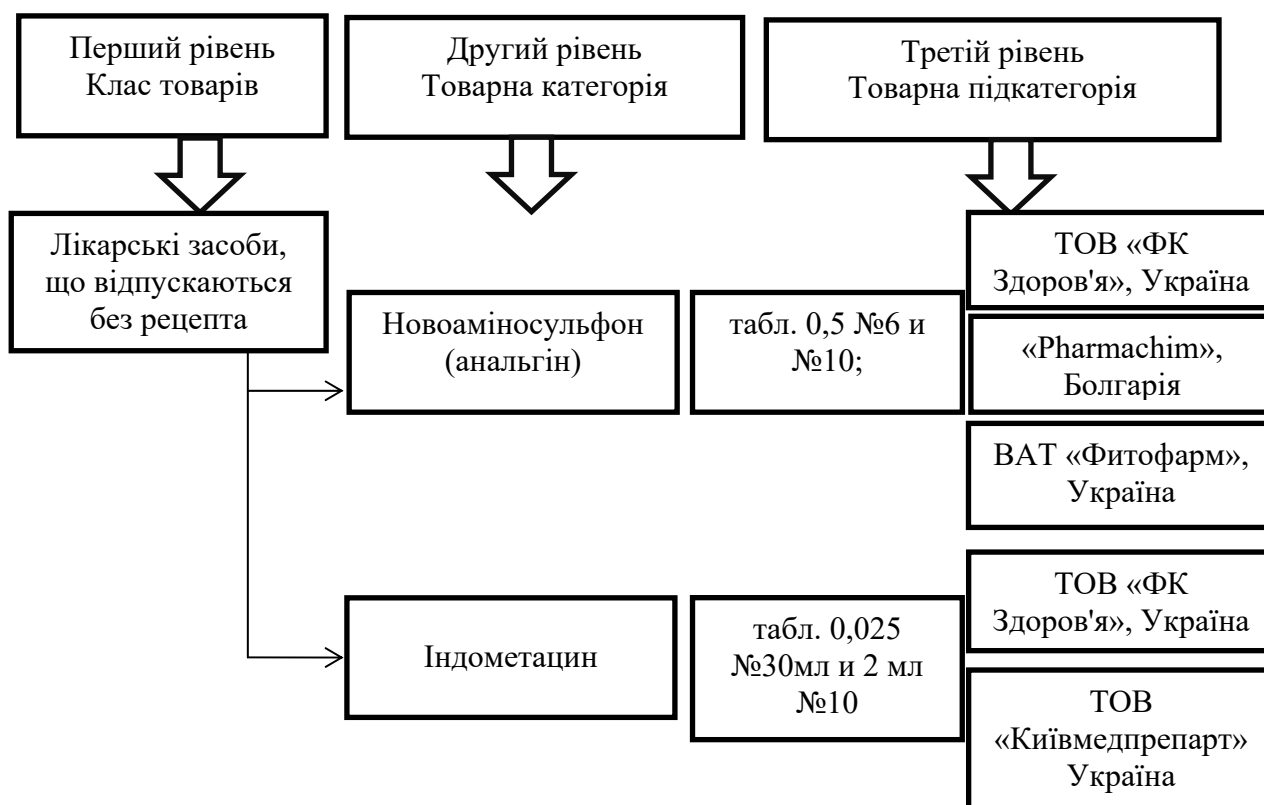


Рисунок 2.8 - Структурно-логічна побудова класифікаційного ділення товарів на рівні для обліку прибутку в умовах категорійного менеджменту торговельної діяльності

Таким чином, впровадження методики обліку прибутку за категоріями торгового асортименту передбачає складання ієрархічного товарного класифікатора, тобто розділення всіх товарів на рівні: класів, товарних категорій і підкатегорій. При цьому товари на кожному рівні об'єднуються чи в клас, чи в категорію, чи в позицію за загальними ознаками і властивостями. Далі виділимо три основні рівня ділення товарного класифікатора:

Перший рівень – клас товарів: чим крупніший формат магазину, тим більше рівнів ділення.

Другий рівень – товарна категорія: це сукупність товарів, об'єднаних деякою зальною ознакою – видом товарів, засобом виробництва чи застосування і т. п.

Третій рівень – товарна підкатегорія: це сукупність товарів, які покупець сприймає як схожі між собою, чи товар об'єднаний спільним використанням. Структурно-логічну побудову класифікаційного виділення товарних позицій для потреб обліку в умовах категорійного менеджменту наведено на рисунку 2.8 [29, 33].

Отже, для побудови цілісної системи обліку товарного обліку за категоріями товарного асортименту необхідно визначення аналітичних рахунків витрат, доходів та прибутків, згідно товарного класифікатору і, важливо, щоб усі рівні мали наступне ділення: клас ділився на категорію, категорії на підкатегорії, а в подальшому та товарні позиції.

Безумовно, запровадження системи обліку торговельного прибутку за категоріями можливо лише в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій. Виходячи з цього запропонована методика обліку фінансових результатів допоможе здійснювати контроль і управління товарними запасами, оптимізувати обсяг продажу і прибуток, проводити обґрунтовану політику цін з метою своєчасного отримання високого фінансового результату.

2.2. Документальне забезпечення обліку товарних операцій підприємств торгівлі

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою надання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для

користувачів [30].

Повідомлення для бухгалтера про надходження товарів на склад не є інформацією, яка слугує підставою для бухгалтерського обліку оприбуткованих товарів. Для нього інформація – це відомості, що містяться в документах, супроводжуючих товар (товарна накладна, рахунок), в яких підтверджується факт надходження товарів, на підставі яких здійснюється бухгалтерський облік. Для бухгалтера інформація – це відомості, зареєстровані документально відповідно до нормативних актів.

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) факту здійснення господарської операції, дає право на її здійснення або встановлює матеріальну відповідальність працівників за довірені їм цінності.

Бухгалтерський облік як інформаційна модель господарської діяльності торговельного підприємства розпочинається з первинного обліку, тобто фіксації операцій по товарних запасах у первинних носіях. Складання документів або документування є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, так як документи слугують основою для наступного групування первинної інформації у бухгалтерському обліку, надають юридичної сили господарським операціям та можливість здійснювати контроль за їх виконанням.

Розглядаючи процес управління товарними операціями постає актуальне питання уніфікації первинних документів при організації облікового процесу на підприємствах роздрібних торговельних мереж, які можуть використовуватись і в роздрібній торгівлі і у відділах власного виробництва.

Основна мета уніфікації первинного обліку операцій з товарами полягає у відображенні фактів господарської діяльності роздрібно підприємства у документах, подальше їх групування та обробка з метою забезпечення користувачів інформацією необхідними даними для прийняття управлінських рішень.

В той же час нормативно-правові акти дають право підприємствам самостійно розробляти форми первинних облікових документів виходячи із

специфіки своєї діяльності. Якщо уніфікована форма не зручна для використання в торговельній організації, то організація має право внести до неї додаткові реквізити; змінити форму, розширити або звужити графи і рядки, включити додаткові рядки і вкладні листи. Проте, при цьому, всі реквізити повинні відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Всі господарські операції, що здійснюються роздрібним підприємством, мають бути оформлені первинними обліковими документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік. Організація документального оформлення на етапах роздрібного товароруку має велике значення для роботи підприємств торгівлі.

Роздрібний товарорух представляє собою складний комплекс господарських процесів. Відповідно до етапів роздрібного руху товару всі господарські операції по руху товарів на досліджуваних підприємствах роздрібної торгівлі можна розділити на три групи:

1. господарські операції, пов'язані з надходженням товарів;
2. господарські операції, пов'язані із зберіганням товарів;
3. господарські операції, пов'язані з реалізацією товарів.

На сучасному етапі розвитку торговельних мереж більшість супермаркетів мають відділи власного виробництва. Їх особливістю є поєднання двох видів діяльності: роздрібна торгівля та громадське харчування.

У таких торговельних мережах з'являється четвертий етап товароруку - господарські операції, пов'язані з виробництвом власної продукції.

Первинні документи роздрібної торговельної мережі можна розділити на такі групи:

1. Документи для оформлення відвантаження, продаж.
2. Акти.
3. Документи, що формуються матеріально-відповідальними особами складу.
4. Документи, що супроводжують первинні документи.

Коротка характеристика усіх первинних документів, що стосуються надходження, переміщення й реалізації товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі наведені у Додатку Г.

Як відзначає ряд дослідників, товари в роздрібну торговельну мережу надходять від постачальників.

Порядок приймання товарів і їх документальне оформлення залежать від різних факторів:

- місця приймання;
- характеру приймання;
- наявності або відсутності супровідних документів;
- міри відповідності договору постачання і супровідним документам (недостача, надлишок і т. д.).

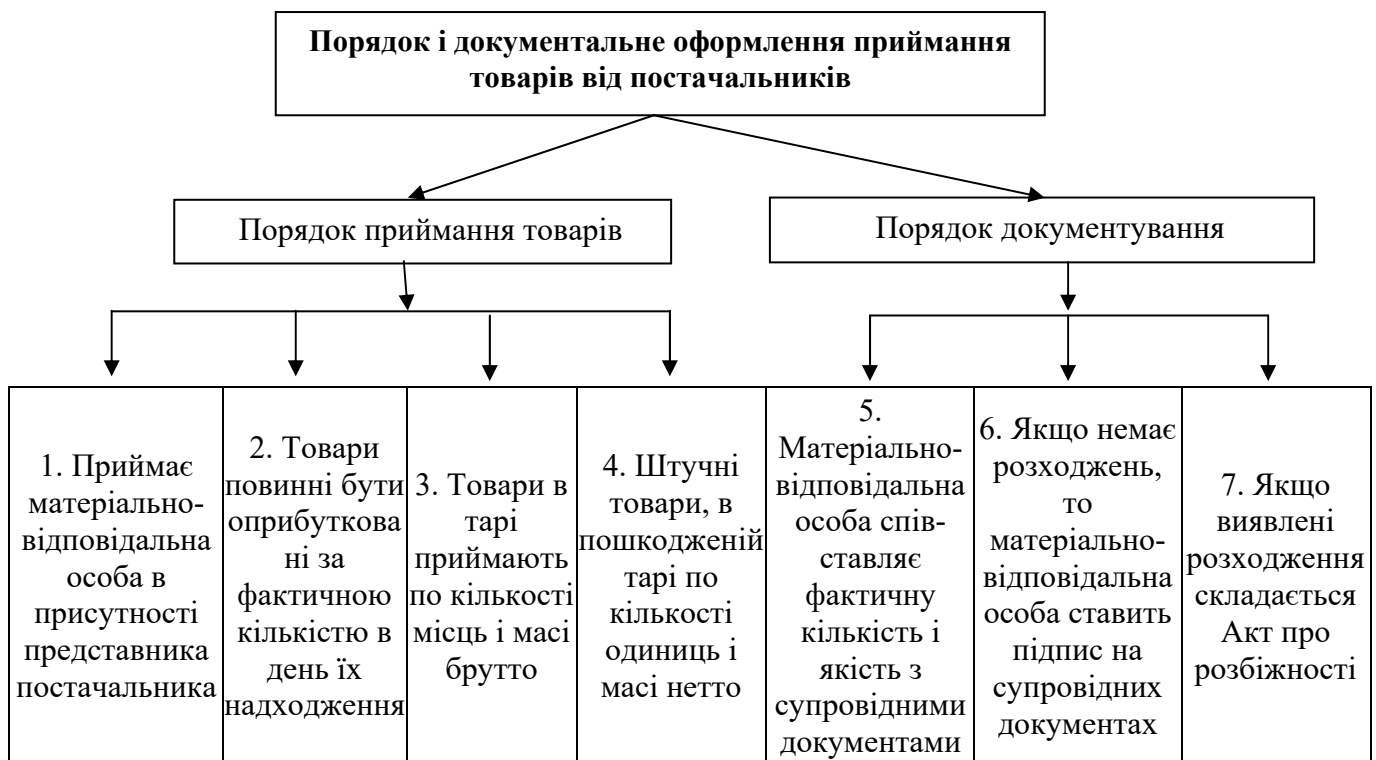


Рисунок 2.9 – Порядок і документальне оформлення приймання товарів

Надходження в роздрібні підприємства товарів від постачальників оформляється як супровідними товарними документами постачальників, так і документами, складеними в ході приймання товарів.

У будь-якому випадку порядок приймання товарів від постачальників і

документальне оформлення операцій, полягає в наступному (рисунок 2.9).

Відпуск товарів зі складу постачальника до торговельної організації (покупця) оформлюється накладною, яка немає встановленої форми, проте роздрібні підприємства досить широко використовують вказаний документ для отримання товарних запасів.

При надходженні товару автомобільним транспортом складається товарно-транспортна накладна (ТТН), яка є не тільки підставою для списання товарних запасів у постачальника, а й оприбуткування їх у покупця. Для отримання товарів у постачальника з підприємства може направлятися експедитор, який несе повну відповідальність за товар, який знаходиться в дорозі.

Крім супровідних документів, які надсилаються з товаром до покупця у випадку якщо постачальник є платником податку на додану вартість складається електронна податкова накладна з відповідним додатком.

Одним із розрахункових документів, який виписується постачальником на адресу покупця, є рахунок-фактура.

В рахунку-фактурі зазначаються реквізити постачальника і торговельної організації (покупця), та зазначається перелік товарних запасів тощо.

Наступним товаросупровідним документом, який фіксує інформацію про перелік товарних запасів, які має отримати торговельна організація, є накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей.

Існують випадки, коли надходження товару на підприємство роздрібною торгівлі відбувається без супровідних документів. За таких умов, як показують практичні дослідження, складається приймальний акт.

Для оприбуткування таких товарних запасів створюється комісія, яка факт надходження товарів затверджує підписами у вказаному документі.

Серед операцій по зберіганню товарів (рис. 2.10) в економічній літературі найчастіше розглядаються ситуації, пов'язані з виникненням, розрахунком і списанням товарних втрат. Класифікація товарних втрат роздрібних

підприємств приведена на рисунку 2.11.



Рисунок 2.10 – Операції по зберіганню товарів.

Розподіл втрат товарів на нормовані і ненормовані має значення при вирішенні питання про те, за чий рахунок списати збитки, заподіяні організації в результаті товарних втрат.

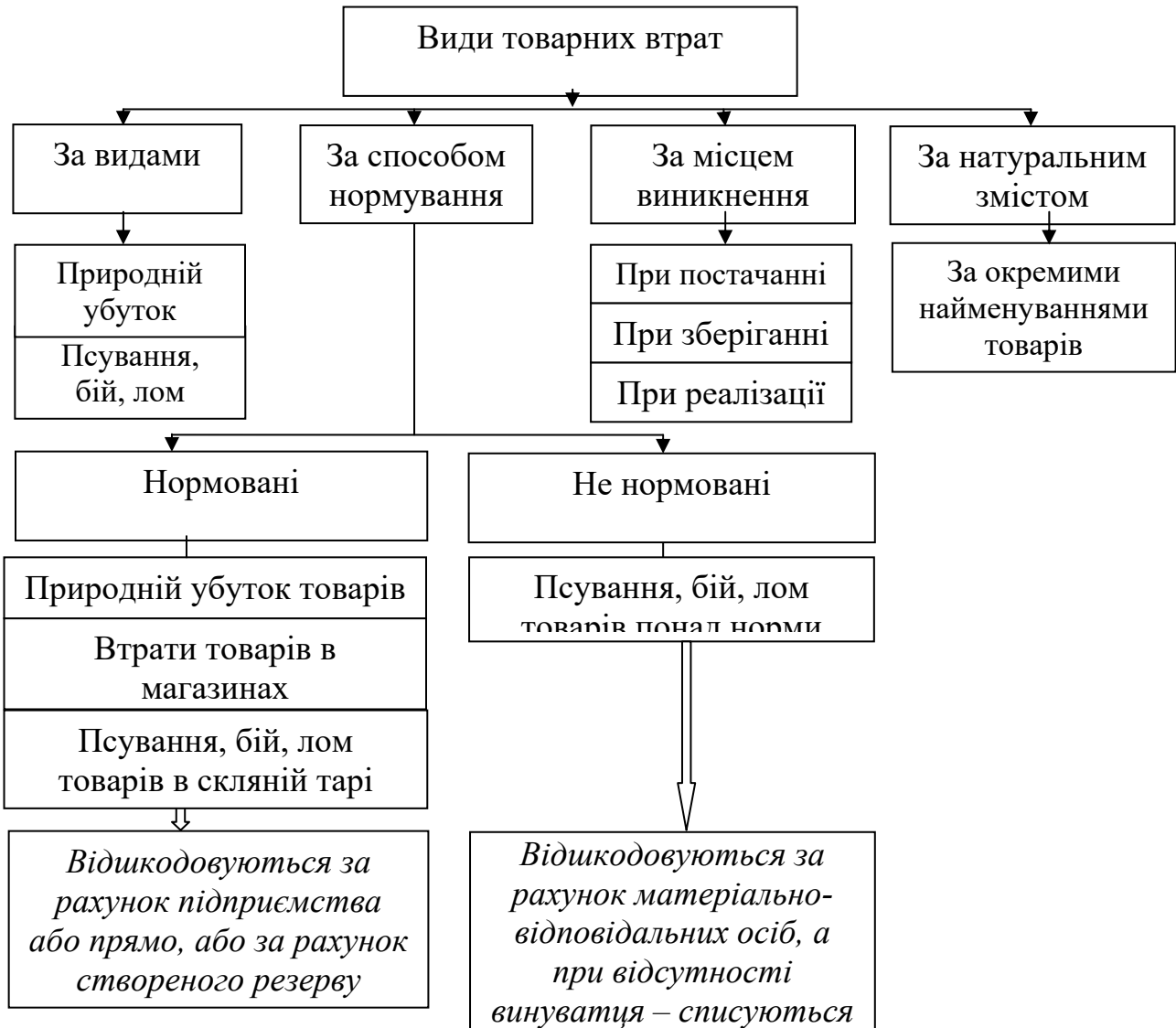


Рисунок 2.11 – Класифікація товарних втрат роздрібних підприємств

Нормовані втрати - втрати в межах норм природного убутку утворюються в результаті фізико-хімічних змін в товарах, що викликають зменшення їх первинної маси (об'єму).

Найбільшу питому вагу серед нормованих товарних втрат займає природний убукток - втрати товарів, обумовлені зміною їх фізико-хімічних властивостей (усихання, утруска, витік і т. д.), - які виявляються розрахунковим методом і списуються при дотриманні одночасно двох умов:

- наявність затверджених норм природного убутку;
- виявленні при інвентаризації фактичної нестачі товарів.

Особливостями розрахунку природного убутку при зберіганні товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі є те, що природний убукток нараховується лише з реалізованих товарів без врахування терміну їх зберігання. Норми природного убутку в роздрібно́ї торгівлі диференційовані по видах товарів і обчислюються також лише в разі виявлення при інвентаризації нестачі товарів.

Слід зазначити, що природний убукток може списуватися як безпосередньо на витрати підприємства, так і за рахунок створеного резерву.

Проте в даний час нормативними документами утворення резерву на списання природних втрат в роздрібно́ї торгівлі не передбачено. В той же час, як наголошується в економічній літературі, «викликає подив відсутність у вищезгаданих нормативних документах дозволу на утворення такого резерву в роздрібно́ї торгівлі. Наявність в магазинах втрат товарів при зберіганні і реалізації внаслідок природного убутку є об'єктивною реальністю, і потрібно створювати резерв на списання цих втрат» [102].

Оскільки у вітчизняній обліковій практиці на законодавчому рівні відсутнє питання щодо формування резервів від товарних втрат, то авторами пропонується два шляхи облікового відображення резервування:

а) або у межах активних, балансових рахунків 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» відкрити контрактивні субрахунки «Резерв природних втрат товарних запасів», котрі своїм призначенням зменшуватимуть балансову вартість основного інвентарного рахунку;

б) або для цілей внутрішньогосподарського обліку відкрити рахунок 47 «Резерв природних втрат товарних запасів».

