

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТОВАРІВ У ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Л.А. Козаченко, к.е.н., доцент

Т.С. Пісоченко, к.е.н., асистент

Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв

Торговельні відносини безпосередньо впливають на систему економіки країн, так як забезпечують зв'язок між виробником і споживачем, а також є віддзеркаленням ефективності їх внутрішнього та зовнішнього економічного середовища. Наразі сучасний стан економіки України потребує упровадження ефективних новітніх тенденцій розвитку торговельних відносин, що наразі існують у світі. Зокрема, ефективна система бухгалтерського обліку товарів торговельних підприємств є основою формування інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень, що зумовлює їх ефективності та дієвість.

Наявні на сьогодні наукові доробки таких авторів, як Ф. Бутинець, Ю. Верига, О. Іваненко, А. Должанський, О. Дроздова, О. Карпенко, В. Лень, А. Мазаракі, Н. Трішкіна, О.В. Фоміна, Н. Фірсова та інших розкривають багатогранність аспектів організації обліку надходження та вибуття товарів у торговельних підприємствах, а проблеми, що піднімаються, зумовлюють необхідність подальших досліджень.

На рівні держави регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні здійснюється з дотриманням принципів, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], законодавчих і нормативних актів з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств.

Методологічні засади формування інформації про товари та її розкриття визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2]. Одиницею бухгалтерського обліку товарів, згідно з П(с) БО 9 «Запаси», є їх найменування або однорідна група (вид). Також даним нормативним документом визначений порядок формування первісної вартості товарів з урахуванням різних шляхів їх надходження. Цим же документом визначається метод списання у разі вибуття товарів, зокрема: ідентифікаційної собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ціни продажу.

Наразі торговельні підприємства використовують типові форми первинних документів з обліку товарів, а саме: товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, прибуткова накладна, рахунок-фактура, видаткова накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку, звіт про рух матеріальних цінностей, оборотна відомість по товарно-матеріальних рахунках тощо [4].

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено ведення обліку наявності та руху товарів підприємства на рахунку 28 «Товари». У випадках, коли товари, що надійшли від постачальника не відповідають критеріям визнання активом через невідповідність стандартам, умовам договору, технічним умовам, застосовують позабалансовий рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» за справедливою вартістю або за ціною, указаною в документах постачальника, до моменту погодження ціни з постачальником [3].

Ще однією особливістю в обліку торгівлі є те, що вся інформація про витрати сконцентрована на 92 рахунку «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» [4]. Ціна реалізації товару складається з первісної вартості товарів, плюс торгової націнки. Торгова націнка фактично являє собою прибуток, який підприємство планує отримати від реалізації товару (певного виду). Для обліку торгової націнки використовується рахунок 285 «Торгова націнка», що призначений для підприємств роздрібною торгівлі. По кредиту рахунку 285 відображається нарахування націнки на товари (в кореспонденції з рахунком 282), а по дебету — її списання наприкінці місяця.

З метою обліку Транспортно-заготівельних витрат (далі - ТЗВ) для товарів, як в роздрібній торгівлі, так і в гуртовій використовують субрахунок 289 [4]. Узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів, готової продукції, робіт і послуг, про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації». За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, а за дебетом — належна сума податків, результат операцій перестраховування та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [4].

Дослідження нормативного забезпечення обліку товарів та наукових робіт провідних вітчизняних науковців дають підстави окреслити основні проблеми з якими стикаються вітчизняні торговельні підприємства при організації обліку операцій з надходження і вибуття товарів, а також контролю за їх зберіганням.

Так, удосконалення потребує порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, що є важливою складовою формування первісної вартості товарів. Карпова В. у своїй роботі описує, що П(С)БО передбачає два варіанти відображення ТЗВ у бухгалтерському обліку: пряме включення до вартості товарів; облік на окремому субрахунку [5].

При використанні методу прямого включення до вартості запасів суми витрат, що безпосередньо відносяться до придбаних запасів можна достовірно визначити (п.5.5 Методрекомедації №2, п.2.4 розділ II Методрекомедацій №635) отже ТЗВ у періоді придбання запасів відразу (під час оприбуткування) включають до їхньої первісної вартості і відображають на відповідних субрахунках обліку запасів. Другий метод обліку ТЗВ, передбачає, що ТЗВ обліковують на окремому субрахунку та списують лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка ТЗВ. Відповідно ТЗВ включається не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття (реалізації, витрачання тощо) [5].

