УДК 657.471.1: 658.8

Н.В. Фірсова, к.е.н., доцент Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

У статті досліджуються проблеми посилення орієнтації обліку на управління підприємством. Розкривається роль обліку в управлінні підприємством. Розглядаються актуальні питання та підходи до організації обліку витрат на підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації України.

Досліджуються проблеми сучасного стану фінансового обліку витрат підприємств роздрібної торгівлі. Визначено особливості формування витрат у підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації. Розвинуто методику фінансового обліку торговельних витрат та розроблено форму внутрішньовідомчої звітності, зокрема Звіту про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі за окремими товарними групами, матеріально-відповідальними особами, магазинами, відділами. Запропоновано облік транспортно-заготівельних витрат здійснювати методом середньоарифметичної зваженої за окремими групами товарів, що дасть можливість визначати витратомісткість товарів і калькулювати собівартість їх реалізації у розрізі товарних груп. Уточнено і розширено номенклатуру адміністративних та витрат на збут товарів. Визначено основні напрями удосконалення фінансового та управлінського обліку витрат із застосуванням інформаційних систем та комп'ютерних технологій.

Ключові слова: витрати, інформація, облік, підприємства споживчої кооперації, роздрібна торгівля, собівартість, товари, управління, фінансовий облік.

Стаття містить 2 таблиці та 6 літературних джерел.

Н.В. Фирсова

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ УКРАИНЫ

В статье исследуются проблемы усиления ориентации бухгалтерского учета в управлении предприятием. Раскрывается роль бухгалтерского учета в управлении предприятием. Рассматриваются актуальные вопросы и подходы к организации учета расходов предприятий розничной торговли потребительской кооперации Украины.

Исследуются проблемы современного состояния финансового учета расходов предприятий розничной торговли. Определены особенности формирования расходов на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации. Развита методика финансового учета издержек обращения и разработана форма внутриведомственной отчетности, в том числе Отчета о себестоимости реализованных товаров в розничной торговле по отдельным товарным группам, материально-ответственным лицам, магазинам, отделам. Предложено учет транспортно-заготовительных расходов осуществлять методом среднеарифметической взвешенной по отдельным группам товаров, что позволит определять затратоёмкость товаров и калькулировать себестоимость реализации в разрезе товарных групп. Уточнена и расширена номенклатура административных расходов и расходов на сбыт товаров. Определены основные направления совершенствования финансового и управленческого учета расходов с применением информационных систем и компьютерных технологий.

Ключевые слова: расходы, информация, бухгалтерский учет, предприятия потребительской кооперации, розничная торговля, себестоимость, товары, управление, финансовый учет.

N. Firsova

FEATURES OF COST ACCOUNTING RETAIL TRADE CONSUMER COOPERATIVES IN UKRAINE

Investigates the problems of strengthening the orientation of accounting in the management of the enterprise. Reveals the role of accounting in the management of the enterprise. Devoted to the topical issues and approaches to cost accounting of consumer cooperation of Ukraine retailers.

Investigates the problems of the current state of financial accounting costs retailers. The features of the formation of the cost of retail consumer cooperative enterprises. The technique of accounting trade costs and developed a form of intradepartmental reports, including the Report on the cost of goods sold at retail for individual product groups, the material and responsible persons, shops, department. Proposed accounting of transportation and procurement costs to carry out the method of weighted arithmetic mean of the individual product groups, which will determine the capacity of the costs of goods and calculate the cost of sales by product groups. To clarify and expand the nomenclature of administrative costs and sales costs of the goods. The main directions of improvement of financial and management accounting costs with the use of information systems and computer technology.

Keywords: costs, information, accounting, enterprise of consumer cooperation, retail trade, cost, goods, management, financial accounting.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями, аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних умовах господарювання найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю залишається бухгалтерський облік. Облікова інформація повинна забезпечувати досягнення поставлених цілей і завдань, які використовуються на різних рівнях управління підприємством.

Як зауважує В.Б. Моссаковський: «Ускладнення системи управління вимагає істотного поліпшення інформаційного забезпечення як основи прийняття рішень. Це потребує перегляду функцій органів різного рівня, забезпечення їх інформацією тощо, тобто поряд зі змінами системи управління виникла потреба приведення у відповідність до її вимог облікової підсистеми» [1].

Саме тому однією з найважливіших функцій системи бухгалтерського обліку є інформаційна як засіб забезпечення користувачів необхідною обліковою інформацією.