Специфіка сучасних торговельних мереж є така, що більшість їх крім товарних запасів, призначених для реалізації мають багато видів готової продукції (виробів кухні), які мають обмежені терміни зберігання. Після закінчення таких термінів нереалізовані страви та товари, як правило, не відповідають санітарним вимогам, тому подальшій реалізації та споживанню вже не підлягають. Трапляються також псування і з вини працівників кухні.

При виявленні псування виробів кухні та товарів у процесі реалізації, як правило, проводиться свого роду службове розслідування з метою виявлення причин псування: збираються пояснювальні записки матеріально-відповідальних осіб та інших працівників, які мають відношення до псування, з'ясовуються дійсні причини псування.

Якщо виявляється, що псування відбулося через недбалість або неналежне ставлення працівника до своїх обов'язків, він визнається винним. Якщо ж з'ясовується, що псування відбулося з причин, що не залежать від працівника (наприклад, минув термін придатності страви, що не користується попитом), він визнається невинним. У будь-якому випадку результати такого службового розслідування відображаються в Акті про списання товарів і виробів кухні.

Заключним етапом роздрібного товароруку є продаж товарів покупцям. На думку більшості дослідників, переважним для підприємств роздрібною торгівлі є продаж товарів за готівку.

Невід'ємною частиною сучасного ділового життя, своєрідним інструментом із залучення нових покупців, збільшення рівня продажів, заохочення постійних клієнтів є знижки та акційні розпродажі товарів. Таким інструментом користуються практично всі суб'єкти господарювання, зацікавлені в ефективному збуті своєї продукції (товарів, робіт, послуг)

Основною метою надання знижок є:

- привертання до певної торговельної марки, до товаровиробника або до підприємства торгівлі покупців, які згодом можуть стати лояльними клієнтами;
- згладжування падіння сезонного попиту на ринку товарів (робіт, послуг) у період низької купівельної активності;
- скорочення до мінімально можливого рівня товарних запасів, схильних до впливу моди, товарів, що не мають активного попиту, та товарів зі строком зберігання (придатності, реалізації), що закінчується;
- реалізація дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів.

Інакше кажучи, знижки, як правило, пов'язані з формуванням стійкого попиту на певний товар, завоюванням ринку, стимулюванням постійних покупців або з бажанням продавця у стислі строки позбавитися від товару або продукції, що не має достатнього попиту. Це свідчить про те, що надання знижок покупцям та проведення розпродажів великою мірою є маркетинговими заходами.

Для привертання уваги покупців до свого товару та стимулювання постійних клієнтів продавці використовують такі варіанти:

- надання знижок у момент продажу товару. При такому варіанті покупець отримує знижку відразу, наприклад, за дисконтною пластиковою картою, за флаером або в результаті моментального розіграшу розміру знижки за допомогою лототрона;
- надання знижок після продажу товару. Типовим прикладом таких знижок є знижки «сконто» – знижки за оплату раніше встановленого строку.

Знижки і розпродажі згідно із Законом про захист прав споживачів Згідно з ч. 4 ст. 15 Закону про захист прав споживачів використання понять «знижки» чи «знижена ціна» або інших аналогічних їм понять дозволяється тільки якщо:

- вони застосовуються до продукції, що реалізується безпосередньо суб'єктом господарювання;
- такого роду знижка або зменшення ціни надаються протягом певного та обмеженого періоду часу;

- ціна продукції нижча за її звичайну ціну [113].

Щодо розпродажу товарів, то відповідно до ч. 5 ст. 15 Закону про захист прав споживачів поняття «розпродаж» або будь-які інші аналогічні йому поняття можуть використовуватися лише за умови, що:

- розпродаються всі товари в магазині або їх чітко визначена група;
- тривалість розпродажу обмежена в часі;
- ціни на товари, що підлягають розпродажу, нижчі за їх звичайну ціну [113].

Надання знижок покупцям на товари (роботи, послуги) та їх розпродаж повинні провадитися на підставі відповідного розпорядчого документа – наказ керівника про проведення акції. На підставі наказу розробляється положення про маркетингову політику підприємства або (та) положення про знижки. Саме у цих документах обґрунтовуються розмір цін та знижок, що застосовуються підприємством (з урахуванням розміру партії реалізованого товару, строків поставки, умов оплати та інших чинників), а також економічна значущість та ефективність маркетингових і рекламних заходів та акцій, що проводяться. Рішення про надання знижок та проведення розпродажів підкріплюється наказом керівника про проведення акції, що передбачає зниження цін, де зазначається:

- мета заходу, що проводиться;
- перелік товарів, що беруть участь в акції;
- період надання знижок;
- розмір знижок та умови їх надання тощо.

Після закінчення кампанії складається звіт про фактичні витрати на проведення рекламного заходу із затвердженням його керівником.

У фармацевтичній галузі є свої особливості документування. Оскільки в управлінні фармацевтичним підприємством є дуже важливим правильне планування закупівлі необхідної кількості того чи іншого препарату, недоліки в розробці схем руху документів (документообігу) часто є причиною незадовільної організації обліку витрат, доходів в цілому [22, 42].

У зв'язку з цим у таблиці 2.6. пропонуємо графік документообігу з обліку товарів для підприємств роздрібної торгівлі фармацевтичними товарами.

При організації поточного обліку товарів під час реалізації та його складових насамперед необхідно звернути увагу на План рахунків та його відповідність потребам внутрішніх користувачів облікової інформації. Існують як типові, законодавчо запропоновані переліки рахунків, так і індивідуалізовані – робочі [85].

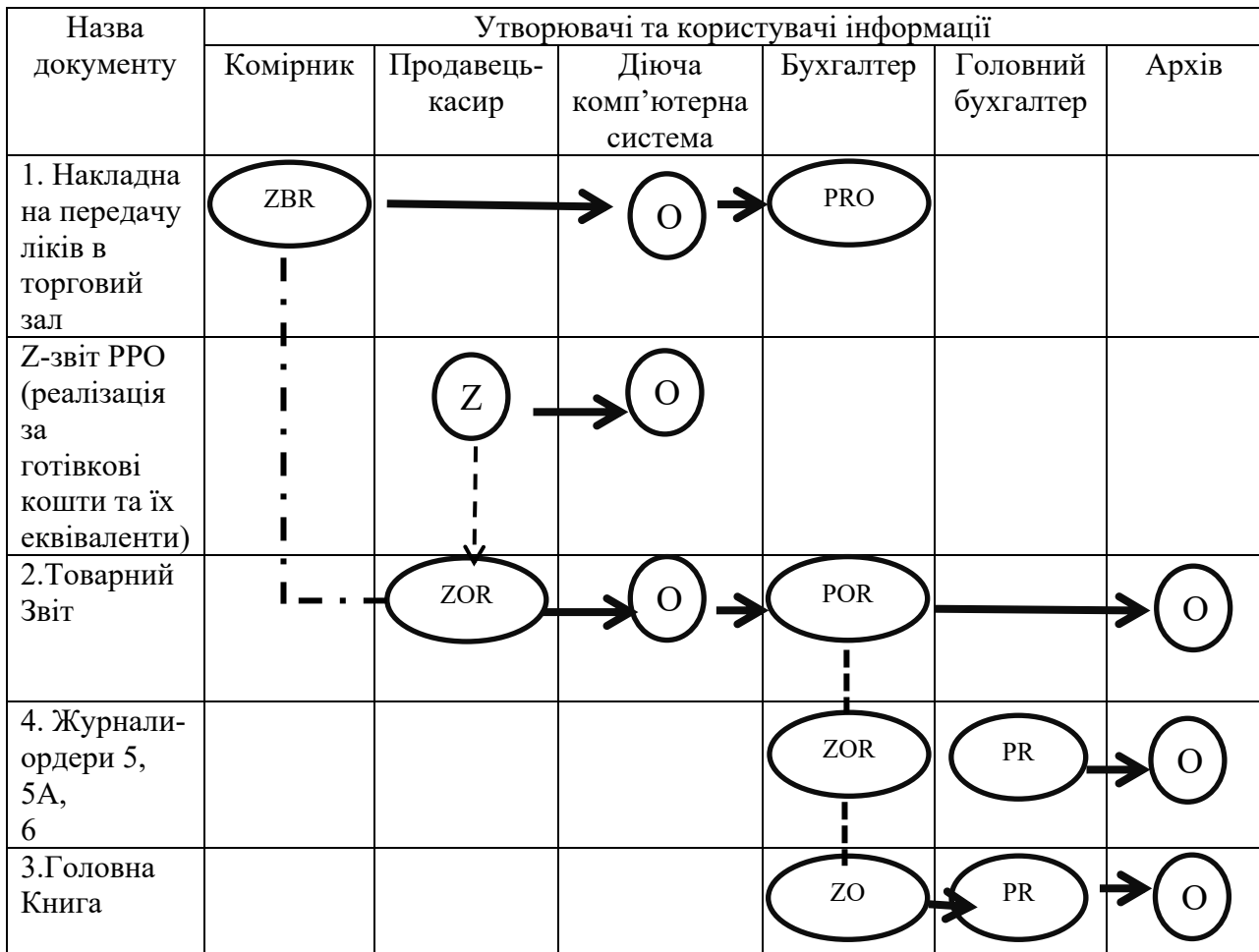
Робочий план рахунків ТОВ «ТІМ» гарантує таку організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів, щоб дані рахунків можна було використовувати як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Для цього, на наш погляд, у Робочому плані необхідно чітко розмежувати витрати, доходи та фінансові результати за видами діяльності.

До аптечних установ, а саме ТОВ «ТІМ» лікарські засоби та вироби медичного призначення надходять безпосередньо від підприємств-виробників або від оптових розповсюджувачів (аптечних складів, баз). Порядок приймання та оприбуткування лікарських засобів нічим не відрізняється від приймання та оприбуткування інших товарів.

Оптова реалізація лікарських засобів та виробів медичного призначення аптекою ЛПЗ та іншим організаціям здійснюється за роздрібними цінами згідно накладних-вимог(форма АП-16) , які належним чином оформлені (у 3-х або 4-х примірниках), підписані керівником, головним бухгалтером та скріплені печаткою відповідної організації [94].

Аптечні заклади складають товарний звіт, який відображає прибуткові та витратні операції здебільшого за 10–15 днів, і звіт про фінансово-господарську діяльність за місяць. «Звіт» являє собою ряд таблиць, які характеризують рух грошових коштів, товару, інших цінностей, а також стан взаєморозрахунків з покупцями, підзвітними особами, бюджетом та позабюджетними фондами [94]. У «Звіті» можна виділити розділи, що представлені на рисунку 2.12.

Таблиця 2.6. – Документограма обліку товарів від операційної діяльності для підприємств роздрібної торгівлі фармацевтичними товарами



де Z - зародження документа,
 O - обробка,
 P - перевірка,
 R - підпис,
 B - відпуск (списання) товарів,
 X - зберігання;
 лініями відображено передавання документа,
 перервною лінією - інформація для заповнення облікових регістрів.

З огляду на специфіку діяльності фармацевтичне підприємство здійснює операції з препаратами, які є небезпечними для здоров'я населення і тому потребують спеціального контролю. Зокрема, це стосується наркотичних та психотропних лікарських засобів.

Порядок здійснення аптечними установами операцій, пов'язаних із придбанням, зберіганням і реалізацією наркотичних та психотропних ліків, визначений у Порядку обігу прекурсорів.

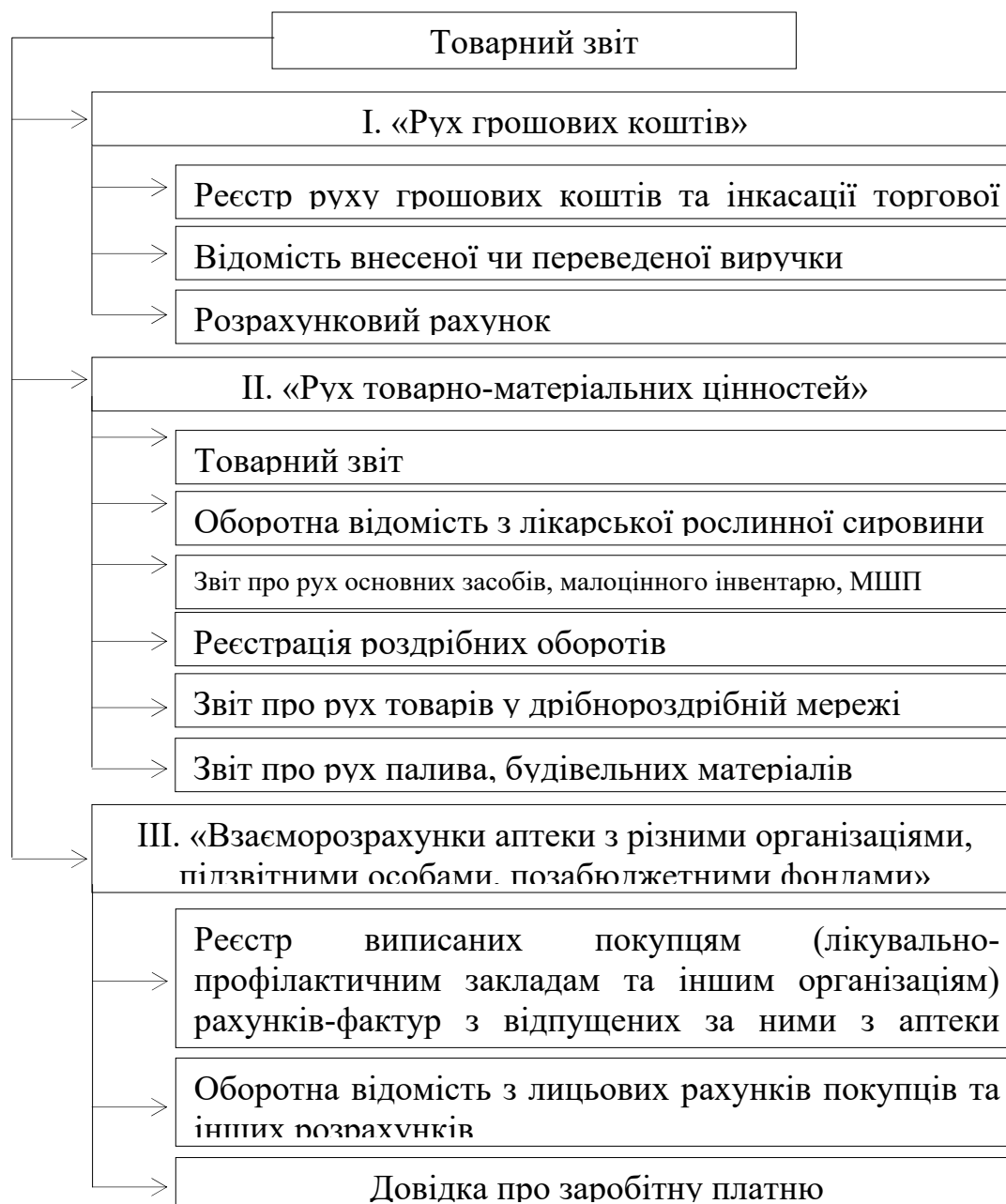


Рисунок 2.12 – Структура товарного звіту фармацевтичного підприємства

Наркотичні засоби та психотропні речовини надходять до аптечних установ на підставі поданих заявок і з урахуванням установлених нормативів. Приймання наркотичних та психотропних речовин та спецбланків ф. № 3 на складі аптечної установи здійснює спеціально створена постійна комісія. Після відповідної перевірки комісія складає Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та спецбланків форми № 3 від

постачальників в аптечних складах і закладах охорони здоров'я України [33, 70].

Отже, підприємства роздрібної торгівлі в цілому та фармацевтична галузь окремо мають свої особливості відображення в обліку процесу надходження та реалізації товарів, певні форми первинної та зведеної документації. Правильність ведення обліку забезпечить таким підприємствам надання достовірної інформації про наявність та рух товарів внутрішнім користувачам, а при проведенні аналізу буде можливо побачити попит на окремі види товарів.

3. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Система аналітичних показників та основні методи аналізу товарних операцій на підприємствах торгівлі

Аналіз товарних операцій підприємств торгівлі має вагомим значення в системі управління даними ресурсами відповідних підприємств. Аналіз, як функція управління ґрунтується на даних системи бухгалтерського обліку та зокрема кінцевого елемента функціонування даної системи – фінансовій звітності підприємства. Одночасно, аналіз є складовою, в рамках якої формується інформаційне забезпечення системи управління товарними операціями підприємств торгівлі.

Також аналіз виступає елементом реалізації третьої із функцій, що формують інформаційне забезпечення системи управління підприємствами торгівлі – контролю. В рамках контролю проводиться аналіз для формування більш ґрунтовних, економічно точних та обґрунтованих із використанням цифрового апарату висновків [72].

В процесі аналізу товарних операцій підприємств торгівлі доцільно виділити мету. Метою аналізу є встановлення ефективності та обґрунтованості системи управління товарними запасами.

Для того, щоб досягти даної мети в процесі аналізу товарних запасів підприємств торгівлі виконується ряд завдань, на реалізацію яких спрямовуються спеціальні методи аналізу. В складі даних завдань доцільно виділити наступні:

1. Аналіз динаміки товарних запасів підприємства є основного активу, що використовується в рамках товарних операцій підприємств торгівлі.
2. Порівняльний аналіз динаміки товарних запасів із динамікою показників, що характеризують результати торгівельної діяльності та витратну складову, в складі якої товарні запаси на підприємствах торгівлі є найвагомим елементом.

3. Аналіз рівномірності нагромадження товарних запасів підприємства, виявлення фактів формування неоптимальних резервів.

4. Визначення планових показників нагромадження товарних запасів підприємства з урахуванням різних методів.

5. Проведення вертикального аналізу активів торговельного підприємства із визначенням частки товарних запасів у їх складі.

6. Визначення показників рентабельності товарних запасів, а також показників рентабельності реалізації підприємством торгівлі його товарних запасів з метою встановлення ефективності товарних операцій, що проводяться підприємством.

7. Проведення факторного аналізу показників рентабельності товарних запасів, а також показників рентабельності реалізації підприємством торгівлі його товарних запасів з метою встановлення чинників, що мають найбільший вплив на зростання показників рентабельності та факторів, що гальмують дане зростання [145].

В рамках реалізації першого завдання, тобто дослідження динаміки показників товарних запасів використовують методи загального аналізу, до яких відноситься метод рядів динаміки, що передбачає визначення системи показників для здійснення аналізу.

Основним показником, що розраховується при аналізі динаміки товарних запасів підприємств торгівлі є абсолютне відхилення, яке можна визначати в порівнянні із попереднім роком (3.1), або у порівнянні із першим роком досліджуваного проміжку періодів (3.2):

$$AT_{ВП} = T_n - T_{n-1}, \quad (3.1)$$

де $AT_{ВП}$ – абсолютний приріст товарних запасів порівняно із попереднім періодом;

T_n – абсолютна величина товарних запасів звітнього періоду;

T_{n-1} – абсолютна величина товарних запасів попереднього періоду.

$$AT_{вб} = T_n - T_0, \quad (3.2)$$

де $\Delta T_{\text{вб}}$ – абсолютний приріст товарних запасів порівняно із базовим періодом, у досліджуваному проміжку;

T_0 – абсолютна величина товарних запасів базового періоду.

Додатне значення даних показників свідчатиме про зростання товарних запасів у наступному періоді порівняно із базовим, або попереднім. Від’ємне значення свідчатиме про скорочення товарних запасів підприємства у наступному періоді.

Формування лише додатного приросту протягом всіх досліджуваних років свідчатиме про створення висхідної динаміки товарних запасів товариства. Формування лише від’ємного приросту протягом всіх досліджуваних років свідчатиме про створення спадної динаміки товарних запасів товариства.