Н.В. Фірсова зазначає, що використання методу середньої арифметичної зваженої, за допомогою якого визначається сума ТЗВ, яку зараховують до товарів, що були реалізовані, не є доцільним [6]. Застосування у торговельній практиці цього методу призводить до отримання розрахованих середніх даних, які не завжди є достовірними, що негативно впливає на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості товарних груп. Отже, коли немає можливості визначити ТЗВ, що зараховують до певної групи товарів, бухгалтеру не обов'язково розраховувати ТЗВ за вказаним методом. Доцільно ТЗВ розподіляти відповідно до груп товарів, за які ми вони були здійснені, за кожним товарним документом.

Торговельні підприємства, що здійснюють реалізацію великогабаритних товарів, з метою залучення клієнтів, пропонують за власний рахунок оплачувати доставку товару покупцеві. Тому власні витрати, що понесені таким продавцем товарів на їх перевезення, не збільшують собівартість товарів, що продаються, а як витрати на збут обліковують за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» [5].

Також, проблемним питанням в правильному відображенні в обліку є операції пов'язані з існуванням факторів, що впливають на зниження ціни товарів, зокрема втрата конкурентоспроможність зразків, що продаються, через високий рівень цін на них, сезонні коливання споживчого попиту, втрата товаром своїх первісних якостей, моральне застаріння, закінчення строку реалізації, відповідно і зумовлюють його уцінку.

Як правило, уцінку товарів на торговельних підприємствах проводять за даними інвентаризації або за даними бухгалтерського обліку. Відображення уцінки товарів у бухгалтерському обліку відбувається відповідно до вимог П(С)БО 9 [2]. В торгівлі придбані (отримані) або виготовлені запаси (у тому числі товари) зараховують на баланс за первісною вартістю, потім відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: за первісною вартістю; за чистою вартістю реалізації [7].

У підприємствах роздрібною торгівлі облік товарів ведуть у продажних цінах і при уцінці товару до чистої вартості реалізації, необхідно суму зниження продажної вартості товару розділити на дві складові: на суму, на яку знижується торгова націнка та суму, на яку знижується первісна (купівельна) вартість товару. За дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 зазначають зниження суми торгової націнки, суму зменшення первісної (переоціненої) вартості товару (суму уцінки) відображають на рахунах Дт 946 - Кт 282 [7].

У випадку, якщо надалі чиста вартість реалізації раніше уцінених товарів збільшується, то на суму збільшення, але не більше суми попереднього зменшення, визнають інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів. Суму такого доходу відображають за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (п. 5.8 Методрекомендації №2). Зазначимо, що П(С)БО 9 визначено тільки уцінку первісної вартості товарів і не мають процедур дооцінки їх первісної вартості [7].

Бухгалтерській службі торговельного підприємства необхідно забезпечити дієву систему бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, зокрема: сформувати проведення уцінки товарів; визначити підходи документального оформлення уцінки товарів; враховувати в обліковому відображенні податкових наслідків проведення уцінки товарів.

Отже, вітчизняним торговельним підприємствам в умовах невизначеності їх підприємницької діяльності доцільно зосередити увагу на критичних ділянках обліку торговельних витрат з великим ризиком виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності; організувати контроль за зберіганням та продажем товарів; своєчасно адаптувати діяльність підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища; планувати маркетингову діяльність.

Література:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada>.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України [Електронний ресурс]: Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua>.

4. Маляревський Ю. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посібн. / Ю.Маляревський, М.Горяєва, Н.Пасенко та ін. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2012. — 616 с.
5. Транспортно-заготівельні витрати: загальні правила обліку в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009983
6. Фірсова Н.В. Удосконалення обліку витрат підприємств роздрібною торгівлі споживчої кооперації України / Н. Фірсова, Р.Желізняк // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. -2016. -№ 4 (76).- С.122-128.
7. Уцінка товарів на підприємстві торгівлі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/september/issue-76/article-21533.html>