Одним із найважливіших економічних показників, що характеризує ефективність діяльності підприємства, є позитивний фінансовий результат. Доходи торговельного підприємства можна збільшити за рахунок підвищення цін на товари, але в свою чергу, це може спричинити зниження попиту населення, оскільки ціни диктує ринок. А тому основним важелем в ефективності діяльності підприємства залишається оптимізація витрат. Для того щоб інформація про витрати торговельних підприємств своєчасно надходила до користувачів, а також з метою забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів необхідно конкретизувати методику обліку торговельних витрат відповідно до умов і обсягів діяльності підприємств торгівлі та їх організаційної структури.

Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку витрат знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.О. Озеран, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та ін. Однак, ряд проблем, пов’язаних із відображенням у фінансовому обліку витрат торговельних підприємств та їх оцінкою залишаються недостатньо розробленими і вимагають вирішення з урахуванням особливостей діяльності підприємств споживчої кооперації.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення спірних аспектів обліку витрат торговельних підприємств та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення методики їх відображення у фінансовому обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виходячи із того, що фінансовий облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться кожним підприємством та передбачає сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і національних стандартів бухгалтерського обліку.

Облікова система торговельного підприємства споживчої кооперації щодо торговельних витрат має складатися з таких елементів:

- облікової політики й основних принципів ведення бухгалтерського обліку торговельних витрат;
- організаційної структури підрозділу, що відповідає за підготовку звітності та ведення обліку торговельних витрат;
- розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які відповідають за ділянку обліку торговельних витрат;
- організації і підготовки, обробки й збереження документів, що відображують господарські операції за здійснення торговельних витрат;
- порядку відображення цих господарських операцій в облікових регістрах, форми й методи узагальнення даних про торговельні витрати в облікових регістрах і звітності;
- критичних сфер обліку торговельних витрат де ризик виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності є особливо великим;
- засобів і процедур контролю, що передбачені в галузях системи обліку торговельних витрат.

Спеціальні процедури, які здійснюють працівники обліку, мають бути спрямовані на визначення реальності господарських операцій, пов'язаних із витрачанням коштів, виявлення недостовірних документів на списання товарно-матеріальних цінностей і послуг. Насамперед це стосується фахівців з обліку, які відіграють важливу роль у підприємствах роздрібної торгівлі для здійснення дієвого контролю і забезпечення його високої результативності. Адже забезпечення збереження майна, раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання фінансової та кошторисної дисципліни, перебувають у прямій залежності від стану бухгалтерською обліку, виконання бухгалтерським персоналом своїх контрольних функцій. Ці функції персонал має здійснювати керуючись вимогами, передбаченими у нормативних документах і законодавчих актах з бухгалтерського обліку, витрат обігу, дотримання кошторису витрат. Перш ніж відобразити фінансово-господарські операції, пов'язані з витратами, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку бухгалтери зобов'язані всі без винятку документи, що належать до цих операцій, досконало проаналізувати, перевірити достовірність і законність наведених у них даних і показників. Це відноситься як до первинних облікових документів, так і до звітних даних, які подають органам управління, статистичним і податковим органам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати», затверджені наказами Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 та від 31.12.1999 р. № 318, відповідно [2, 3].

Для обліку торговельних витрат у системі споживчої кооперації Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій споживчої кооперації, затверджених постановою Правління Укоопспілки від 19.12.2001 р. № 304 та Інструкцією про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах

споживчої кооперації призначено клас 9 «Витрати діяльності», який включає рахунки першого порядку: 90 «Собівартість реалізації»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності» [4].

Дослідження стану обліку витрат у торговельних підприємствах споживчої кооперації України виявило недосконаліть організації, технології збору та обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності. Цьому здебільшого заважає недосконала внутрішньовідомча звітність, яку застосовують у системі споживчої кооперації [5].

Зокрема, на досліджуваних підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації сьогодні не існує такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими їх найменуваннями, товарними групами, матеріально відповідальними особами, торговельними відділами та торговельними точками. В товарно-грошовому звіті форми № 058 собівартість реалізованих товарів відображується загальною сумою за звітний період.

У розвиток наведених вище пропозицій автором пропонується форма Звіту про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі, яку наведено табл. 1.

Таблиця 1

Звіт про собівартість реалізованих товарів у магазині «Мінімаркет» Федорівського споживчого товариства за червень місяць 2016 р., грн.

Назва статей	План	Факт	Відхилення (+,–)
Купівельна вартість товарів	70000,00	76390,00	+6390,00
Ввізне мито	–	–	–
Непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству	–	–	–
Транспортно-заготівельні витрати	12000,00	12400,00	+400
Витрати зі страхування ризиків транспортування товарів	–	–	–
Інші витрати	13000,00	13000,00	–
Разом: собівартість реалізованих товарів	95000,00	101790,00	+6790,00

Застосування цього Звіту на практиці сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності підприємства роздрібної торгівлі та дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами, які включають до собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі, у необхідних розрізах.