В рамках аналізу динаміки товарних запасів можуть використовуватися також відносні вимірники, яким є відносне відхилення, що характеризує рівень приросту товарних запасів в порівнянні із попереднім роком (3.3), або у порівнянні із першим роком досліджуваного проміжку періодів (3.4):

$$VT_{\text{вп}} = (T_n - T_{n-1}) / T_{n-1} \times 100, \quad (3.3)$$

де $VT_{\text{вп}}$ – відносний приріст товарних запасів порівняно із попереднім періодом.

$$VT_{\text{вб}} = (T_n - T_0) / T_0 \times 100, \quad (3.4)$$

де $VT_{\text{вб}}$ – відносний приріст товарних запасів порівняно із базовим періодом.

Додатне значення відносного приросту свідчить про формування позитивної динаміки у зміні товарних запасів підприємства, а від’ємне є характеристикою негативної динаміки. Для підприємства, що панує розширювати обсяги своєї діяльності доцільно прагнути до підвищення рівня показників відносного приросту товарних запасів на підприємстві з урахуванням не лише кількісного, але й якісного збільшення.

Для проведення порівняльного аналізу динаміки товарних запасів доцільно використати відносний приріст собівартості реалізованих запасів

(3.5), що дозволить визначити на скільки пропорційно змінюється собівартість зміні величини товарних запасів та відносний приріст чистого доходу від реалізації товарів (3.6), що дозволить встановити наскільки формується рівень віддачі від реалізованих товарних ресурсів за рахунок інтенсивного та екстенсивного факторів.

$$BC_{\text{вп}} = (C_n - C_{n-1}) / C_{n-1} \times 100, \quad (3.5)$$

де $BC_{\text{вп}}$ – відносний приріст собівартості реалізації товарів порівняно із попереднім періодом;

C_n – абсолютна величина собівартості реалізації товарів звітного періоду;

C_{n-1} – абсолютна величина собівартості реалізації товарів попереднього періоду.

$$ВД_{\text{вп}} = (D_n - D_{n-1}) / D_{n-1} \times 100, \quad (3.6)$$

де $ВД_{\text{вп}}$ – відносний приріст чистого доходу від реалізації товарів порівняно із попереднім періодом;

D_n – абсолютна величина чистого доходу від реалізації товарів звітного періоду;

D_{n-1} – абсолютна величина чистого доходу від реалізації товарів попереднього періоду [111].

Перевищення темпів росту товарних запасів над собівартістю може свідчити про нагромадження товарних запасів, а протилежна ситуація може виступати підтвердженням реалізації залишкових товарних запасів із попереднього періоду, або нарощуванням накладних витрат підприємства.

Перевищення темпів росту товарних запасів над чистим доходом від реалізації може свідчити про суттєве нагромадження товарних запасів, неефективну цінову політику а протилежна ситуація може виступати підтвердженням реалізації залишкових товарних запасів із попереднього періоду, а у випадку, якщо темп зростання собівартості також скорочується, то це може бути підтвердженням використання підприємством високих ставок націнок.

Для проведення аналізу рівномірності нагромадження товарних запасів підприємства доцільно проводити порівняння показників абсолютного приросту товарних запасів із плановими показниками. У випадку, якщо підприємство не використовує інструмент планування товарних запасів, то доцільно визначити середній показник фактичного ряду, який і прийняти за оптимальний план приросту кожного року (3.7):

$$T_{\text{сп}} = \frac{T_n - T_{0-1}}{n}, \quad (3.7)$$

де T_{0-1} – абсолютна величина товарних запасів періоду, що передує базовому.

Даний показник планового приросту запасів є досить умовним. Для планування подальшого нарощування товарів, а не збереження абсолютної сталості в роботі підприємства його доцільно коригувати на очікуваний темп приросту доходу від реалізації продукції (3.8), або інших показників фінансових результатів.

$$\Delta T_n = T_{\text{сп}} \times (1 + \text{ВД}_{\text{вп}}), \quad (3.8)$$

де ΔT_n – плановий приріст товарних запасів із урахуванням очікуваного доходу від реалізації товарів.

Для аналізу рівномірності розподілу приросту товарних запасів доцільно використовувати показник варіації, що визначається на основі методики розрахунку середнього квадратичного відхилення (3.9):

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (T_i - \bar{T})^2}{n}}, \quad (3.9)$$

де δ – середньоквадратичне відхилення товарних запасів від середнього значення за досліджуваний період;

T_i – товарні запаси в кожному періоді в абсолютному вимірнику;

\bar{T} – середні запаси за аналізований період в абсолютному вимірнику.

Чим меншим є показник відхилення, тим більш рівномірно зростали запаси на підприємстві.

Суттєве значення показника відхилення свідчить про суттєву нерівномірність у прирості товарних запасів на підприємстві.

Проведення вертикального аналізу активів торгівельного підприємства із визначенням частки товарних запасів у їх складі здійснюється із використання методу вертикального, або структурного аналізу.

Його суть полягає у визначення питомої ваги товарних запасів у загальній досліджуваній сукупності, якою може витупати величина оборотних активів підприємства (3.10), або загальна величина усіх активів (3.11).

$$Ч_T = T / OA \times 100 , \quad (3.10)$$

де $Ч_T$ – частка товарів у досліджуваному активі;

T – товарні запаси підприємства;

OA – оборотні активи підприємства.

$$Ч_T = T / A \times 100 , \quad (3.11)$$

де A – активи підприємства.

Зростання частки товарних запасів у оборотних активах та в активах підприємства свідчить про пере форматування структури активів в сторону зростання оборотного капіталу, що використовується в рамках операційної діяльності підприємства.

Зменшення частки товарних запасів у активах та оборотних активах підприємства при зростанні їх абсолютної величини свідчить про розширення торгівельних площ підприємства, а при скороченні їх абсолютної величини – про переформатування діяльності підприємства, або скорочення її обсягів.

В рамках виконання шостого завдання – розрахунку показників рентабельності доцільно визначити рентабельність товарних запасів та рентабельність реалізації товарів на підприємстві.

Рентабельність товарних запасів розраховується на основі інформації про чистий прибуток підприємства, а рентабельність реалізації може виражатися декількома показниками: валова рентабельність реалізації, операційна рентабельність реалізації чиста рентабельність реалізації (таблиця 3.1).

Показники рентабельності реалізації товарних запасів визначаються на основі чистого доходу від реалізації та певного виду фінансового результату [32, 128].

Для підприємства позитивним є зростання показників рентабельності товарних запасів, що свідчить про підвищення рівня віддачі товарних запасів у величині чистого прибутку підприємства. Зростання показників рентабельності реалізації свідчить про зменшення витратної складової у діяльності підприємства за рахунок чого із одиниці чистого доходу формується вищий показник фінансового результату.

Таблиця 3.1 – Показники рентабельності товарних запасів

Показники	Методика розрахунку
Рентабельність товарних запасів, %	
Рентабельність товарних запасів	$\text{Чистий прибуток підприємства} / \text{товарні запаси} \times 100$
Рентабельність реалізації товарних запасів, %	
Валова рентабельність реалізації	$\text{Валовий прибуток підприємства} / \text{чистий дохід від реалізації} \times 100$
Операційна рентабельність реалізації	$\text{Операційний прибуток підприємства} / \text{чистий дохід від реалізації} \times 100$
Чиста рентабельність реалізації	$\text{Чистий прибуток підприємства} / \text{чистий дохід від реалізації} \times 100$

Для проведення факторного аналізу доцільно використовувати методи функціонального аналізу показників рентабельності. Оскільки коефіцієнти рентабельності по методиці свого розрахунку формують кратні моделі для аналізу, то доречним для визначення впливу факторів на результативні показники буде використання методу ланцюгових підстановок.

Зазначений метод передбачає проведення аналізу в два етапи: визначення умовних значень результативного показника та встановлення впливу чинників на зміну результативного показника. За результатами розрахунків проводиться перевірка [46].

Необхідним напрямком аналізу підприємств фармацевтичної галузі є аналіз товарообігу, оскільки це поняття показує скільки виручки підприємство отримало від продажу тих чи інших препаратів.

Для аптеки та фармацевтичної фірми визначають такий показник як загальний товарообіг, який складається з роздрібного та оптового товарообігу.

Роздрібний товарообіг – це виручка від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів як за готівку, так і за розрахункові чеки установ банків, через організований споживчий ринок, тобто спеціально організовану торгову мережу [118].

Оптовий товарообіг – продаж товарів іншим підприємствам, організаціям, підприємцям для виробничої діяльності або подальшого перепродажу за безготівковими розрахунками. Аптечними закладами і підприємствами медтехніки продаж медичного обладнання, інструменту, спеціальних медичних меблів та медикаментів лікарняним закладам, дитячим садкам та іншим організаціям і підприємствам включається в оптовий товарооборот [90].

На рисунку 3.1 представлено схему проведення аналізу загального товарообігу фармацевтичного підприємства.

Загальний обсяг роздрібного товарообороту підприємства аналізують, щоб вивчити тенденції його розвитку, дати оцінку виконанню плану і зробити висновки чи повністю задовольняється платоспроможний попит населення на товари. Аналіз здійснюється як протягом року з метою контролю за виконанням плану товарообороту і аналітичного супроводження оперативного управління товарооборотом, так і по завершенню року з метою оцінки динаміки товарообороту та розробки заходів щодо його розвитку в майбутньому [74].

Метод аналізу товарообороту на підприємствах торгівлі містить сукупність способів і прийомів дослідження. Прийоми аналізу з деякою умовністю поділяють на традиційні та економіко-математичні. Традиційними прийомами є порівняння, середні та відносні величини, балансовий метод, елімінування (прийом ланцюгових підстановок та різниць), групування, графічний метод та інші методи.



Рисунок 3.1 – Проведення аналізу загального товарообігу в діючих цінах та з урахуванням індексу цін

До економіко-математичних відносяться прийоми математичного програмування, математичного моделювання, кореляції, регресії тощо. Універсальний метод економічного аналізу – порівняння, широко застосовується під час аналізу реалізації товарів на торговельних підприємствах. Порівняння показників це перший етап економічного аналізу. В подальшому повинні бути встановлені та вивчені причини виявлених відхилень і має бути дана їм об’єктивна оцінка [74].

В практиці аналізу широко використовується середні і відносні показники. Середні статистичні показники визначаються на основі масових, якісно однорідних даних. Застосовуються середня арифметична (проста і зважена), середня гармонічна, середня хронологічна, середня геометрична (використовується для вивчення середніх темпів росту). Відносні показники (відсотки, коефіцієнти, індекси) призначені для доповнення характеристик

абсолютних даних реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі. Відсотками проводиться аналіз структурних показників торгівлі, рівням витрат та ін. Коефіцієнти розраховуються відношенням двох взаємопов'язаних показників, один з яких приймається за одиницю розрахунку. Індeksi теж використовують для вивчення динаміки показників [74].

У процесі аналізу динаміки товарообороту також доцільно використовувати систему індєксів:

- індєкс фізичного обсягу товарообороту (I_q);
- індєкс товарообороту у фактично діючих (поточних) цінах (I_{pq});
- індєкс цін (I_p).

Діюча ціна – це та ціна, яка є актуальною на момент проведення аналізу.

Індєкс цін – відносний показник, який відображає зміну цін за певний період часу [95]. Аналіз товарообігу з урахуванням індєксу цін дозволяє порівняти ціну окремого лікарського засобу або їх сукупності впродовж певного проміжку часу.

Індивідуальний індєкс цін характеризує порівняння цін окремого елемента, тобто одиниці лікарського засобу або медичного обладнання, а загальний індєкс цін – певної сукупності (групи) лікарських засобів.

Індивідуальний індєкс цін розраховується за наступною формулою (3.12):

$$I_p = \frac{P_1}{P_0}, \quad (3.12)$$

де P_1 – ціна лікарського засобу за певний період часу;

P_0 – ціна лікарського засобу за базовий період часу.

Загальний індєкс цін дає порівняльну характеристику динаміки цін на лікарські препарати загалом та має дві форми залежно від методики побудови — агрегатну (сумарну) та середньозважену [95].

Загальний індєкс цін на лікарські препарати визначається за формулою (3.13):

$$I_S = \frac{\sum_{t=1}^n I_p * t_t}{\sum_{t=1}^n t_t}, \quad (3.13)$$

де I_p – індивідуальний індекс цін на лікарський засіб;

t_i – питома вага обсягу виробництва (ввезення, реалізації) i -го лікарського засобу у загальному обсязі.

Індекс фізичного обсягу товарообороту характеризує вплив зміни кількості і структури реалізованих товарів на динаміку показника. Цей індекс розраховують за формулою 3.14 [74].

$$I_q = \frac{\sum p_0 q_1}{\sum p_0 q_0}, \quad (3.14)$$

де p_0 – ціна i -го товару в базисному періоді;

q_1 – кількість i -го товару, реалізованого у звітному періоді;

q_0 – кількість i -го товару, реалізованого в базисному періоді.

Індекс товарообороту у фактично діючих (поточних) цінах відображає зміну сукупної вартості проданих товарів за аналізований період. На стан показника впливають два фактори – кількість реалізованих товарів і динаміка цін. Індекс розраховують за формулою 3.15 [74].

$$I_{pq} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0}, \quad (3.15)$$

де p_1 – ціна i -го товару у звітному періоді;

p_0 – ціна i -го товару в базисному періоді;

q_1 – кількість i -го товару, реалізованого у звітному періоді;

q_0 – кількість i -го товару, реалізованого в базисному періоді.

Використання індексу цін в аналізі товарообороту в умовах помітного впливу інфляційних процесів на економічне життя країни, зумовили високі темпи знецінення грошей та зростання цін, набуває виняткове значення. Індекс цін показує зміна сукупної вартості певної кількості товарів протягом аналізованого періоду. Індекс розраховують за формулою 3.16 [74].

$$I_p = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1} \quad (3.16)$$

Між розглянутими індексами існує математична залежність (3.17):

$$\left(\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0 \right) = \left(\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1 \right) + \left(\sum p_0 q_1 - \sum p_0 q_0 \right), \quad (3.17)$$

Рух товарного запасу характеризується процесом товарообіговості, тобто, з одного боку, систематичною реалізацією та іншими видами витрат товару, з іншого – поповненням цього запасу [95].

Товарообіговість – це швидкість реалізації товарів або час, протягом якого реалізуються середні товарні запаси за звітний період. Вона створює прямий вплив на рентабельність та зворотній – на витрати аптеки, фармацевтичної фірми. Тому товарообіговість додатково треба аналізувати як у цілому, так і за окремими групами товарів. Її виражають або кількістю днів, за які реалізується середній товарний запас, або кількістю обігів, яку здійснює середній товарний запас за звітний рік (у разях) [95].

Товарообіговість у днях визначається діленням суми середнього товарного запасу поточного зберігання в оптових цінах на середньоденний обіг в оптових цінах або діленням кількості днів у звітному періоді на товарообіговість у днях (3.18, 3.19) [95].

$$T_{\text{обіг.}} = \bar{O} : T_{\text{одн.}}; \quad (3.18)$$

де $T_{\text{обіг.}}$ – товарообіговість у днях;

\bar{O} – середні товарні запаси поточного зберігання в оптових цінах;

$T_{\text{одн.}}$ – середній одноденний обіг товару в оптових цінах;

$K_{\text{об.}}$ – показник, який характеризує товарообіговість у кількості оборотів;

$Ч_{\text{дн}}$ – кількість днів у періоді.

Для аналізу та розрахунку товарообіговості необхідні дані про середні товарні запаси, рівень собівартості реалізованого товару, товарообіг та кількість днів у відповідному звітному періоді. Перший показник потребує обчислення, три останніх, як правило, відомі.

Середні товарні запаси розраховують за формулою середнього арифметичного: за місяць – за сумою їх залишків на початок та кінець місяця, поділеної на два (3.20); за квартал – за сумою трьох середньомісячних

залишків, поділеної на три (3.21); за рік – за сумою чотирьох середньоквартальних залишків, поділеної на чотири (3.22) [95].

$$\overline{O}_{\text{міс.}} = \frac{O_{\text{п}} + O_{\text{к}}}{2}; \quad (3.20)$$

$$\overline{O}_{\text{кв.}} = \frac{O_1 + O_2 + O_3}{3}; \quad (3.21)$$

$$\overline{O}_{\text{рік.}} = \frac{O_1 + O_2 + O_3 + O_4}{4}. \quad (3.22)$$

Важливим аспектом при проведенні аналізу товарних запасів на фармацевтичному підприємстві є розрахунок нормативу товарних запасів (рисунок 3.2).

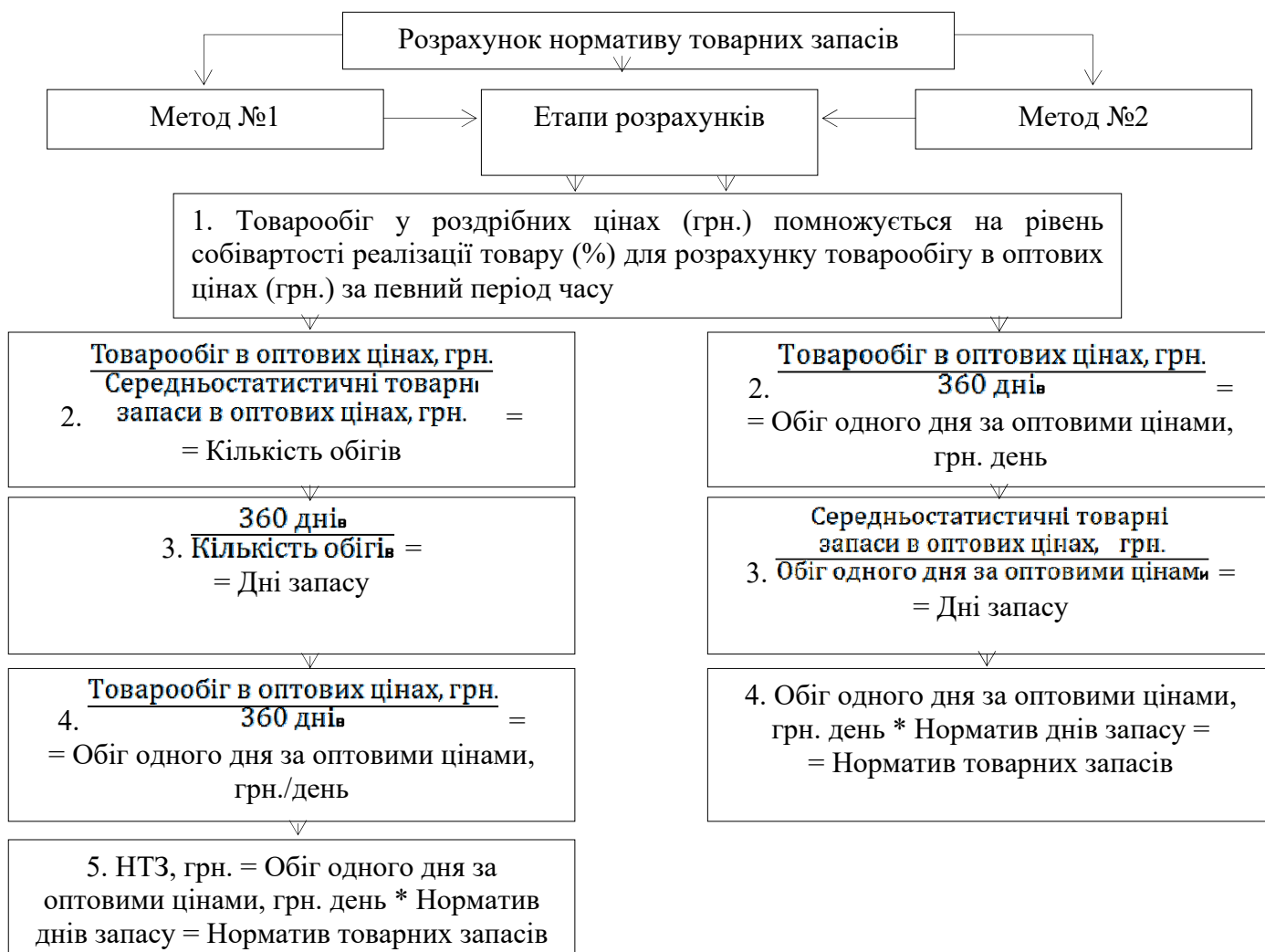


Рисунок 3.2 – Основні етапи розрахунку нормативу товарних запасів

Метою нормування товарних запасів є визначення їх оптимальних розмірів для забезпечення планового обсягу товарообороту у визначених

умовах, місці та часі, створення потрібних матеріальних передумов для ритмічного та безперебійного продажу товарів при найменших витратах щодо їх формування, зберігання, регулювання. Нормування товарних запасів базується на розроблених нормах та нормативах [83]. Достовірність аналітичних висновків щодо реалізації товарів на підприємствах роздрібно торгівлі залежить в першу чергу від якості інформації, що аналізується. Помилки та недоліки, що містяться в матеріалах, можуть вплинути на аналітичні розрахунки, викривити результати аналізу [74].

Після завершення аналізу і отримання кінцевих результатів, потрібно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності даного підприємства. Для цього потрібно скористатися наступним алгоритмом: систематизувати отримані дані; згрупувати за певними ознаками та узагальнити результати; кількісно обчислити невикористані можливості; кількісно обчислити резерви підвищення економічних показників; розробити варіанти економічно обґрунтованих заходів щодо підвищення фінансово-економічних результатів діяльності підприємства; прийняти управлінське рішення щодо вибору найкращого варіанту збільшення ефективності показників; забезпечити контроль за виконанням прийнятих рішень [12].

Таким чином, розроблена організаційно-інформаційна модель висвітлює завдання стосовно аналізу запасів, чітко окреслює межі дослідження та наводить джерела інформаційного забезпечення аналізу [12].

Використання розглянутих методів та показників аналізу товарних запасів дозволить охопити всі завдання в рамках аналізу та визначити ефективність проведення товарних операцій на ТОВ «ТІМ».

3.2. Аналіз товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичними препаратами на прикладі ТОВ «ТІМ»

У сучасних умовах господарювання аналіз стає невід'ємною складовою управління на підприємствах торгівлі. За результатами аналітичних показників можна характеризувати стан підприємства та прогнозувати його майбутнє.

Сьогодні, кількість аналітичних показників для проведення аналізу товарних операцій підприємств торгівлі досить велика, що обумовлено суттєвими теоретичними напрацюваннями в сфері аналітики, які, в свою чергу, є результатом вагомої практичної значимості методів аналізу [57].

Аналіз товарних операцій розпочинається із використання загальних методів аналізу, до яких належить, в першу чергу, аналіз динаміки. Дослідженню з точки зору динаміки підлягає основний об'єкт товарних операцій – товарні запаси. Варто визначити зміну величини товарних запасів підприємства протягом періоду 2018 р. – 2020 р. як в абсолютних вимірниках, так і у відносних вимірниках. Для цього використаємо табличну форму подачі інформації (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Аналіз динаміки товарних запасів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Абсолютне значення показників, тис. грн.	506,9	628,2	1139,2
Абсолютне відхилення порівняно із попереднім роком, тис. грн.	218,6	121,3	511
Відносне відхилення порівняно із попереднім роком, %	75,82	23,93	81,34
Абсолютне відхилення порівняно із 2018 роком, тис. грн.	203,7	325	836
Відносне відхилення порівняно із 2017 роком, %	67,18	107,19	275,73

У 2018 товарні запаси ТОВ «ТІМ» становили 506,9 тис. грн., що на 218,6 тис. грн. більше показника 2017 р., а у відносному вимірнику – на 75,82%. Нижчий приріст порівняно із приростом до попереднього року пояснюється скороченням величини товарних запасів товариства.

У 2019 р. товарні запаси збільшилися порівняно із попереднім роком на 121,3 тис. грн. та на 23,93% у відносному вимірнику, а порівняно із 2017 р. вони зросли на 325 тис. грн. у абсолютному вираженні та на 107,19% у відносному вимірнику.

Товарні запаси ТОВ «ТІМ» найбільшою мірою за весь період, що досліджується, зросли у 2020 р. Їх приріст у абсолютному вимірнику становив 511 тис. грн., а у відносному – 81,34%. Порівняно із 2017 р. приріст товарних запасів товариства склав 836 тис. грн. у абсолютному вимірнику та 275,73% у відносному вираженні. Результати аналізу динаміки товарів ТОВ «ТІМ» узагальнені на рисунку 3.3.

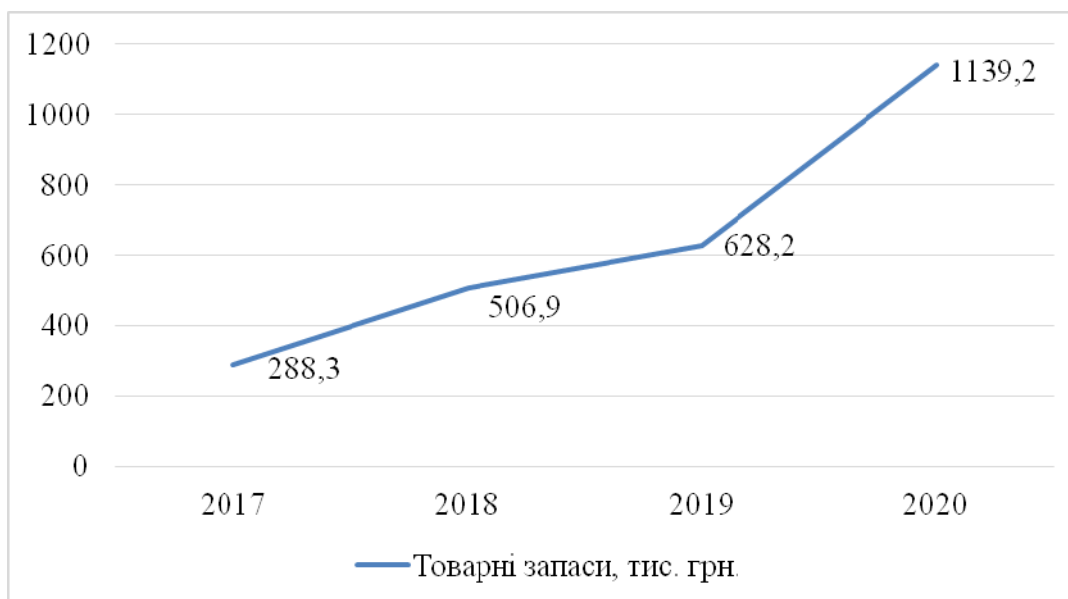


Рисунок 3.3 – Аналіз динаміки товарних запасів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Таким чином, за досліджуваний період відбулося суттєве зростання товарних запасів підприємства, що свідчить про нарощування обсягів діяльності підприємства.

Для підтвердження нарощування обсягів діяльності підприємства та визначення того, на скільки ефективно побудована система управління товарними запасами підприємства доцільно провести порівняльний аналіз темпів зростання товарних запасів, собівартості реалізованих товарів та чистого доходу від реалізації товарів ТОВ «ТІМ» (таблиця 3.3).

Темп приросту собівартості реалізованих товарів у 2018 р. був меншим, порівняно із темпом приросту товарних запасів, що може свідчити про оптимізацію інших витратних складових, що формують собівартість реалізації,

зокрема транспортно-заготівельних витрат, управлінських витрат, витрат зі збуту тощо.

Темп приросту чистого доходу від реалізації товарних запасів становив 15,6%, що менше порівняно із показником приросту товарів. Це може свідчити про нарощування залишків нереалізованих товарних запасів, або використання економічно не вигідної для товариства величини товарної націнки.

Таблиця 3.3 – Аналіз темпів приросту товарних запасів, собівартості реалізації та чистого доходу від реалізації товарів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Темп приросту товарних запасів порівняно із попереднім роком, %	75,82	23,93	81,34
Темп приросту собівартості реалізованих товарів порівняно із попереднім роком, %	36,25	51,48	112,13
Темп приросту чистого доходу від реалізації товарів порівняно із попереднім роком, %	38,00	52,02	105,46

Порівняльна характеристика темпів приросту досліджуваних показників представлена на рисунку 3.4.

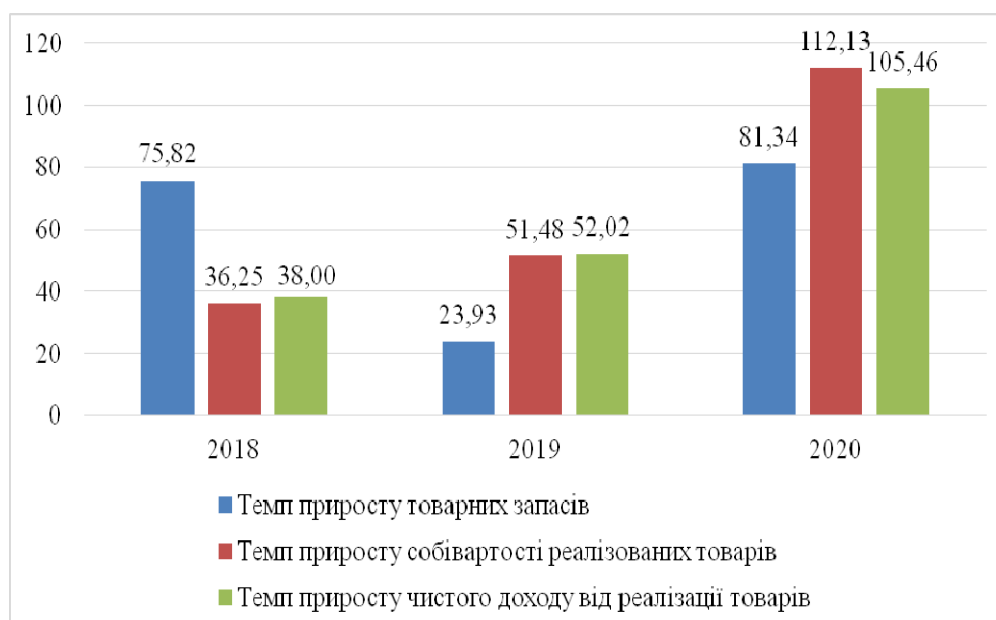


Рисунок 3.4. – Аналіз темпів приросту товарних запасів, собівартості реалізації та чистого доходу від реалізації товарів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

У 2018 р. товариство характеризувалося приростом товарних запасів на рівні 75,82%, а приріст собівартості реалізованих товарів становив 36,25% що може свідчити про нагромадження товарних запасів на підприємстві. При цьому зростання чистого доходу від реалізації товарів на рівні 38% перевищувало аналогічний показник по собівартості реалізованої продукції, а отже можна говорити про формування позитивного ефекту від операційної діяльності підприємства.

У 2019 р. приріст товарних запасів становив 23,93%, тоді як приріст собівартості реалізованих товарів склав 51,48%, що може свідчити про зменшення обсягів закупівель товарних ресурсів порівняно із попереднім роком та використання залишків товарів із 2018 р.

Темп приросту чистого доходу ТОВ «ТІМ» у 2019 р. перевищував темп приросту собівартості реалізації, що є свідченням ефективної системи управління витратами та ціноутворенням на підприємстві.

У 2020 р. відбулося суттєве нагромадження товарних запасів на підприємстві. Їх зростання становило 81,34%, що є досить суттєвим показником та найбільшим за весь аналізований період.

При цьому темп приросту собівартості реалізації товарів суттєво перевищив попередній показник та становив 112,13%. Оскільки рівень залишків товарів на складі не можна вважати досить високим, враховуючи аналізовані показники у 2020 р., то можна висловити думку, що на підприємстві відбулося суттєве нарощування інших витрат, що включаються у собівартість реалізації.

Негативним явищем для 2020 р. було перевищення темпів приросту собівартості реалізованих товарів над темпом приросту чистого доходу від реалізації. Це свідчить про підвищення величини витрат на підприємстві, які, при збереженні сформованої у 2020 р. ситуації в подальші періоди можуть призвести до погіршення ситуації на підприємстві та перевищення витрат над доходами і формування від'ємного фінансового результату на підприємстві.

Аналіз темпів приросту засвідчив нерівномірність постачання товарних запасів на підприємство, що супроводжується ризиком нагромадження резервів, що потребують відповідних потужностей для зберігання [51].

Для аналізу рівномірності постачання товарних ресурсів використаємо порівняння приросту товарних запасів плановими показниками. Варто відзначити, що на ТОВ «ТІМ» відсутній план постачання товарних запасів. У зв'язку із цим базою для порівняння має бути середній приріст за досліджуваний період, який становить (3.23):

$$\Gamma_{\text{сп}} = \frac{1139,2 - 254,1}{5} = 177,02 \quad (3.23)$$

Таким чином, для досягнення показника, який підприємство мало у 2020 р., виходячи із базового року, що є попереднім для першого року у досліджуваному періоді, тобто 2017 р. середній приріст товарних запасів на підприємстві щороку мав становити 177,02 тис. грн.

Для наочного представлення нерівномірності постачання товарних запасів використаємо рисунок 3.5

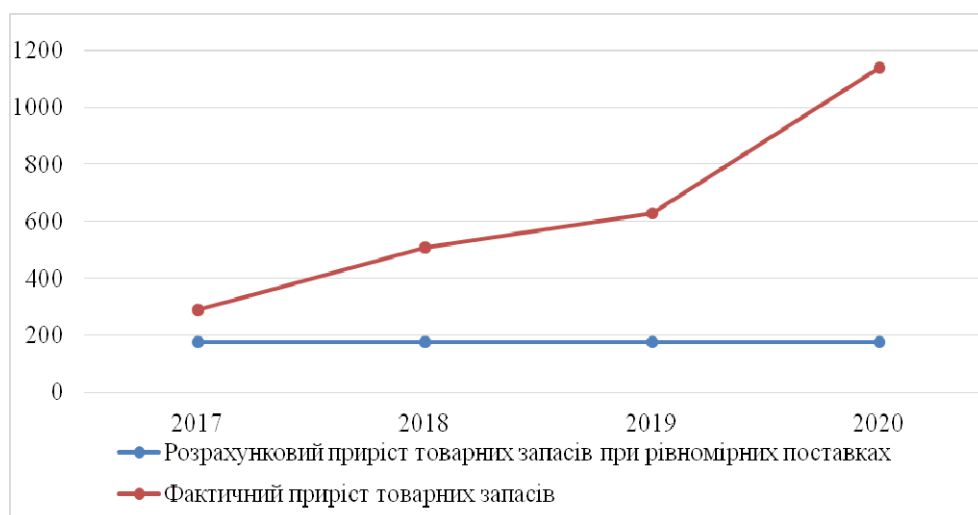


Рисунок 3.5 – Аналіз рівномірності приросту товарних запасів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що по відношенню до середнього показника приросту товарних запасів, який прийнято за плановий показник постачання найменше відхилення спостерігалось у 2018 р. та 2019 р. Найбільш суттєве перевищення було у 2020 р.

Таким чином, підприємство, при дотриманні встановлених обсягів діяльності та відсутності прагнень до розширення діяльності може використовувати величину рівномірного приросту постачання товарних запасів на рівні 177,02 тис. грн.

Варто враховувати, що даний показник є середнім із фактично здійснених поставок підприємства. При проведенні планування обсягів приросту товарних запасів доцільно враховувати очікуваний приріст доходу підприємства або чистого фінансового результату. Якщо підприємство станом на 2021-2022 р. планує наростити обсяги реалізації на 44%, то приріст поставок запасів має становити 254,91 тис. грн. (3.24).

$$\Delta T_{\pi} = 177,02 * 1,44 = 254,91 \quad (3.24)$$

Абсолютний вимірник середньоквадратичного відхилення по приросту товарних запасів становити 310,4 тис. грн. (3.25).

$$\delta = \sqrt{\frac{(303,2 - 573,16) + (288,3 - 573,16) + (506,9 - 573,16) + (628,2 - 573,16) + (1139,3 - 573,16)}{5}} = 310,4 \quad (3.25)$$

В рамках аналізу товарних запасів підприємства доцільно визначити їх частку в оборотних активах та у активах підприємства в цілому (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Аналіз питомої ваги товарних запасів ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Абсолютні показники			
Товарні запаси	506,9	628,2	1139,2
Оборотні активи	557,2	936,1	1894,6
Активи	580,8	1588,9	2694,4
Вертикальний аналіз			
Частка в оборотних активах	90,97	67,11	60,13
Частка в активах	87,28	39,54	42,28

У 2018 р. питома вага товарних запасів у оборотних активах становила 90,97%, а у активах підприємства вона досягала рівня у 87,28%. Дані показники є досить великими, що пояснюється торгівельною діяльністю підприємства та підтверджує той факт, що для її здійснення не потрібно великих

капіталовкладень у необоротні активи. Основні кошти вкладаються в обігові фонди.

Суттєві зміни у структурі активів підприємства відбулися у 2019 р. При високих темпах зростання товарних запасів порівняно із попереднім роком, їх частка в оборотних активах скоротилася до 67,11%, а у складі активів підприємства вони становили 42,28% (рисунок 3.6).

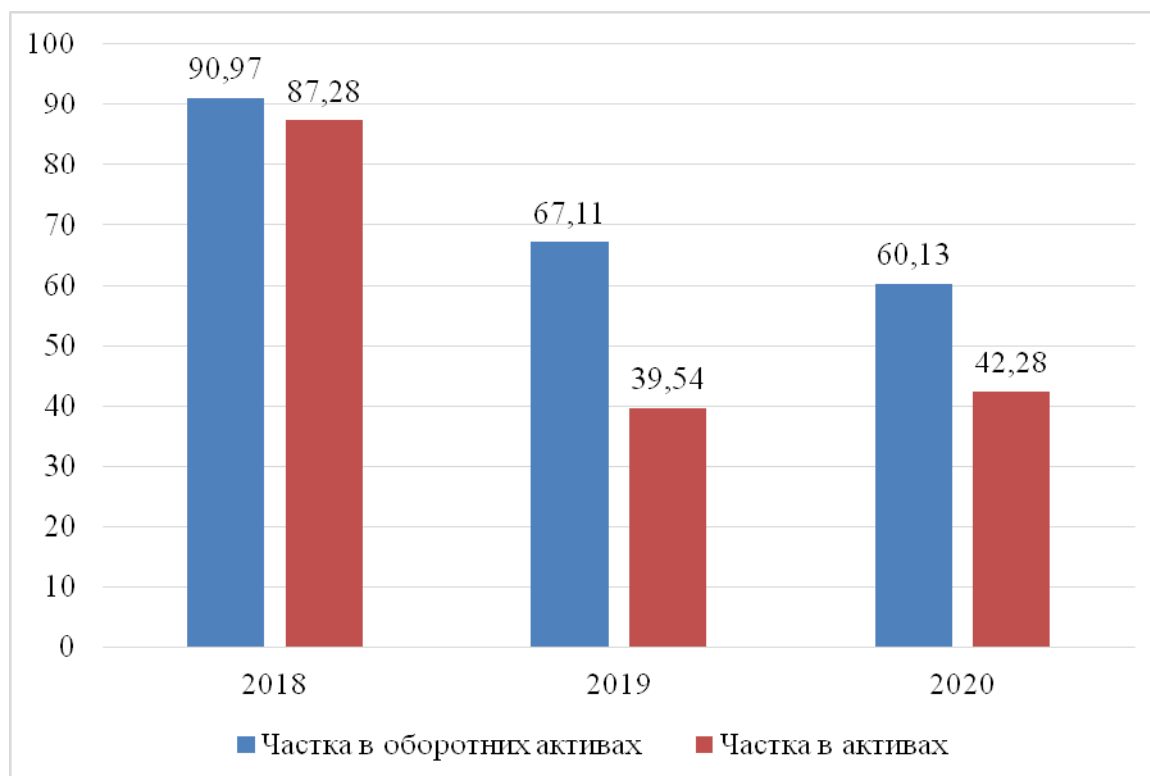


Рисунок 3.6 – Аналіз питомої ваги товарних запасів у активах ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

У 2018 р. частка товарних запасів у оборотних активах становила 60,13%, а у активах товариства – 42,28%.