Значна сума витрат торговельних підприємств йде на товарозабезпечення. Це витрати на формування договірної політики з постачальниками товарів та на їх замовлення, оплата праці товарознавців і відрахування на соціальні заходи з неї, поштово-телеграфні та інші витрати. Цю групу витрат пропонуємо обліковувати на окремому субрахунку 2895 «Витрати на товарозабезпечення».

Зважаючи на те, що товари в торговельних підприємствах споживчої кооперації не тільки реалізовуються, а й зберігаються, вважаємо доцільним витрати на зберігання товарів обліковувати на субрахунку 9112 «Витрати на зберігання товарів роздрібної торгівлі» та відображувати в фінансовій звітності окремим рядком 042 «Витрати на зберігання товарів».

Однією із проблем обліку собівартості реалізованих товарів є визначення та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Для відображення сум транспортно-заготівельних витрат по товарах, що надійшли до магазину, призначена остання графа товарно-грошового звіту (форма № 058). Із звітів матеріально відповідальних осіб суму транспортно-заготівельних витрат записують у журнал форми № К-3. Для обліку

транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) відкривають окремий аналітичний рахунок – субрахунок 2892 «Транспортно-заготівельні витрати в роздрібній торгівлі».

Сума ТЗВ, яку відносять до товарів, що були реалізовані, розподіляється між залишком товарів і реалізованими товарами розрахунковим способом із застосуванням методу середньої арифметичної простої. Як свідчать проведені дослідження, такий метод має суттєві недоліки, оскільки його застосування на практиці приводить до отримання розрахованих середніх даних, які за суттю є далекими від фактичних даних. Проте в умовах, коли немає можливості визначити ТЗВ, що відносять до певної групи товарів, немає необхідності робити розрахунок ТЗВ за методом середньої арифметичної зваженої. Ця проблема справляє негативний вплив на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості окремих товарних груп.

Альтернативним методом є не облік ТЗВ на одному аналітичному рахунку у загальній сумі, а їх розподіл відповідно до груп товарів, по яких вони були здійснені, за кожним товарним документом. В умовах комп'ютеризації обліку для цього у довіднику «План рахунків» необхідно встановити для субрахунку 2892 субконто «Товарно-матеріальні цінності». В комп'ютері буде накопичуватись інформація про транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) за товарними групами.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надає підприємствам право обирати форму бухгалтерського обліку і визначати методи ведення виробничого (управлінського) обліку [6].

З огляду на особливості здійснення торговельної діяльності та необхідність забезпечення в досліджуваних підприємствах і організаціях споживчої кооперації дієвого контролю за різними видами витрат обігу та резервів їх зниження вважаємо за доцільне розширити склад витрат, що відображуються за деякими статтями адміністративних витрат і витрат на збут у Книгах аналітичного обліку.

Ураховуючи наведене вище, пропонуємо деталізувати склад витрат, що відображуються за статтею 3 «Витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» у Книзі форми № К-22, а саме – виділити такі статті: 3.1. «Витрати на операційну оренду основних засобів»; 3.2. «Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші»; 3.3. «Витрати на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони».

З метою підвищення аналітичності обліку витрат на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів у складі статті 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» доцільно також виділити статті: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Податок на нерухоме майно»; 9.3. «Акцизний податок»; 9.4. «Єдиний податок»; 9.5. «Інші податки і збори».

Із статті 12 «Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів» у Книзі форми № К-22 необхідно виокремити такі статті: 12.1. «Витрати на дезінфекцію та дератизацію»; 12.2. «Витрати на утримання холодильного обладнання, морозильників»; 12.3. «Інші господарські витрати на утримання торгових приміщень».

Крім того, зважаючи на те, що деякі відомості про окремі види витрат на збут у Книзі форми № К-22 подано в згорнутому вигляді по статті «Інші витрати на збут», пропонуємо використати вільні рядки Книги для відкриття таких аналітичних статей: 13. «Витрати на ремонт основних засобів»; 14. «Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів при відпуску їх в експлуатацію»; 15. «Витрати, пов'язані з придбанням і використанням бланків бухгалтерських документів, регістрів, звітності».