Таким чином, у останні роки структура активів підприємства змінилася, збільшилася частка необоротних активів, зменшилася питома вага товарних запасів, при нарощуванні загального обсягу активів, що може свідчити про підготовку до розширення обсягів діяльності підприємства та формування нових торговельних площ.

Показниками ефективності використання товарних запасів є рівні їх рентабельності. Показники рентабельності товарних запасів ТОВ «ТІМ» узагальнені в таблиці 3.5.

Рентабельність товарних запасів протягом досліджуваного періоду найменшою була у 2018 році, а у 2020 р. вона досягла свого максимального значення та становила 60,44%, що пов'язано із підвищенням рівня чистого прибутку підприємства.

Таблиця 3.5 – Аналіз рентабельності товарних запасів та їх реалізації ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Рентабельність товарних запасів, %			
Рентабельність товарних запасів	33,50	39,10	60,44
Рентабельність реалізації товарних запасів, %			
Валова рентабельність реалізації	16,60	16,90	14,20
Операційна рентабельність реалізації	3,28	3,18	4,05
Чиста рентабельність реалізації	2,91	2,77	3,78

Валова рентабельність реалізації характеризувалася найвищим показником у 2019 р., а операційна рентабельність реалізації була найвищою у 2020 р. Чиста рентабельність реалізації у 2019 р. була найнижчою та становила 2,77%, а найвищого значення вона досягла у 2020 р. і склала 3,78%.

Вплив факторів на показники рентабельності підприємства представлений у таблиці 3.6.

Найвагоміший вплив на зміну рентабельності реалізації у 2020 р. спричинив чистий прибуток підприємства, фактором, що був визначальним для валової рентабельності реалізації у 2019 р. став валовий прибуток, а у 2020 р. чистий дохід від реалізації.

Зростанню операційної рентабельності реалізації ТОВ «ТІМ» у 2020 р. сприяло зростання операційного прибутку. Чиста рентабельність реалізації зазнала найвагомішого впливу чистого прибутку у 2020 р. Негативно зміна чистого прибутку вплинула на зазначений показник у 2019 р.

Таблиця 3.6 – Аналіз факторів рентабельності товарних запасів та їх реалізації ТОВ «ТІМ» протягом 2018-2020 рр.

Показники	Роки		
	2018	2019	2020
Загальна зміна рентабельності товарних запасів	5,37	5,60	21,34
Вплив чистого прибутку	30,77	14,95	70,50
Вплив товарних запасів	-25,40	-9,36	-49,16
Загальна зміна валової рентабельності реалізації	1,07	0,30	-2,70
Вплив валового прибутку	7,38	9,09	12,28
Вплив обсягів реалізації	-6,31	-8,79	-14,98
Загальна зміна операційної рентабельності реалізації	1,14	-0,10	0,87
Вплив операційного прибутку	2,38	1,56	5,15
Вплив обсягів реалізації	-1,25	-1,65	-4,27
Загальна зміна чистої рентабельності реалізації	0,99	-0,14	1,01
Вплив чистого прибутку	2,10	1,30	4,99
Вплив обсягів реалізації	-1,11	-1,44	-3,98

Таким чином, у цілому товарні запаси та реалізація товарних запасів характеризуються позитивними показниками рентабельності, зростання яких у більшій мірі обумовлено підвищенням прибутку за рахунок націнок, а не скороченням витратної складової.

4. УПРАВЛІННЯ ТОВАРНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

4.1. Контроль за обліком та переміщенням товарних запасів підприємств торгівлі фармацевтичної галузі

Управління товарними операціями, як основної складової системи ефективного управління підприємством, може включати в себе: управління товарними запасами та асортиментом товарів, зберіганням товарів, навантажувально-розвантажувальними операціями, товарними потоками на складах. Основними функціями управління товарних операцій є планування, організація та контроль за збереженням товарних запасів.

Головною метою управління товарними операціями на підприємствах торгівлі є забезпечення планомірного і безперебійного товаропостачання до населення та інших підприємств [78].

Управління запасами повинно бути направлене на підвищення рентабельності та швидкості обігу вкладеного капіталу. Для цього у процесі управління товарними запасами завжди вирішуються наступні завдання:

- визначення цілей управління, аналіз стану товарних запасів;
- оперативний облік і контроль стану товарних запасів;
- здійснення економічних та організаційно-технічних заходів з формування та регулювання товарних запасів і підтримання їх на оптимальному рівні (у певній відповідності з обсягом і структурою його продажу) [3, с. 266].

Управління товарними запасами в фармацевтичній галузі є одним з важливих етапів успішної роботи та створення конкурентоспроможної продукції, тобто оборотні засоби аптеки знаходяться більшою часткою у товарних запасах. При постійному дефіциті вільних грошових коштів та певних труднощів у своєчасних розрахунках з постачальниками, якого зазнають аптеки, товарні запаси є ключовим внутрішнім джерелом пошуку додаткових резервів та залучення нових грошових ресурсів [3, с. 112].

Управління товарними запасами означає управляти кожним найменуванням аптечного асортименту окремо на підставі систематичного вивчення попиту на них з боку споживачів. Система управління товарними запасами оптової торгівлі передбачає: зменшення товарних запасів; збільшення обіговості товарних запасів, амортизацію товарних запасів та визначення потреби товарних запасів (рисунок 4.1).

Зменшення товарних запасів є одним із ефективних важелів управління товарними запасами підприємств торгівлі. Даний елемент управління включає в себе зменшення асортименту товарних запасів, відмова від неприбуткових та малоліквідних товарних позицій, встановлення ліміту кількості, які гарантують надійність частих оптових поставок.



Рисунок 4.1 – Система управління товарними запасами підприємств

Не менш ефективним способом управління є збільшення кількості товарних запасів, яке представляє собою проведення контролю товарних залишків, встановлення норм товарних залишків, створення ефективних умов закупок, що забезпечують виконання планових показників.

Для встановлення ефективної системи управління товарними запасами важливо проводити моніторинг управління запасами та відстежувати інформацію за такими показниками: товарообіговість, зміна товарообігу залежно від сезонного попиту, товарні запаси в сумі та днях, моніторинг поставки товару та його облік. Необхідним у системі управління товарними запасами й отримання інформації щодо визначення потреби даних запасів, а саме: препаратів специфічної дії, препаратів з нормованим споживанням та препарати широкого споживання [92, с. 56].

Важливою складовою товарних операцій підприємств торгівлі є управління товарним асортиментом. Під управлінням асортиментом товарів фармацевтичної галузі слід розуміти зв'язок взаємозпов'язаних видів діяльності, тобто наукової, технічної і проектної, комплексного дослідження ринку, організації збуту, сервісу, реклами, стимулювання попиту. Досягнення даної мети полягає у складності об'єднання всіх даних елементів для досягнення кінцевої мети оптимізації асортименту з урахуванням поставлених стратегічних цілей підприємства. Якщо не вдається досягти даної мети, то підприємство може розпочати включати в асортимент вироби, розроблені скоріше для зручності виробничих підрозділів підприємства, а не для споживача [108, с. 37].

Ефективне управління товарним асортиментом дозволяє фармацевтичному підприємству:

- скоротити кількість продажів, втрачених внаслідок відсутності необхідних товарів;
- прискорити товарооборотність;
- зменшити надлишки товарів;

- знизити ризик списання товарів у зв'язку із закінченням терміну придатності;
- мінімізувати сумарні витрати, пов'язані із запасами.

Управління потоками товарів одним із важливих елементів системи управління товарними операціями. Воно побудоване на принципах оптимізації та економіко-математичного моделювання та є найважливішим інструментом збереження та розширення своєї частки на товарному ринку, основним фактором підвищення конкурентоспроможності підприємства. Статичні товарні потоки у формі запасів є основним джерелом поповнення оборотних засобів у вигляді прибутку від реалізації та являють собою основну проблему щоденного контролю [79, с. 112].

Управління товарними потоками підприємств фармацевтичної галузі, чинить істотний вплив ефективність функціонування логістичних систем суб'єктів фармацевтичного ринку. З одного боку, дефіцит фармацевтичної продукції може призвести до великих збитків або втрати частки ринку, з іншого – перенасичення складів запасами призводить до їх псування та неефективного вкладання оборотних засобів підприємства [63].

Управляти товарним потоком у формі запасу – значить завжди бути в змозі задовольнити потреби клієнтів, споживачів лікарських засобів і товарів медичного призначення. Якщо управління товарними запасами здійснюється відповідно до цих вимог, то таке управління слід вважати ефективним та раціональним [63].

Необхідним елементом для ефективного управління товарними операціями є створення відділу товарних запасів фармацевтичного підприємства. Він являє собою самостійний відділ запасів, який організовується в аптеках у випадку необхідності й практичної доцільності (наприклад, в аптеках, що мають підвідомчі аптеки та розвинену мережу структурних підрозділів). Функціями відділу запасу є: визначення поточної потреби в лікарських засобах і товарах аптечного асортименту; робота з товарними запасами за кількісними й якісними характеристиками кожного найменування

аптечного асортименту; вчасне складання та подання постачальникам замовлень на товари аптечного асортименту; прийом товарів від постачальників; проведення вхідного контролю якості; забезпечення умов належного зберігання товарів; відпуск товарів іншим відділам аптеки; проведення лабораторно-фасувальних робіт; ведення обліку та звітності про рух товарів [129, с. 231].

Контроль товарних операцій фармацевтичного підприємства може відбуватися шляхом проведення:

- зовнішнього контролю;
- внутрішнього контролю.

Зовнішній та внутрішній контроль діяльності фармацевтичного підприємства відрізняються в організаційних аспектах.

Сьогодні центральним органом управління фармацевтичною галуззю є Державна служба лікарських засобів і виробів медичного призначення. Вона є урядовим органом державного управління, що діє у складі Міністерства охорони здоров'я України та йому підпорядковується. Головні завдання цієї служби:

1. Участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері виробництва, контролю за якістю та реалізацією лікарських засобів і виробів медичного призначення.

2. Забезпечення державного регулювання у сфері виробництва, ввезення в Україну, вивезення з України, реалізації лікарських засобів і виробів медичного призначення, в тому числі вирішення питань їх державної реєстрації та державного контролю за якістю.

3. Здійснення державного контролю за дотриманням законодавства щодо забезпечення населення і закладів охорони здоров'я якісними, високоефективними, безпечними та доступними лікарськими засобами і виробами медичного призначення, а також законодавства щодо їх обігу, зберігання, застосування, утилізації та знищення [94].

Зовнішній контроль з боку органів державної влади на сьогодні не проводиться у зв'язку із дією мораторію на проведення контрольних заходів. Що стосується зовнішнього контролю на замовлення підприємства, то він проводиться у випадку виявлення потреби у його здійсненні. Така потреба може формуватися у випадку:

- порушення платіжної дисципліни, показників діяльності та погіршення фінансового становища підприємства;

- виявлення потреби у проведенні зовнішнього контролю на вимогу:

1. засновників підприємства;
2. акціонерів підприємства;
3. кредиторів підприємства;
4. дирекції підприємства.

Зовнішній контроль реалізується у формі аудиту. Аудит, відповідно до чинного законодавства є висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства.

Аудит товарних операцій – це висловлення незалежної та компетентної думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства в частині відображення показників та результатів товарних операцій підприємства.

Аудит товарних операцій передбачає проведення підготовчих процедур до його здійснення, які включають:

- вибір аудиторської організації, для запрошення її до проведення аудиту товарних операцій;

- формування листа-замовлення на проведення аудиту товарних операцій та надсилання його потенційному аудитору;

- отримання листа-відповіді на проведення аудиту товарних операцій;

- проведення договірних перемовин, формування та укладання договору на проведення аудиту.

Друга частина підготовчих процедур із проведення аудиту товарних операцій зовнішнім незалежним суб'єктом – аудиторською організацією передбачає відсутність активної участі підприємства. В рамках другої частини

підготовчих процедур здійснюється рід заходів, що значною мірою визначають ефективність проведеного контролю:

1. ознайомлення із діяльністю підприємства, що замовило проведення аудиту;
2. дослідження попередніх аудиторських висновків, якщо такі є;
3. ознайомлення із організаційною структурою підприємства;
4. ознайомлення із веденням діловодства на підприємстві;
5. формування перших висновків про систему управління на підприємстві;
6. проведення тестування системи обліку підприємства та внутрішнього контролю;
7. встановлення межі суттєвості помилок в товарних операціях;
8. визначення рівня ризику аудиту товарних операцій;
9. формування обсягів аудиторської вибірки із товарних операцій та документації, що їх відображає;
10. визначення основних об'єктів аудиту;
11. формування аудиторської бригади;
12. визначення тривалості проведення аудиту та витрат часу аудиторів;
13. встановлення графіків роботи аудиторів;
14. узагальнення інформації в плані аудиту товарних операцій підприємства торгівлі;
15. визначення основних аудиторських прийомів та методів контролю по кожному обраному об'єкту;
16. формування програми аудиту товарних операцій підприємства.

В процесі аудиту товарних операцій підприємства торгівлі доцільно дослідити достовірність даних щодо поставок товарних запасів на фармацевтичному підприємстві. Для цього можна провести контрольну звірку із постачальником. Вибірковим методом проводиться перевірка надходження товарних запасів шляхом співставлення інформації щодо продажу товарів

підприємством – постачальником та інформації щодо придбання товару фармацевтичним підприємством.

Для визначення рівня якості системи документування товарних операцій перевіряється методика збирання та зберігання, накопичення первинних документів. Одночасно проводиться контроль правильності оформлення документів та достовірності даних, що відображені у них.

Для контролю правильності оформлення проводять порівняння оформлених документів підприємством із нормами, визначеними чинним законодавством. Для контролю достовірності відображеної в документах інформації проводять перевірку шляхом:

1. перерахунку показників, що в них відображені;
2. порівняння зазначених показників у різних документах на різних етапах руху товарних запасів в рамках товарних операцій;
3. фактичного підтвердження кількісного та вартісного стану товарних запасів із використанням інструменту інвентаризації.

В раках аудиту достовірності визначення первісної вартості товарних запасів підприємства фармацевтичної галузі проводять перевірку документів, що підтверджують витрати, які включені, згідно даних бухгалтерської довідки-розрахунку, до складу первісної вартості товарних запасів.

Враховуючи те, що товарні запаси фармацевтичного підприємства відображаються на балансі за цінами продажу, за якими вони й відпускаються в торговельній мережі покупцям, то перевірці підлягає також методика розрахунку націнки на товарні запаси та встановлення фактично зроблених націнок вимогам методики.

Зазначений контроль проводиться шляхом перерахунку норми та вартості торгової націнки. За допомогою таких дій вдається встановити, чи вірно визначена вартість товарних запасів, за якими вони обліковують та відображаються в балансі підприємства.

Перевірці підлягають умови зберігання товарних запасів. Оскільки товари, що їх реалізація аптечний заклад є специфічними, медичними

препаратами, то їх зберігання має відповідати певним умовам. Варто відзначити, що контролю зберіганні товарних запасів доцільніше проводити в рамках внутрішнього контролю, де забезпечується поточний контроль діяльності підприємства та можливість проведення коригувальних дій з метою вчасного усунення виявлених недоліків, що сприяє зменшенню норм втрати товарних запасів понад встановлені норми природного убутку.

При контролі стану зберігання фармацевтичних товарних запасів увага звертається на наявність маркування на всіх шафах та шухлядах, інших пристосуваннях та місцях для зберігання препаратів. Маркування робиться шляхом написання назв груп фармацевтичних товарних запасів. Перевірці підлягає вміст таких місць зберігання товарних запасів та їх відповідність встановленим групам фармацевтичних товарних запасів.

Також обов'язковому контролю підлягає зберігання препаратів, що вимагають дотримання особливих температурного режиму та режиму вологості. Для їх зберігання мають використовуватися спеціальні холодильні камери. В рамках аудиту зберіганні таких фармацевтичних товарних запасів встановлюються чи всі препарати зберігаються відповідно до вимог інструкції.

Також в процесі контролю встановлюється чи наявні у підприємства ліцензії для торгівлі спеціальними фармацевтичними товарними запасами, які містять наркотичні речовини та інші видів такими препаратами. Проводиться контроль їх пооб'єктного обліку та встановлення матеріально-відповідальних осіб за їх зберігання.

В рамках контролю втрат проводиться визначення вірності величини втрат та правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку: в межах норм природного убутку - на рахунку 2822, а понад норми - на рахунку 947.

Контролю має підлягати також правильність відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку відомостей про товарні запаси.

В процесі аудиту реалізації товарних запасів проводиться контроль шляхом здійснення контрольної звірки, або контрольної закупки, що дозволяє встановити:

- реалізацію всіх товарних запасів підприємства через використання касового апарату;

- відпуск всіх фармацевтичних товарів за встановленими цінами реалізації;

- відсутність в продажу фармацевтичних товарних запасів, які не обліковуються в підприємства.

Результати проведеного аудиту товарних запасів дозволяють підтвердити, або поставити під сумнів інформацію що відображається в звітності підприємства та стосується його товарних запасів. Аудиторські докази узагальнюються та відображаються у аудиторському звіті.

Внутрішній контроль діяльності торгівельних підприємства та товарних операцій на них має більше значення, ніж зовнішній контроль. Його важливість пояснюється постійним потоком товарних запасів, який потребує здійснення поточного контролю. Наступний контроль, що реалізується при проведенні аудиту, може бути не ефективним в силу того, що підприємство понесе втрати, відновити які вже буде неможливим.

Система внутрішнього контролю виступає як сукупність заходів і дій, спрямованих на виявлення та усунення операційних, фінансових та інших ризиків, що призводять до погіршення фінансового стану або його репутації і можуть спричинити зниження ключових показників та вартості підприємства загалом [86]. Внутрішній контроль товарних операцій має проводитися як з використанням превентивних, так і поточних та наступних заходів контролю.

Превентивні заходи контролю передбачають проведення процедур із попередження порушень, що включають проведення консультацій для працівників підприємства, розроблення внутрішніх документів, що регулюють товарні операції, чіткий розподіл посадових обов'язків всіх працівників торгівельної мережі тощо.

В рамках поточного внутрішнього контролю мають проводитися процедури із перевірки:

- правильності класифікації фармацевтичних товарних запасів;
- дотримання вимог та місць їх зберігання;
- рівня якості обслуговування покупців;
- рівня ефективності позиціонування товару та представлення його покупцям;
- вчасності та повноти відображення в системі обліку надходження та реалізації товарних запасів.

Ефективне управління товарним асортиментом дає змогу фармацевтичному підприємству:

- скоротити кількість продажів, втрачених внаслідок відсутності необхідних товарів;
- прискорити товарооборотність;
- зменшити надлишки товарів;
- знизити ризик списання товарів у зв'язку із закінченням терміну придатності;
- мінімізувати сумарні витрати, пов'язані із запасами [65].

Головною передумовою ефективного управління торговельним підприємством є наявність корисної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень. Стосовно діяльності торговельної організації, інформацію можна розглядати як відповідним чином оброблені дані про факти, які представляють інтерес для організації (підрозділу) і складають основу прийняття відповідного рішення [91].

За допомогою інформації реалізуються прямі та зворотні зв'язки між суб'єктом, об'єктом та іншими елементами системи управління й середовищем діяльності, що є підставою характеризувати інформацію як важливий та ключовий засіб управління. Інформацію, яка формується в системі управлінського обліку та є базою для прийняття управлінських рішень, можна

охарактеризувати як важливу складову механізму прийняття управлінських рішень, а отже всієї системи управління [91].