Споживспілкам та їх підприємствам, що ведуть аналітичний облік адміністративних витрат, для забезпечення постійного контролю за використанням коштів на їх здійснення рекомендовано деталізувати склад деяких видів витрат за окремими статтями, що відображуються у Книзі форми № К-21, а саме:

– із статті 3 «Витрати на утримання основних засобів та інших малоцінних необоротних матеріальних активів» виділити статті: 3.1. «Витрати на утримання службового автомобільного транспорту»; 3.2. «Витрати на оперативну оренду основних засобів»; 3.3. «Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інше»; 3.4. «Витрати на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони»;

– із статті 7 «Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс, телекс тощо)» виокремити статті: 7.1. «Витрати на телефонний зв'язок»; 7.2. «Витрати на мобільний зв'язок»; 7.3. «Поштово-телеграфні витрати»;

– із статті 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» виділити такі статті: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Податок на нерухоме майно»; 9.3. «Інші податки і збори».

З метою реалізації цих пропозицій на підприємствах споживчої кооперації слід внести відповідні корективи до методики фінансового обліку торговельних витрат.

Проте практика доводить, що торговельним підприємствам споживчої кооперації часто недостатньо інформації про витрати у розрізі встановленої номенклатури статей, а Інструкція № 304 не містить рекомендацій щодо здійснення обліку торговельних витрат за елементами. У цьому зв'язку з метою виділення ділянки обліку витрат за елементами у системі рахунків бухгалтерського обліку в дрібних підприємствах споживчої кооперації пропонуємо застосовувати інтегровану методику фінансового й управлінського обліку, а у великих підприємствах та організаціях – двокругову.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено «вмонтування» рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до системи рахунків фінансового обліку підприємств і організацій. Вважаємо, що для цілей організації управлінського обліку торговельних витрат до рахунків фінансового обліку витрат, передбачених Планом рахунків, потрібно відкрити рахунки третього і четвертого порядків – субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

У розвиток наведених вище пропозицій стосовно побудови обліку витрат на досліджуваних підприємствах споживчої кооперації нами запропоновано структуру субрахунків та аналітичних рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку торговельних витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки обліку торговельних витрат

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)	Аналітичні рахунки (субрахунки четвертого порядку)
902 «Собівартість реалізованих товарів»	9021 «Собівартість реалізованих товарів оптової торгівлі» 9022 «Собівартість реалізованих товарів роздрібної торгівлі»	Витрати на товарозабезпечення за місцями зберігання товарів
		Витрати на товарозабезпечення за працівниками
		Витрати на товарозабезпечення за видами ТМЦ
		Витрати на товарозабезпечення за статтями витрат
911 «Витрати на зберігання товарів»	9111 «Витрати на зберігання товарів оптової торгівлі» 9112 «Витрати на зберігання товарів роздрібної торгівлі»	Витрати на зберігання товарів за місцями виникнення
		Витрати на зберігання товарів за відповідальними працівниками
		Витрати на зберігання товарів за статтями витрат

92 «Адміністративні витрати»	9201 «Адміністративні витрати підприємств» 9202 «Адміністративні витрати споживспілок»	Адміністративні витрати за місцями виникнення
		Адміністративні витрати за відповідальними працівниками
93 «Витрати на збут»	9301 «Витрати на збут оптової торгівлі» 9302 «Витрати на збут роздрібної торгівлі»	Витрати на збут за місцями виникнення
		Витрати на збут за відповідальними працівниками
		Витрати на збут за статтями витрат

Аналізуючи рахунки, наведені у табл. 2, слід зазначити, що суттєвим є виділення на рівні аналітичного обліку торговельних витрат за місцями зберігання товарів та їх видами, за працівниками, що відповідають за формування витрат, і статтями витрат підприємств роздрібної торгівлі.

Так, ураховуючи наведені пропозиції щодо деталізації обліку витрат на збут до рахунку 93 «Витрати на збут», можна відкрити субрахунки четвертого порядку для обліку таких видів витрат: на операційну оренду основних засобів; на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші; на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони; на дезінфекцію та дератизацію; на утримання холодильного обладнання, морозильників; інших господарських витрат на утримання торгових приміщень.

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямах дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння поведінки витрат для їх оперативного контролю і визначити на цій основі фінансовий результат від здійснення операційної діяльності. Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про витрати торговельних підприємств, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу управління торговельними витратами на рівні підприємств і організацій споживчої кооперації України, а отже, більш ефективну їх діяльність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія. – К.: Інтерпрес ЛТД; 2009. – 326 с.

2. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pro-u4ot.info /?section=browse&CatID=92&ArtID=13612

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) // В.М. Пархоменко. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Ч.9. – Луганськ: Футура, 2006. – 672с.

4. Інструкція про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації – К.: ДІЯ, 2008. – 214с.

5. В.Озеран, П.Куцик, А. Волошин. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посіб – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – 660с.

6. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14