Тому важливою складовою системи обліку як інформаційного забезпечення системи управління відносять бухгалтерську документацію (первинні документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку, управлінську та фінансову звітність). При цьому особливе місце виділяється внутрішній звітності, яка розробляється на підприємстві з метою забезпечення в оперативному режимі об'єктивною управлінською інформацією для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, рішення яких суттєво впливає на господарську діяльність суб'єкта господарювання [82].

Головними вимогами до формату та змісту управлінської звітності є доступність для сприйняття, ступінь деталізації інформації, порядок оформлення звітів, необхідність їх стандартизації.

Звіт повинен бути достатньо простим, зрозумілим, лаконічним, щоб не допускав неоднозначного тлумачення. Назви форм звітності та її розділів необхідно сформулювати так, щоб виконавцю та користувачу було зрозуміло їх призначення та особливості [82].

Впровадження на суб'єктах господарювання управлінської звітності дасть змогу оптимізувати взаємовідносини пов'язані з обміном інформацією між внутрішніми структурними службами та підрозділами підприємства що пов'язані між собою. Вони повинні забезпечувати розробку та прийняття управлінських рішень і нести відповідальність за отримані результати. Таким чином, побудова ефективної системи інформаційного забезпечення управління є необхідною умовою для правильної та оперативної оцінки показників рентабельності та фінансової стійкості підприємства, прийняття ефективних рішень в процесі управління підприємством [82].

Внутрішньогосподарський контроль повинен бути також направлений на перевірку дотримання нововведених законів у зв'язку із пандемією COVID-19. Оскільки для запобігання поширенню коронавірусної інфекції урядом було прийнято низку нормативних документів, які стосувались й фармацевтичного

бізнесу в тому числі, необхідно проводити як контроль бухгалтерського обліку, так і контроль за дотриманням правил у сфері збуту своєї продукції, товарів або послуг [17].

Одним із основних напрямлень в управлінні товарними запасами торговельного підприємства є нормування та планування їх розміру. Метою нормування товарних запасів є визначення їх оптимальних розмірів для забезпечення планового обсягу товарообігу, утворення необхідних матеріальних передумов для ритмічного і безперебійного продажу товарів при найменших витратах на їх формування, зберігання, регулювання [94].

Вже сьогодні управлінці не обмежуються традиційними моделями, а все більше звертаються до інформації, яка має нефінансовий характер. Для менеджерів немає особливого значення, в якій системі виникла інформація, значно важливіше, щоб вона була своєчасно одержаною та корисною для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Використання показників нефінансового характеру пояснюється намаганням розширити власне облікові вимірювальні системи, що дозволяє пристосувати інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Тому в останні роки стратегічний управлінський облік набуває все більшого поширення, в систему якого включаються показники нефінансового характеру та зовнішня інформація [91].

До нефінансових показників, призначених для ефективного управління торговельним підприємством, відносяться:

- якість задоволення споживчого попиту;
- ступінь задоволення потреб споживачів;
- кількість постійних споживачів;
- наявність рекламацій, завершеність покупки;
- лояльність споживачів тощо [91].

Отже, одним із найважливіших організаційних питань є забезпечення якості лікарських засобів у товаропровідній мережі, а саме наявність двох форм контролю:

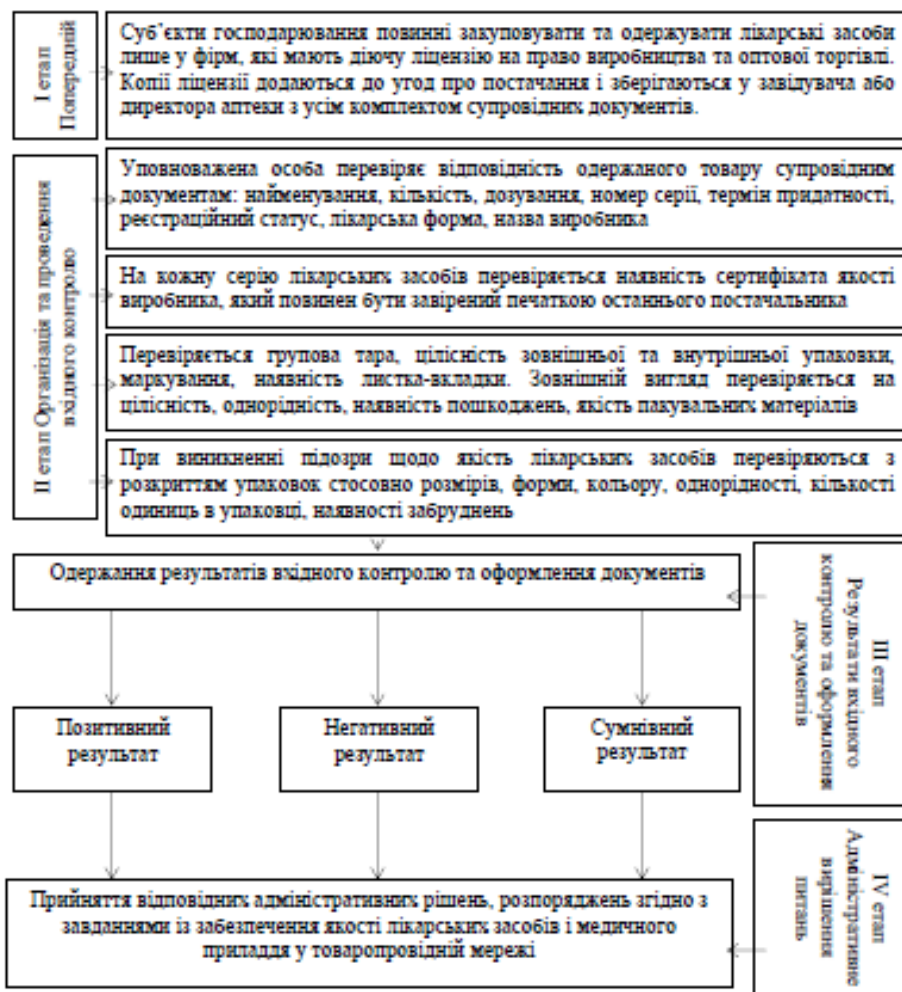


Рисунок 4.2. Алгоритм проведення вхідного контролю якості лікарських засобів [94]

- вхідного, або попереднього, що здійснюється уповноваженими особами суб'єктів господарювання, які мають ліцензії на право оптової та роздрібною торгівлі лікарських засобів, при прийманні товару за допомогою візуальних методів;

- вибіркового (подальшого) державного контролю якості лікарських засобів, що проводиться під час оптової та роздрібною реалізації лікарських засобів шляхом інспектування територіальними інспекціями з контролю якості лікарських засобів суб'єктів господарювання всіх форм власності та підпорядкування [94]. На рисунку 4.2 зображено схему контролю якості лікарських засобів.

Отже, торговельні підприємства фармацевтичної галузі повинні обов'язково здійснювати контроль за товарними запасами, більшість з яких є лікарськими засобами, оскільки можливий ризик неправильного ведення їх обліку, визначення якості, умов зберігання та інше.

4.2. Шляхи удосконалення обліку товарних операцій підприємств торгівлі фармацевтичної галузі

Сьогодення переповнене новітніми технологіями, без яких людство не уявляє свого життя. Для полегшення обліку та контролю на підприємствах фармацевтичної галузі необхідно також провести автоматизацію й удосконалення, аби ефективніше вести діяльність із дотриманням усіх вимог та правил.

Медикаменти є одними з головних запасів в закладах охорони здоров'я, так як без них вони не зможуть виконувати свою основну функцію – надання лікувальних послуг громадянам. Надходження лікувальних засобів у установи охорони здоров'я супроводжується прийомом їх в аптеку чи склад установи, в спеціально обладнаному приміщенні. Звідти вони можуть відпускатися до відділень лікарні через матеріально відповідальних осіб відділень (маніпуляційних кабінетів) за накладними (вимогами), що мають бути затверджені з боку керівника медичної установи. У зв'язку з цим, гостро постає необхідність удосконалення нормативно-правової бази, яка регламентує облік лікарських засобів в закладах охорони здоров'я, а також розширення списку лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, який посилить контроль за їх використанням та збереженням у лікувальних установах [18].

Невід'ємним механізмом у процесі діяльності підприємства є ведення бухгалтерського обліку й формування фінансової звітності.

Облікова політика повинна передбачати відображення втрат та шкоди, заподіяної підприємству, та порядок їх відшкодування.

Бухгалтерський облік майна слід вести в розрізі матеріально відповідальних осіб за кількістю, якістю та вартістю. Юридична служба разом з бухгалтерією повинна розробити локальні акти із забезпечення збереження майна власника, створити систему внутрішнього контролю та інвентаризаційні комісії, забезпечити реальне проведення інвентаризацій, розглядати їх результати, стягувати заподіяну шкоду, пред'являти позови. Будь-які фактичні відхилення повинні бути своєчасно відображені в обліку.

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

Одним із шляхів удосконалення обліку товарів лікарського призначення є розробка форм первинної документації. Оскільки торговельні підприємства фармацевтичної галузі значно відрізняються від більшості торговельних підприємств наявністю специфічних та небезпечних товарів, необхідно сформувавши пакет звітності, за допомогою якого можна було б проводити якісний контроль за переміщенням таких товарів.

Підприємства роздрібно-торговельної мережі здійснюють досить складну діяльність, виконуючи одночасно дві функції: виробництво та торгівля. Поряд з цим, національні стандарти бухгалтерського обліку не передбачають врахування особливостей діяльності підприємств цієї галузі. У зв'язку із цим, актуальним стає питання визначення науково обґрунтованої методики обліку товарних операцій на кожному з етапів діяльності підприємства з врахуванням особливостей такої галузі.

Вищою формою організації складського технологічного процесу на оптовому торговельному підприємстві є автоматизована система управління складськими операціями, яка орієнтована на створення потокової системи внутрішньо-складської переробки вантажів.

Автоматизація процесу управління товарними запасами аптеки можлива за наявності відповідних технічних засобів (у першу чергу, комп'ютерної техніки, забезпечення мережі аптек), програмного продукту, підключення до Інтернету та достатнього рівня кваліфікації персоналу [136].

В Україні створена мережа «Фарма-мережа», яка об'єднує виробників, постачальників товарів аптечного асортименту та аптечні заклади. Створений програмний комплекс є системою електронного бізнесу на фармацевтичному ринку України, що дозволяє вирішувати цілий комплекс завдань, у тому числі й управління товарними запасами [136]. Даний продукт зміг би проводити контроль за якістю лікарських засобів та медичного обладнання шляхом вилучення недоброзичливих виробників ліків, а також аптек, що не дотримуються правил зберігання товарів лікарського призначення. Проте, дане програмне забезпечення не є повністю зручним, воно не розроблене на рівні держави, тому й потребує грошового забезпечення для подальшого оновлення й удосконалення. У зв'язку з такою проблемою мережа не використовується великою кількістю аптек, що унеможливує проведення контролю за фальсифікацією лікарських засобів.

Автоматизація управління технологічними процесами на складах на основі комп'ютерної техніки пов'язана з необхідністю вирішення завдань щодо оптимізації процесів розміщування товарів на складах, формування замовлень на відбір, контролю відбору та відвантажування товарів у роздрібну торговельну мережу. Для створення такої системи потрібний високий рівень комплексної механізації складських операцій, використання системи конвеєрів та автоматичних міжстелажних навантажувачів для внутрішньо-складського переміщення вантажів та застосування комп'ютерної техніки.

Основою для автоматичного укладання та вибору товарів із застосуванням дистанційних систем програмного управління служить укладання товарів у комірках ящиків або прохідних стелажів та використання автоматизованих кранів-штабелерів. Найефективнішими є автоматизовані системи на складах з вузькою номенклатурою високооборотних

товарів. Завданням складської логістики є оптимізація всього комплексу операцій, які виконуються під час руху товарних потоків через склади в загальній системі товаропросування.

Складська логістика спрямована на оптимізацію операцій закупівель, доставки закуплених товарів, процесів розвантажування товарів, їх приймання за кількістю та якістю, розміщування товарів, операцій забезпечення умов зберігання, контролю якості товарів, управління запасами, обробки замовлень, обслуговування замовників, організації процесів комплектування та пакування товарів, організації відвантажування та завезення товарів перевізникам або замовникам, планування і диспетчеризації робіт, маршрутизації перевезень вантажів у межах і поза складами, обліку оприбуткування, витрачання і наявності товарів та контролю цих операцій, ведення претензійної роботи, використання складських приміщень та споруд, вибору і використання обладнання та оргтехніки, підготовки та використання кадрів, формування та використання інформаційних систем тощо.

Не варто забувати і про товарні втрати. Товарні втрати – це зменшення кількості та погіршення якості товарів унаслідок впливу негативних і шкідливих умов зовнішнього середовища, фізико-хімічних і біологічних особливостей товарів, необережного, безгосподарського поводження з ними, або ж крадіжок товарно-матеріальних цінностей. Розрізняють два види втрат: втрати нормовані (природні); ненормовані втрати (актовані) (рисунк. 4.3).

Розроблена структурно-логічна схема допоможе скоротити товарні втрати на торговельних підприємствах й дозволить правильно сформулювати проведення внутрішньогосподарського контролю за товарними операціями у процесі діяльності.

Природні товарні втрати – це втрати товарів у процесі їх транспортування, зберігання, підготовки до продажу та реалізації, спричинені природними чи технологічними факторами. На підприємствах торгівлі природні втрати окремих груп товарів нормуються окремо як під час перевезень вантажів та під час зберігання товарів на складах.



Рисунок 4.3 – Структурно-логічна схема, покладена в основу регламенту системи внутрішнього контролю товарних втрат у торговельних мережах [43]

Ненормовані товарні втрати виникають унаслідок неправильного зберігання чи транспортування товарів, необережного, безгосподарського поводження з ними або крадіжок товарно-матеріальних цінностей. Ненормовані товарні втрати оформляють актом з наведенням в кожному конкретному випадку причин втрат і винуватців, із яких стягуються матеріальні збитки [61].

Мінімізація товарних втрат – проблема для будь-якого підприємства торгівлі. Для коригування товарних запасів необхідно визначити величину можливих товарних втрат. Недостачі товарів можуть виникати внаслідок нехтування матеріальною відповідальністю або різними організаційно-технічними проблемами під час їх транспортування, зберігання, реалізації [61].

Для забезпечення контролю за безперервним товарорухом, підприємства торгівлі повинні запроваджувати процес фіксації і стягнення недостач, який є складним і пов'язаний з виконанням певних формальних процедур, тому виділяють наступні критерії оцінки недостач товару:

- місце виявлення недостачі товару;
- джерело недостачі;
- норма природного убутку;
- термін прийняття рішення щодо стягнення недостачі;
- ймовірність стягнення.

Важливим є також створення резервів для покриття нестач у разі потреби.

Для створення умов безперервного циклу поповнення товарних запасів на нашу думку мають обов'язково формувати страховий запас, вартість у часі якого постійно змінюється.

Ідеальний варіант руху запасу має вигляд здійснення рівномірних витрат, а нова партія надходить на склад точно в момент повної витрати попередньої. На практиці фактична витрата запасу нерівномірна і може перевищувати планову. Надходження замовлених товарів, з вини постачальників або перевізників, може запізнюватися. У зв'язку з цим, підприємства створюють страхові запаси. Мета створення страхових запасів – забезпечити безперервність торгового чи виробничого процесу в наступних випадках: затримка постачальником терміну відвантаження замовлення; затримка товару в дорозі при доставці від постачальника; непередбачене зростання обсягу збуту. Перераховані ситуації не планують, але, оскільки вони можливі, їх чекають і до них готуються, створюючи страхові запаси.

Страховий запас дозволяє стабільно функціонувати в умовах погано відрегульованих господарських відносин і неминучих помилок при прогнозуванні і наступному плануванні попиту. Він не є недоторканим. Витрата цієї компоненти загального запасу неминуча, як і неминучі похибки планування продажів і організації поставок. Однак при запланованих поставках

і збутові, величина страхового запасу, на відміну від поточного, не змінюється [66].

Страховий запас, так само як і поточний, має двоїтий характер, тобто має як позитивні, так і негативні моменти. Значний страховий запас здатний покрити всі випадкові відхилення. Підприємство зможе уникнути втрат обороту та іміджу, викликаних відсутністю в потрібний момент запасів на складі, тобто втрат від дефіциту. Однак це може призвести до невиправдано великих витрат на утримання страхового запасу на складі компанії [66].

Резервний (страховий) запас формується на випадок можливих перебоїв у постачанні (інших непередбачених обставин). Величина резервного запасу визначається:

– на основі середнього відхилення фактичного інтервалу поставки від планового (передбаченого договором);

– на основі підрахунку днів, необхідних для оформлення замовлення та доставку матеріалів від постачальника до споживача [130, с. 62].

Поряд зі страховими запасами існує також поняття страхування запасів, яке має дещо інше значення. Відповідно до ст. 4 закону України «Про страхування», предметом договору страхування можуть бути майнові інтереси, що не суперечать закону і пов'язані:

- з життям, здоров'ям, працездатністю та пенсійним забезпеченням (особисте страхування);

- з володінням, користуванням і розпорядженням майном (майнове страхування);

- з відшкодуванням страхувальником заподіяної ним шкоди особі або її майну, а також шкоди, заподіяної юридичній особі (страхування відповідальності) [114].

У зв'язку із пандемією COVID-19 популярності набрала кур'єрська доставка продовольчих й непродовольчих товарів. Оскільки людям, що захворіли у легкій формі коронавірусною хворобою необхідно знаходитись дома, аби не заразити інших людей, то необхідно впровадити кур'єрську

доставку лікарських засобів й медичних виробів з аптек до квартир. При цьому необхідно зазначити, що це має бути правильно сконструйоване обладнання з необхідною терморегуляцією, а також кваліфікований працівник, який буде здійснювати доставку ліків. Таким чином можна буде унеможливити розповсюдження інфекції, а також збільшити прибуток підприємства, що здійснює продаж й доставку фармацевтичних товарів.

У випадку впровадження такої практики фармацевтичному підприємству необхідно буде впровадити додаткові форми обліку лікарських засобів, аби здійснювати повний контроль за переміщенням таких товарів.

ВИСНОВКИ

Після проведення дослідження можна зробити такі висновки:

1. Торговельні підприємства є однією з найголовніших ланок економіки України. Вони виступають посередниками між виробничими підприємствами й фізичними особами та забезпечують населення продовольчими й непродовольчими товарами.

2. Товарні операції є головними на торговельних підприємствах, оскільки їх надходження, переміщення й продаж є основними операціями у процесі діяльності таких підприємств.

3. У зв'язку із постійним удосконаленням діяльності торговельних підприємств, існують різні види торгівлі, які представляються собою продаж товарів як традиційним способом: стаціонарна реалізація, дистанційна стаціонарна торгівля, стаціонарна торгівля без візуального представлення товарів, так і новими шляхами, що наразі набирає популярності у зв'язку із поширенням COVID-19: інтернет-торгівля, каталогова торгівля й торгівля із використанням інструментів автоматизації.

4. Центральним об'єктом товарних операцій є товарні запаси, які відрізняються між собою за класифікаційними групами, до яких їх можна віднести. Так, найбільш поширеними класифікаційними ознаками є: за періодом завезення та зберігання, за принципом нормованості та за асортиментом.

5. Однією з найважливіших галузей торговельних підприємств є фармацевтична. Вона досить сильно відрізняється від інших галузей, оскільки облік й контроль товарів цього виду діяльності є обов'язковим у зв'язку із тим, що більшість препаратів не можуть бути у вільному доступі до всього населення, а виписуються виключно за рецептом лікаря. Фармацевтичні підприємства мають на меті задоволення потреб населення лікарськими засобами й медичними виробами, а також отримання прибутку. Головними фармацевтичними підприємствами виступають роздрібні аптеки.

6. Підприємства фармацевтичної галузі підпорядковуються великій кількості нормативно-правових актів, найголовнішими з них є: Закон України «Про лікарські засоби», Постанови «Основи законодавства України про охорону здоров'я» й «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів)». Регулює правові відносини фармацевтичних підприємств Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками.

7. Оскільки лікарських засобів є велика кількість, їх доцільно поділяти на групи. Основними класифікаційними ознаками є наступні: швидкість реалізації, призначення, токсикологічні групи, терапевтичне застосування, фармакологічна дія, вид лікарської форми.

8. Діяльність, пов'язана із продажем фармацевтичних препаратів потребує особливого обліку й здійснення контролю. Необхідною передумовою правильного й полегшеного ведення бухгалтерського обліку є формування Робочого плану рахунків, який буде містити в собі відкриті рахунки аналітичного обліку відповідно до класифікаційних груп лікарських засобів й медичного обладнання для якіснішого ведення обліку.

9. Обов'язковим процесом під час здійснення діяльності торговельним підприємством загалом й фармацевтичним у тому числі, є здійснення обліку операцій, що пов'язані із товарними запасами. Таким чином, необхідно дотримуватись рекомендацій щодо типової кореспонденції рахунків при здійсненні операцій з надходження, переміщення й продажу товарів. Під час купівлі товарів у виробників продукції буде застосована проводка Дт 281 Кт 631, у разі придбання товарів у платників ПДВ буде зроблено додатковий запис – Дт 641 Кт 631. У випадку переведення товару зі складу у торговельний зал – необхідно відобразити це кореспонденцією Дт 282 Кт 281. Під час продажу товарів покупцеві роблять наступні записи: Дт 301 Кт 702 – на суму доходів від реалізації товарів; якщо торговельне підприємство є платником ПДВ – Дт 702

Кт 641; також необхідно відобразити собівартість реалізованих товарів: Дт 902 Кт 282. Інші проводки будуть мати місце у певних окремих ситуаціях.

10. Для відображення операцій в бухгалтерському обліку необхідно мати правильно заповнені документи, що підтверджують факт здійснення цієї чи іншої операції. Основними документами під час надходження товарів на підприємство, у тому числі лікарських засобів є: договір постачання товарів, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, посвідчення про якість. Під час переміщення лікарського засобу або медичного обладнання зі складу у торговельний зал виписується внутрішня накладна на переміщення. Для підтвердження факту продажу товару покупцю оформлюється накладна на відпуск товарів, а особі, яка здійснила оплату надається чек.

11. Облік й документальне оформлення лікарських засобів, зокрема наркотичних й психотропних препаратів, є надзвичайно важливим, оскільки вони є специфічними товарами, які потребують посиленого контролю. У зв'язку із цим необхідно щоденно формувати товарний звіт.

12. Проведення аналізу товарних запасів торговельних підприємств допомагає знайти проблемні місця у діяльності, здійснити розрахунок нормативу товарних запасів, який забезпечить постійне оновлення асортименту продукції без затримки старих товарів, а також оптимальну кількість заказів ліків.

13. Згідно аналізу економічної літератури, «процес організації обліку можна класифікувати на три етапи: первинний, поточний і підсумковий». Тому, необхідно починати цей процес з раціонально орієнтованого документообігу. З його допомогою здійснюється контроль за торговельним процесом, приймаються оперативні рішення щодо підвищення його ефективності та результативності. Недоліки в розробці схем руху документів (документообігу) часто є причиною незадовільної організації обліку витрат, доходів в цілому.

14. Аналіз товарних операцій підприємств торгівлі відіграє важливу роль у системі управління даними ресурсами. Аналіз, як функція управління

ґрунтується на даних системи бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства. Одночасно, аналіз є складовою, в рамках якої формується інформаційне забезпечення системи управління товарними операціями підприємств торгівлі. Метою аналізу є встановлення ефективності та обґрунтованості системи управління товарними запасами. Для того, щоб досягти даної мети в процесі аналізу товарних запасів підприємств торгівлі виконується ряд завдань з використанням спеціальних методів аналізу.

15. На підставі підприємства ТОВ «ТІМ» було зроблено аналіз господарської діяльності, зокрема товарних операцій. За досліджуваний період (2018-2020 р. р.) відбулося суттєве зростання товарних запасів підприємства, що свідчить про нарощування обсягів діяльності підприємства. Темп приросту собівартості реалізованих товарів у 2018 р. був меншим, порівняно із темпом приросту товарних запасів наступних років, що може свідчити про оптимізацію інших витратних складових, що формують собівартість реалізації, а саме: транспортно-заготівельних витрат, управлінських витрат, витрат зі збуту тощо. У 2020 р. прослідковується формування найбільш позитивного ефекту від операційної діяльності підприємства.

16. Управління товарними запасами передбачає собою контроль за правильністю обліку лікарських засобів, дотримання всіх вимог чинного законодавства у сфері торгівлі фармацевтичними препаратами, а також слідкування за якістю лікарських засобів і медичних виробів, що надійшли на підприємство для подальшого збуту.

17. Фармацевтична галузь постійно розвивається, і одним із шляхів удосконалення є використання автоматизованої програми, яка допоможе полегшити ведення обліку лікарських засобів й систематизує весь асортимент продукції. Зважаючи на COVID-19, ще одним шляхом удосконалення діяльності аптечних закладів є застосування кур'єрських доставок ліків пацієнтам. Це, з одного боку, дозволить зменшити ризики передачі вірусної хвороби іншим людям, а з іншого боку, допоможе збільшити доходи аптек.

18. Отже, торговельна діяльність є невід'ємною частиною розвитку економіки України, адже ці підприємства забезпечують потреби продовольчими й непродовольчими товарами всього населення країни.

ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Kudyрко, Olena M.; Sakhno, Andrii A.; Polishchuk, Nataliia V.; Salkova, Iryna Yu.; Kucher, Lesia Yu. Mortgage lending system of agricultural enterprises of Ukraine Sistema de préstamos hipotecarios de empresas agrícolas de Ucrania. Revista ESPACIOS. 2020. Vol. 41 (Issue 15). P. 1 – 7. URL: <https://www.revistaespacios.com/a20v41n15/20411507.html> (Last accessed: 27.11.2020).
2. Андрущак Б. Облік торговельних націнок у роздрібній торгівлі. Дебет-Кредит №39. 2008.
3. Апопій В.В., Міщук І.П., Ребицький В.М., Рудницький С.І. Організація торгівлі: підруч. 3-тє вид. Київ, 2009. 632 с.
4. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. : 2-ге вид. перероб. та доп. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
5. Бакунов О.О., Распопова В.А. Проблеми розміщення і типізації роздрібної торговельної мережі в регіоні. Торговля і ринок України : темат. зб. наук. пр. Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Донецьк, 2007. Вип 23, т. 2. С. 20 – 27.
6. Березовський В. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві. VII Всеукраїнська науково-практична конференція Інтернет-конференція «Актуальні проблеми ефективності соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», ВТЕІ КНТЕУ, 23.04.2019 р. С. 27 – 30.
7. Берман Б. Розничная торговля: стратегический подход : пер. с англ. М. : Вильямс, 2003. 1183 с.
8. Буйов В. А. Організація інформаційного забезпечення обліку, контролю та аналізу. Бухгалтерський облік. URL: https://lubbook.org/book_325.html (дата звернення 20.09.2021).
9. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І. В., Замула І. В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі : навч. посібн. Київ, 2007. 280 с.
10. Васьков Б. Сутність та особливості фінансового обліку розрахунків з покупцями і замовниками. VII Всеукраїнська науково-практична конференція Інтернет-конференція «Актуальні проблеми ефективності соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», ВТЕІ КНТЕУ, 23.04.2019 р. С. 40 – 42.
11. Вигівська І.М., Зеленіна О.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємницькими ризиками. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1. С. 67 – 79.
12. Гавран В.Я., Грибик І.І. Організаційно-інформаційна модель економічного аналізу запасів підприємства. Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні : збірник тез доповідей. Львів, 2015. С. 121 – 123.
13. Гладій І.О. Формування управлінської звітності в управлінні ризиками фінансової діяльності. Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я: тези доповідей XXVIII міжнародної науково-практичної конференції MicroCAD-2020, 28-30 жовтня 2020 р.: у 5 ч. Ч. III. / за ред. проф. Сокола Є.І. Харків: НТУ «ХПІ». С. 80 – 81.
14. Гнусинська О. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку. VII Всеукраїнська науково-практична конференція Інтернет-конференція

- «Актуальні проблеми ефективності соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», ВТЕІ КНТЕУ, 23.04.2019 р. С. 55 – 58.
15. Голошубова Н. Розничная торговая сеть Украины: состояние и тенденции развития. Экономика Украины. 2008. № 9. С. 74 – 85.
 16. Громовик Б. П. Організація роботи аптек. Навч. пос. для студ. ВНЗ фарм. профілю III-IV рівнів акредитації. Вінниця. Нова книга. 2003.
 17. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Облік і контроль малого підприємництва в умовах пандемії. Причорноморські економічні студії. 2021. № 64. С. 156 – 161.
 18. Даценко Г.В. Облік лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VII Всеукраїнської науково - практичної Інтернет-конференції. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Ч. II. С. 90 – 97.
 19. Державний комітет статистики України : офіц. веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 28.11.2020).
 20. Дерій І.С. Логістичний підхід при постачанні товарів у системі управління підприємства. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VI Всеукраїнської науково - практичної Інтернет-конференції. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Ч. II. С. 103 – 107.
 21. Дерій І.С. Організація обліку надходження товарів у системі управління підприємства. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Вип. 72. С. 182 – 189.
 22. Дзюба О. М. Товарні операції підприємства: особливості обліку з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. Вип. 17. Ч. 1. С. 134 – 137.
 23. Дзюба О.М. Особливості обліку товарних операції підприємства. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. I. -Вінниця: ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 10 – 12.
 24. Дроздова О.Г. Особливості організації внутрішнього контролю руху товарів. Внутрішня торгівля : економіка, фінанси, право. 2015. №1 (78). С. 121 – 129.
 25. Друкер П. Д. Задачи менеджмента в XXI веке = Management challenges for the 21st century : пер. с англ. М.: Вильямс. 2007. 276 с.
 26. Євсєєва А.В. Інвентаризація як засіб збереження товарно матеріальних цінностей. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 267 – 272.
 27. Занько Б. Готова продукція: особливості обліку. Вісник. 17 березня 2017. Вип. №11(915)
 28. Зеленецька Ю.С. Економічна стунісь витрат на збут в системі управління підприємством. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. – Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 136 – 140.
 29. Іваненко В. О. Особливості облікового відображення руху товарів за різними каналами збуту. Вісник ЖДТУ. 2015. № 5. С. 56 – 62.

30. Інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку. URL: <https://msn.khnu.km.ua/mod/resource/view.php?id=5538> (дата звернення 20.09.2021).
31. Калина А. В., Яценко В.О. Сучасний економічний аналіз і прогнозування (мікро- та макрорівень) : навч. посіб. Київ : МАУП, 2015. 272 с.
32. Калнагуз Д.В. Вдосконалення механізму формування та використання прибутку. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 129 – 131.
33. Кащена Н. Б., Носач Н.М. Облік реалізації товарів на підприємствах торгівлі. Економіка і суспільство. 2016. С. 921 – 925.
34. Китайчук Т.Г., Стецюра В.О. Загальні засади обліку товарів на підприємствах роздрібною 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.
35. Кірдіна О. Г. Облік у торгівлі. Конспект лекцій. Харків, 2017.
36. Копчикова І.В. Ідентифікація товарів як імперативна складова бухгалтерського обліку. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. VII Міжнар. наук.-практ. конф. Вінниця, 05-07 черв. 2019 р. Вінниця. 2019. Ч. 2. С. 47 – 55.
37. Копчикова І.В. Ідентифікація товарів як імперативна складова обліку товарних втрат. Приазовський економічний вісник. 2019. Вип. 5 (16). URL: <http://rev.kpu.zp.ua/archives> (дата звернення 28.11.2020).
38. Копчикова І.В. Ідентифікація товарних втрат торговельних мереж. Scientific letters of academic society of Michal Baludansky. 2019. № 7/4. Р. 47 – 50.
39. Копчикова І.В. Особливості дефініції «операційна діяльність торговельних мереж». Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка». Мукачево: Вид-во МДУ, 2020. Вип. 1(13). С. 92 – 96.
40. Копчикова І.В. Персонал торговельного підприємства як джерело спричинення втрат. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю :зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. Інтернет–конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. Ч. I. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2020. С. 22 – 24.
41. Копчикова І.В. Персонал як інструмент запобігання товарним втратам торговельного підприємства. Економіка і суспільство. 2019. № 20. С. 278-281. URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/journal-20-1/27-stati-20/2619-kopchikova-i-v> (дата звернення 28.11.2020).
42. Копчикова І.В. Сутність та основні напрямки розвитку операційної діяльності торговельних мереж. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України : зб. наук. пр. VIII Міжнар. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 3 черв. 2020 р. Вінниця, 2020. Ч. 2. С. 62 – 69.
43. Копчикова І.В. Удосконалення організації та методики контролю товарних втрат торговельних мереж. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. IX Всеукр. наук.-практ. Інтернет–конф., 24 берез. 2021 р.: у 2-х ч. Ч. I. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2021. С. 18 – 22.
44. Копчикова І.В. Фактографічне забезпечення обліку та внутрішнього контролю товарних втрат торговельних мереж. Облік, контроль і аналіз в управлінні

- підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. Ч. I. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. С. 18 – 21.
45. Копчикова І.В., Покинйчереда В.В., Чернікова І.Б. Класифікація товарних втрат в умовах розвитку сучасних форматів торгівлі *Scientific letters of Academic society of Michal Baludansky*. 2020. Vol. 8. Issue 3. P. 98 – 101.
 46. Коцербуа Н.В. Аудит рентабельності підприємства Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України. Збірник наукових праць VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Вінниця, 3 червня 2020 р. Центр навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2020. – Ч. 2. – С. 69-77.
 47. Коцербуа Н.В. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. Вип. 27. С. 78 – 84.
 48. Коцербуа Н.В. Методичні прийоми і способи аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 35 (2). С. 135 – 141.
 49. Коцербуа Н.В. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення аналізу та контролю фінансового результату підприємства. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. VII Міжнар. наук.-практ. конф., Вінниця, 2019. Ч. 2. С. 55 – 60.
 50. Коцербуа Н.В. Ризики аудиту рентабельності підприємства. Економічні та інноваційно-інвестиційні процеси в умовах змін ринкового середовища: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 24 жовтня 2020 року) / ГО «Львівська економічна фундація». Львів: ЛЕФ, 2020. С. 118 – 121.
 51. Коцербуа Н.В., Гилюк Л.О. Фінансовий контроль формування, розподілу та використання прибутку суб'єкта господарювання. Причорноморські економічні студії: Науковий журнал. 2020. Вип. 50 (2). С. 155 – 161.
 52. Коцербуа Н.В., Крупельницька І.Г. Організація фінансового контролю формування та використання прибутку підприємства. *Scientific letters of Academic society of Michal Baludansky*. 2020. Vol. 8. Issue 3. P. 58 – 61.
 53. Коцербуа Н.В., Крупельницька І.Г. Проблеми визнання криптоактивів як елементу бухгалтерського обліку. Slovakia, Academic Society of Michal Baludansky. *Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky*. Kosice. 2021.
 54. Кравська Н. Б. Облік товарних операцій. Вісник НБУ. 2016. № 25. С. 56 – 61.
 55. Круглова О. А., Черняк О.І. Аналіз структурних перетворень у роздрібній торгівлі України. Економічний аналіз : зб. наук. пр. Тернопіл. нац. екон. ун-т. Т., 2007. Вип. 1 (17).
 56. Крупельницька І. Облік і контроль товарних запасів як основа ефективного управління торговельним підприємством. *Anti-Crisis Management: State, Region, Enterprise. – Collective monograph. – Riga, Latvia: “Publishing House “Baltija Publishing”, 2020. 13-18 p. 0,84 розділ монографії за кордоном.*
 57. Кудирко О.М. Аналітичне забезпечення товарних операцій підприємств торгівлі. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської

- інтеграції України : зб. наук. пр. VIII Міжнар. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 3 черв. 2020 р. Вінниця, 2020. Ч. 2. С. 89 – 97.
58. Кудирко О.М. Аудит товарних запасів торговельного підприємства Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. Інтернет–конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. - Ч. I. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2020. С. 33 – 36.
59. Кудирко О.М. Особливості обліку та контролю товарних операцій фармацевтичної галузі в Україні. Інфраструктура ринку. 2020. №4. С. 302 – 306. с <https://www.market-infr.od.ua/uk/41-2020> (дата звернення 27.11.2020).
60. Кудирко О.М. Особливості організації обліку товарних операцій фармацевтичного підприємства. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції науковців, викладачів, практичних працівників, молодих вчених та студентів «Науковий простір Європи», 28-29.04.2021р.: Вінниця: Вінницький кооперативний інститут, 2021. С. 165 – 168.
61. Кудирко О.М. Удосконалення контролю товарних запасів. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». №4, 2018.
62. Кудирко О.М. Управління товарними запасами підприємств торгівлі. Scientific letters of academic society of Michal Baludansky. 2019. С. 58 – 61.
63. Кудирко О.М. Управління товарними операціями підприємств оптової торгівлі фармацевтичної галузі. Інфраструктура ринку. 2019. № 30. С. 509 – 514. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/30-2019> (дата звернення 27.11.2020).
64. Кудирко О.М. Управління товарними операціями підприємств оптової торгівлі. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 38. Ч. 2. С. 127 – 130.
65. Кудирко О.М. Управління товарними операціями підприємств оптової торгівлі фармацевтичної галузі. Інфраструктура ринку. 2019. № 30. С. 509 – 514. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/30-2019> (дата звернення 27.11.2020).
66. Кудирко О.М. Управління товарними операціями підприємств торгівлі. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. I. - Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. С. 28 – 31.
67. Кудирко О.М., Дячук М.В. Виплати працівникам за національними та міжнародними обліковими стандартами. Інфраструктура ринку. 2020. № 48 С. 267 – 270. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/48-2020> (дата звернення 27.11.2020).
68. Кудирко О.М., Крупельницька І.Г., Копчикова І.В. Організація обліку та основні методи аналізу товарних операцій фармацевтичного підприємства Чехія, *Evropský časopis ekonomiky a management*. 2021. Том 7. Вип. 3. С. 31 – 37.
69. Кудирко О.М., Крупельницька І.Г., Копчикова І.В. Товарные запасы как объект управление предприятия розничной торговли. *Evropský časopis ekonomiky a management*. 2020. № 3. С. 82 – 87. URL: https://eujem.cz/?page_id=1079 (дата звернення 29.09.2021).
70. Кудирко О.М., Лобачева І.Ф. Аналітичні методи в системі управління товарними операціями. *Scientific letters of Academic society of Michal Baludansky*. 2020. Vol. 8. Issue 3. P. 136-138.
71. Кудирко О.М., Лобачева І.Ф. Теоретичні та методологічні аспекти аналізу товарних запасів. *Slovakia, Academic Society of Michal Baludansky. Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky*. 2021. Vol. 9. Issue 1. P. 96-97

72. Кузьменко О. Навздогін за Податковим Кодексом. Огляд змін до стандартів бухгалтерського обліку. 2015. № 31.
73. Лагутін В. Д. Внутрішній ринок споживчих товарів: теорія розвитку і регулювання : монографія. К. : КНТЕУ, 2008. 327 с.
74. Лобачева І.Ф. Економічний аналіз – передумова розробки стратегії управління товарооборотом підприємства. Подільський науковий вісник. – Науки: економіка, педагогіка. – 2020. №3(15). № 4(16). С. 71 – 78.
75. Лобачева І.Ф., Бондар Т.Л., Коваленко В.В. Діагностика діяльності підприємства. Scientific letters of academic society of Michal Baludansky. 2019. С. 65 – 67.
76. Лобачева І.Ф., Коцеруба Н.В. Організація та планування аудиту реалізації продукції підприємства. Boston. Socio-economic and management concepts. Collective monograph. 2021. С. 48-53. 0,28 розділ монографії за кордоном.
77. Лобачева І.Ф., Сопільняк М.В. Оцінювання ділової активності підприємства на стадіях його життєвого циклу. Приазовський економічний вісник. 2018. Вип. 6 (11). С. 219 – 224.
78. Любезна І.В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Тернопільський нац. економ. ун-т. Тернопіль, 2009. 226с.
79. Любезна І.В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Тернопіль, 2010. 226с.
80. Маліновська В.В. Облікове відображення торговельних знижок як частини маркетингової політики. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Вип. 72. С. 365 – 372.
81. Маліновська В.В. Облікове забезпечення процесу реалізації на торговельних підприємствах. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VI Всеукраїнської науково - практичної Інтернет-конференції. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Ч. II. С. 162 – 166.
82. Марценюк Р. Облік як складова інформаційного забезпечення системи управління підприємством. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/6056/1/МАРЦЕНЮК%20.pdf> (дата звернення 20.09.2021).
83. Марцин В. С. Економіка торгівлі: Підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Затверджено МОН. К., 2008. 603 с.
84. Маткобожик М.Р. Теоретичні аспекти аналізу запасів підприємства. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 91. С. 156 – 163.
85. Маткобожик М.Р. Теоретичні аспекти аудиту запасів підприємства. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2020. С. 99 – 105.
86. Медвідь Л. Г., Хариневич-Яворська Д. О. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі. Електронне наукове фахове видання «Ефективна

- економіка». Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. 2014. № 11. С. 348–367.
87. Мельник Л.В. Розробка системи скорочення товарних втрат в ритейлі. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. VI Всеукраїнської науково - практичної Інтернет-конференції. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Ч. II. С. 211 – 215.
88. Мельник Л.В. Товарні втрати в ритейлі: аспекти наукової дискусії. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Вип. 72. С. 379 – 384.
89. Надходження товару в роздрібній торгівлі: організація приймання, документальне оформлення, бухгалтерський і податковий облік. Вісник податкової служби України. 2011.
90. Наказ, Інструкція від 26.07.2005 № 209, «Оптовий товарооборот (тільки для підприємств роздрібною торгівлі)».
91. Нападовська Л. В., Алексеева А. В., Бакурова О. А. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: Навч. посіб. за заг. ред. Нападовської Л. В. Київ. нац. торг.-екон. ун-т.
92. Небава М.І. Економіка та організація виробничої діяльності підприємства : навчальний посібник. ВНТУ, 2012. 117 с.
93. Немченко А. С. Учет доходов и расходов аптек и фармацевтических фирм в соответствии с национальными стандартами и новым Планом счетов. Провизор. № 21. 2000.
94. Немченко А. С., Назаркіна В. М., Гудзенко О. П. Організація та економіка фармації. Ч. 2. Системи обліку в фармації : нац. підруч. для студ. вищ. навч. закл. Харків : НФаУ : Золоті сторінки, 2016. 416 с.
95. Немченко А. С., Панфілова Г. Л., Чернуха В. М. Основи економіки та системи обліку у фармації. Навч. посіб. для студ. ВНЗ. за ред. А. С. Немченко. Х.: Вид-во НФаУ: Золоті сторінки, 2005. 504 с.
96. Нестеренко В. Ю., Токар І. І. Економіка виробництва. Конспект лекцій. Харків, 2012.
97. Організація роботи аптеки з товарними запасами. URL: <http://surl.li/amaeu> (дата звернення 27.11.2020).
98. Осадча Г. Г. Облік транспортно-заготівельних витрат. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL : <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-transportno-zagotivelnih-vitrat.html> (дата звернення 20.09.2021).
99. Остапенко К.С. Особливості обліку товарних операцій. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 195 – 197.
100. Остапчук Г.О. Економічна сутність реалізації як об'єкту аудиту. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 356 – 362.
101. Памбухчянц О. В. Организация и технология коммерческой деятельности : учеб. для студентов сред. спец. учеб. Заведений. М. : Маркетинг, 2001. 450 с.

102. Патров В.В. Пятов М.Л. Бухгалтерский учет товарных операций. - М.: Бухгалтерский учет, 1999. 240 с.
103. Патюрель Р. Создание сетевых организационных структур. Эксклюзивный маркетинг. 2001. № 2. С. 34 – 50.
104. Перелік нормативно-правових актів, дотримання вимог яких перевіряється під час здійснення заходів державного нагляду (контролю), та інші нормативно-правові акти у сфері державного нагляду (контролю). Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками. Офіц. веб-сайт. URL : https://www.dls.gov.ua/state_supervision/перелік-нормативно-правових-актів-до/ (дата звернення 27.11.2020).
105. Пікуш Т. А. Організаційно-економічна характеристика сутності торговельних мереж. Актуальні проблеми економіки: теорія і практика. К., 2005. Вип. 1. С. 243 – 246.
106. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 28.11.2020).
107. 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 28.11.2020).
108. Посилкіна О.В. Дослідження сучасних трендів дистриб'юції та управління запасами у фармацевті. Київ: Х. : НТМТ, 2012. № 5(25). 56 с.
109. Прибуток. Вікіпедія. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/Прибуток> (дата звернення 20.09.2021).
110. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 29.11.2020).
111. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 27.11.2020).
112. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню : Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 02 квітня 1987 р. № 88 (Інструкція із застосування норм природного убутку продовольчих товарів у роздрібній мережі державної і кооперативної торгівлі).
113. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 р. №1023-ХП. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12> (дата звернення 27.11.2020).
114. Про страхування : Закон України від 01.01.2017 №85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
115. Прогресивні методи продажу товарів. URL: <https://xreferat.com/53/371-1-progresivn-metodi-prodazhu-tovar-v.html> (дата звернення 28.09.2021).
116. Радаев В. Изменение конкурентной ситуации на российских рынках. Вопросы экономики. 2003. № 7. С. 57 – 77.
117. Райсс М. Границы “безграничных” предприятий: перспективы сетевых организаций. Эксклюзивный маркетинг. 2002. № 1. С. 22 – 32.
118. Роздрібний товарообіг. Вікіпедія. URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/Роздрібний_товарообіг (дата звернення 20.09.2021).

119. Рудь С.С. Організація обліку тари та тарних матеріалів: методичний аспект. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 183 – 188.
120. Рюэгг-Штюर्म Й. Сетевые организационно-управленческие формы – мода или необходимость? Эксклюзивный маркетинг. 2002. № 3. С. 10 – 18.
121. Санак О.П. Аналіз операційної діяльності підприємства. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 215 – 217.
122. Сінельникова Н.П. Особливості застосування методів, способів та прийомів аналізу оборотних активів підприємства. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 409 – 415.
123. Слободян Б.К. Контроль лікарських засобів та наркотичних речовин в закладах охорони здоров'я. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 91. С. 226 – 235.
124. Слободян Б.К. Облік лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. С. 113 – 122.
125. Степ'юк А.В. Товар як об'єкт обліку на підприємстві. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 223 – 226.
126. Стеценко Л.М. Організація та методика аудиту операційних витрат підприємства. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 27 берез. 2019 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2019. С. 503 – 509.
127. Сукач В. М., Шипунова О.В. Особливості внутрішнього аудиту на підприємствах роздрібної торгівлі. URL: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/ (дата звернення 28.11.2020).
128. Тарасова Т. О., Волошан І.Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі : монографія. Харків : ХДУХТ, 2015. 240 с.
129. Тарасова Т.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємств торгівлі. Харків, 2017. 492 с.
130. Тарасова Т.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємств торгівлі: дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Харківський держ. ун-т харч., торгівлі. Харків, 2017. 492 с.
131. Татар Д.М. Особливості використання прибутку на підприємстві. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 237 – 239.

132. Теницька Н. Б. Стан та перспективи розвитку системи збуту товарів через електронні мережі в сучасних умовах господарювання. Вісник ХНУ. 2015. Вип. 5. С. 176 – 179.
133. Тімченко О. Д. Економічне прогнозування показників розвитку торгівлі продуктами харчування. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2007. Вип. 1 (5), т. 1. С. 332 – 339.
134. Ткаченко Н. М., Борович О. В., Цюцяк І. Л., Цюцяк А. Л. Фінансовий облік 2. Навч. пос. за заг. ред. Ткаченко Н. М. Алерта. 2014. 456 с.
135. Товар у маркетинговій діяльності. Формування асортименту лікарських засобів. Товарна та інноваційна політика фармацевтичних підприємств. URL: <http://surl.li/amafj> (дата звернення 20.09.2021).
136. Товарні запаси в структурі господарських засобів аптек, фармацевтичних фірм. URL : <https://www.slideserve.com/tuyet/5129066> (дата звернення 27.11.2020).
137. Товарообіг. Вікіпедія. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/Товарообіг> (дата звернення 20.09.2021).
138. Тоффлер Э. Третья волна (The Third Wave). М. : АСТ, 2010. 784 с.
139. Транспортно-заготівельні витрати: облік і розподіл. Інтерактивна бухгалтерія. Газета № 211, 2019.
140. Уварова О. Терміни Податкового Кодексу : значення і вимоги використання. Податки та бухгалтерський облік. 2016. №6. С. 25 – 28.
141. Ушакова Н. П. Тенденції розвитку пропозиції товарів на ринку продуктів харчування у теперішній час в Україні. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2007. Вип. 1 (5), т. 1. С. 455 – 463
142. Фірсова Н. В. Значення внутрішнього контролю товарних запасів у діяльності роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації. Інвестиції : практика та досвід. 2017. № 4. С. 29 – 31.
143. Франтовська Д.В. Економічна сутність запасів підприємства. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 248 – 251.
144. Хамайдюк О. Проводимо річну інвентаризацію. Дебет-Кредит. 2015. №7. С. 48 – 49.
145. Цуркан Т.В. Теоретичні основи і характеристика запасів. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 83. С. 253 – 256.
146. Чернишова Н. Транспортно-заготівельні витрати. Податки & Бухоблік. №76, 2016.
147. Чуба К.В. Облік і аналіз ефективності використання виробничих запасів. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. VIII Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 25 берез. 2020 р.: у 2-х ч. - Ч. II. Вінниця : ВРВ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. С. 29 – 34.
148. Чуба К.В. Особливості обліку виробничих запасів аграрних підприємств: проблеми обліку та напрями. Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2020. Вип. 91. С.293 – 302.

149. Чужкова О.Ю. Теоретичні дослідження територіальної організації роздрібно-торгівельної мережі. Вісник Дніпропетровського університету. 2010. Вип. 4(2). С. 52 – 58.
150. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

ДОДАТОК А. Трагування поняття «товарні запаси» різними науковцями

№ з/п	Автор	Визначення поняття «Товарні запаси»
1	Берман Б. [7]	Одяг, меблі, автомобілі та інші види продуктів, які роздрібні торговці пропонують в асортименті, щоб надати покупцям можливість вибору.
2	Дерій І. С. [20]	Складова частина оборотних активів, реалізація яких формує основну частину операційного доходу господарюючого суб'єкту.
3	Кудирко О. М. [64]	Один з основних елементів оборотного капіталу торговельних підприємств. Забезпеченість підприємства цим видом ресурсів сприяє безперебійному обслуговуванню споживачів.
4	Остапенко К. С. [99]	Матеріальні цінності, які придбані (отримані) і утримуються підприємством з метою подальшого продажу.
5	Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В., Замула І. В. [9]	У широкому значенні – матеріальна або нематеріальна власність, яка реалізується на ринку. У вузькому розумінні під товарами розуміють продукт праці, що призначений для обміну або продажу. Товаром можуть бути продукти як фізичної так і розумової праці, результати послуг, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватися на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості.
6	Податковий кодекс України [106]	Матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.
7	Кудирко О. М., Лобачева І. Ф. [71]	Основний актив, що використовується в рамках товарних операцій підприємств торгівлі.
8	Степ'юк А. В. [125]	Товари є основою здійснення будь-якої торговельної діяльності. Завдяки їм, підприємство досягає своєї основної мети – отримує прибуток. Товар є основною категорією ринкових відносин, саме це зумовлює до нього підвищений інтерес з боку дослідників, адже трансформація економіки України створює умови для ретельного дослідження методики обліку та управління операцій з товарами.
9	Фірсова Н. В. [142]	Найбільша частка оборотних активів у складі валюти балансу — товарні запаси, які, власне, роблять можливим подальший факт підприємницької діяльності.

ДОДАТОК Б. Перелік основних нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підприємств фармацевтичної галузі [104]

№ з/п	Назва	Тип	Дата	Номер	Видаєник
1	2	3	4	5	6
1	«Про лікарські засоби»	Закон України	04-04-1996	123/96-ВР	Верховна Рада України
2	«Основи законодавства України про охорону здоров'я»	Закон України	19-11-1992	2801-ХІІ	Верховна Рада України
3	«Про основні засади державного нагляду у сфері господарської діяльності»	Закон України	05-04-2007	877-V	Верховна Рада України
4	«Про ліцензування видів господарської діяльності»	Закон України	02-03-2015	222-VІІІ	Верховна Рада України
5	«Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів)»	Постанова Кабінету Міністрів України	30-11-2016	929	Кабінет Міністрів України
6	Деякі питання державного контролю якості лікарських засобів	Постанова Кабінету Міністрів України	03-02-2010	260	Кабінет Міністрів України
7	«Про затвердження Порядку відбору зразків продукції для визначення її якісних показників та форми акта відбору зразків продукції»	Постанова Кабінету Міністрів України	31-10-2007	1280	Кабінет Міністрів України
8	«Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів...»	Постанова Кабінету Міністрів України	05-06-2019	465	Кабінет Міністрів України

1	2	3	4	5	6
9	«Про затвердження Порядку контролю якості лікарських засобів під час оптової та роздрібною торгівлі»	Накази міністерств та інших центральних органів влади	29-09-2014	677	МОЗ України
10	«Про затвердження Правил виробництва (виготовлення) та контролю якості лікарських засобів в аптеках»	Накази міністерств та інших органів влади	17-10-2012	812	МОЗ України
11	«Про затвердження Порядку здійснення контролю за відповідністю імунобіологічних препаратів, що застосовуються в медичній практиці, вимогам державних і міжнародних стандартів»	Накази міністерств та інших центральних органів влади	01-10-2014	698	МОЗ України
12	Про затвердження Правил виписування рецептів на лікарські засоби і виробу медичного призначення...»	Накази міністерств та інших органів влади	19-07-2005	360	МОЗ України
13	«Про затвердження Інструкції із санітарно-протиепідемічного режиму аптечних закладів»	Накази міністерств та центральних органів влади	15-05-2006	275	МОЗ України
14	«Про затвердження Правил утилізації та знищення лікарських засобів»	Накази міністерств та центральних органів влади	24-04-2015	242	МОЗ України
15	«Про затвердження Переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи»	Накази міністерств та інших центральних органів влади	06-07-2012	498	МОЗ України
16	Настанова «Лікарські засоби. Належна практика дистрибуції» СТ-Н МОЗУ 42-5.0:2014	Накази міністерств та центральних органів влади	16-02-2009	95	МОЗ України
17	Настанова «Лікарські засоби. Належна практика зберігання» СТ-Н МОЗУ 42-5.1:2011	Накази центральних органів влади	16-02-2009	95	МОЗ України

Продовж. дод. Б

1	2	3	4	5	6
18	«Про затвердження Правил зберігання та проведення контролю якості лікарських засобів у лікувально-профілактичних закладах»	Накази міністерств та інших центральних органів влади	16-12-2003	584	МОЗ України
19	«Про порядок проведення профілактичних щеплень в Україні та контроль якості й обігу медичних імунобіологічних препаратів»	Накази міністерств та інших центральних органів влади	16-09-2011	595	МОЗ України
20	«Про затвердження Порядку встановлення заборони та поновлення обігу лікарських засобів на території України»	Накази міністерств та центральних органів влади	22-11-2011	809	МОЗ України
21	Настанова «Лікарські засоби. Належна виробнича практика» СТ-Н МОЗУ 42-4.0:2016	Накази міністерств та центральних органів влади	16-02-2009	95	МОЗ України
22	Настанова «Лікарські засоби. Досье виробничої дільниці» СТ-Н МОЗУ 42-4.1:2011	Накази центральних органів влади	12-04-2011	203	МОЗ України

ДОДАТОК В. Нормативно-правові акти у сфері торгівлі

№ з/п	Назва	Тип	Дата	Номер	Видавець
1	«Про захист прав споживачів»	Закон України	12.05.1991	1023-ХІІ	Верховна Рада України
2	«Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»	Закон України	28.12.2007	877-V	Верховна Рада України
3	«Про затвердження Порядку накладення стягнень за порушення законодавства про захист прав споживачів»	Постанова	17.08.2002	1177-2002-п	Кабінет міністрів України
4	«Про затвердження форм актів, постанов та рішень»	Наказ	11.01.2012	z0173-12	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України
5	«Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів»	Постанова	15.06.2006	833-2006-п	Кабінет міністрів України
6	«Про реалізацію окремих положень Закону України "Про захист прав споживачів"»	Постанова	19.03.1994	172-94-п	Кабінет міністрів України
7	«Про затвердження положень щодо захисту прав споживачів»	Постанова	25.01.1995	26/95-ВР	Верховна Рада України
8	«Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Закон України	06.07.1995	265/95-ВР	Верховна Рада України
9	«Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів»	Закон України	23.12.1997	771/97-ВР	Верховна Рада України
10	«Про затвердження Правил роботи дрібнороздрібної торговельної мережі»	Наказ	08.07.1996	z0372-96	Міністерство зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України

ДОДАТОК Г. Характеристика первинної документації з обліку товарів

Назва документу	Призначення й характеристика документу
Видаткова накладна	Первинний документ, за допомогою якого підтверджується факт здійснення покупки товару від постачальника, а також продажу товару покупцю.
Товарно-транспортна накладна	Первинний документ, що підтверджує факт списання товарно-матеріальних цінностей й передачу товару покупцю. Також за цим документом можна враховувати транспортно-заготівельні витрати у зв'язку із купівлею товарних запасів.
Податкова накладна	Первинний документ, який заповнюють платники податку на додану вартість для обліку податкового зобов'язання (продавець) та податкового кредиту (покупець).
Внутрішня накладна	Первинний документ, за яким відбувається підтвердження факту здійснення переміщення товарного запасу зі складу у торговельний зал або між складами.
Рахунок-фактура	Документ, у якому вказується сума, яку повинен заплатити покупець постачальнику за перший товар. Даний документ несе інформаційний характер й не має відображення в обліку.
Договір купівлі-продажу	Юридичний документ, у якому вказується повна інформація про намір передати у власність іншій стороні певний вид товарно-матеріальних цінностей. Зазвичай використовується під час оптових закупівель, між підприємствами, під час операцій, й яких аптечний заклад виступає покупцем.
Акт приймання-передачі товару	Первинний документ, який засвідчує факт передачі товарних запасів покупцю, використовується у разі невикористання видаткової накладної.
Фіскальний касовий чек на товари	Розрахунковий документ, у якому відображається факт здійснення оплати покупцем за певні товари.
Картка складського обліку	Складський документ, який використовується для обліку руху товарних запасів між складами підприємства.

**ВІННИЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ**

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ
УПРАВЛІННЯ ТОВАРНМИ ОПЕРАЦІЯМИ ПІДПРИЄМСТВА**

МОНОГРАФІЯ

All rights reserved.

WARNING

Without limitation, no part of this publication may be reproduced, stored, or introduced in any manner into any system either by mechanical, electronic, handwritten, or other means, without the prior permission of the authors.

Edited by the authors.

ISBN 978-2-5494-0319-1