

УДК 657.442(045)

Дзюба О.М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Вінницького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ТОВАРНІ ОПЕРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ З УРАХУВАННЯМ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Статтю присвячено особливостям здійснення товарних операцій підприємствами роздрібною торгівлі. Розглянуто особливості відображення інформації про товарні операції в обліку та звітності підприємства з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду. Значну увагу приділено обліковим проблемам товарних утрат і нестач товарів на підприємствах роздрібною торгівлі.

Ключові слова: товарні операції, товари, роздрібна торгівля, товарні втрати, нестача, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Дзюба О.М. ТОВАРНЫЕ ОПЕРАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Статья посвящена особенностям осуществления товарных операций предприятиями розничной торговли. Рассмотрены особенности отражения информации о товарных операциях в учете и отчетности предприятия с учетом отечественного и международного опыта. Значительное внимание уделено учетным проблемам товарных потерь и недостач товаров на предприятиях розничной торговли.

Ключевые слова: товарные операции, товары, розничная торговля, товарные потери, недостаток, международные стандарты финансовой отчетности.

Dziuba O.M. COMMODITY OPERATIONS OF ENTERPRISE: FEATURES OF ACCOUNTING ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

The article is devoted to the peculiarities of the commodity operations retailers. The features display information on commodity transactions and accounting statements on the basis of domestic and international experience. Special attention is paid to the problems your product losses and shortages of goods to retailers.

Keywords: commodity operations, products, retail, product loss, shortage, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Торговельна діяльність завжди відрізнялась від інших видів діяльності та мала свої особливості, що суттєво впливають і на ведення обліку підприємств торгівлі, особливо роздрібних. На сучасному етапі розвитку роздрібною торгівлі відбуваються значні зміни у структурі даної сфери, що пов'язано з появою та активним розвитком нових форматів торгівлі, використанням прогресивних технологій продажу, сучасних логістичних та інформаційних систем, а також широким спектром супутніх послуг. Не до кінця опрацьованими залишаються теоретичні проблеми, методика та організація обліку товарних операцій торговельних підприємств, це, своєю чергою, впливає на якість інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств. Останні роки характеризуються тенденцією посилення конкуренції, зменшення прибутку та зниження темпів розвитку ринку. У зв'язку із зазначеним керівники підприємств роздрібною торгівлі перебувають у постійному пошуку шляхів росту рентабельності діяльності. Одним із таких шляхів є ефективне управління товарними запасами, що ґрунтується на формуванні облікової інформації про товарні операції. Отже, необхідна особлива увага до організації обліку діяльності підприємств торгівлі в сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні особливості організації обліку товарних операцій на підприємствах роздрібною торгівлі висвітлені в працях вітчизняних науковців, зокрема: Н.В. Хоменка, Ю.А. Вериги, В.Ю. Гордолова, О.О. Нестеренка, П.Й. Атамаса, Г.О. Крамаренка, М.В. Мниха, І.Г. Волошана та ін. Аналізуючи науковий внесок вітчизняних учених, необхідно відзначити, що науково-методична база обліку товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі не повною

мірою задовольняє потреби управління. Крім того, вона не завжди адаптована до підприємств сучасних торговельних форматів.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей здійснення товарних операцій підприємствами роздрібною торгівлі та відображення інформації про них в обліку.

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

Облік товарних операцій на підприємствах роздрібною торгівлі забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання.

Ведення торговельної діяльності регламентується Порядком провадження торговельної діяльності та правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів від 15.06.2006 р. № 833, відповідно до якого торговельна діяльність провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також ресторанного господарства [1].

Враховуючи те, що торгівля має свої особливості, це стосується й організації та ведення обліку.

Облікова політика – це певна сукупність методів, принципів та процедур, які підприємство використовує для формування і подання звітності.

Облікова політика, прийнята підприємством роздрібною торгівлі, підлягає належному оформленню відповідним розпорядчим документом, яким, як правило, є наказ. До основного недоліку наказів про облікову політику підприємства можна віднести те, що опис принципів, методів і процедур подається суцільним текстом із пронумерованими позиціями, що ускладнює його опрацювання. Наказ почина-

ється з преамбули, де спочатку робляться посилання на нормативно-правову базу, котра дає право вибору форм і методів обліку. Найчастіше підприємства обмежуються посиланням лише на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, однак міжнародні стандарти, на жаль, залишаються поза увагою, у той час як сучасні умови розвитку вітчизняної економіки вимагають уніфікованого підходу до ведення обліку, особливо це стосується підприємств, які зобов'язані формувати фінансову звітність за міжнародними стандартами або в процесі своєї діяльності здійснюють операції експорту або імпорту. В обліковій політиці обов'язково зазначаються методи оцінки вибуття запасів, в роздрібній торгівлі, як правило, обирається метод за цінами продажу, оскільки його можуть застосовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на реалізовані товари. Сума торговельної націнки на товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки [2].

З огляду на вищезазначене, можна відмітити, що наказ про облікову політику доцільно формувати з двох частин або розділів: 1) організаційно-технічні питання, які стосуватимуться загальних положень організації обліку на підприємстві, нормативного підґрунтя наказу, форми організації бухгалтерського обліку, відповідальності за належну організацію, ведення обліку, за зберігання документації, недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації, порядку та строків проведення інвентаризацій, форми обліку; 2) безпосередньо методика обліку.

Найбільш повний обсяг інформації, який необхідний при проведенні аналітичних процедур щодо торговельної діяльності, отримується з числа фактографічної інформації. Максимальна частина фактографічного інформаційного забезпечення формується на основі даних бухгалтерського обліку, але крім облікової, до складу фактографічної інформації входять дані, які надають інші відділи підприємства (відділ кадрів, фінансовий відділ тощо).

Господарські операції, оформлені відповідними первинними документами для одержання узагальненої інформації про наявність і зміни активів підприємства, господарські процеси і фінансові результати діяльності, підлягають групуванню і відображенню в певному порядку в облікових регістрах.

Запис у регістрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Порядок запису господарських операцій в облікових регістрах регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим Наказом Міністерства України від 24 травня 1995 р. № 88. Відповідно до цього Положення, господарські операції в облікових регістрах записують тільки на підставі належно оформлених та опрацьованих документів чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок, засобами механізації або іншими засобами, які б забез-

печували збереження цих записів протягом тривалого часу і застерігали б внесення несанкціонованих і непомітних виправлень [3].

Економічні реформи в Україні стали можливими завдяки комплексу заходів, серед яких значна частка припадає на інтеграційні процеси у світову економіку, що потребує, зокрема, реформування бухгалтерського обліку і звітності. Мова йде про запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Як відомо, головними нормативними документами, якими керуються бухгалтери українських підприємств, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Стосовно запасів торговельних підприємств використовується П(С)БО «Запаси», крім того, при визнанні доходу від реалізації основним документом виступає П(С)БО «Дохід».

У зарубіжній практиці, згідно з МСБО 18 «Дохід», дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;

б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль продажних товарів;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) імовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити [4].

Міжнародні та національні стандарти мають певні відмінності.

Необхідно відзначити, що визначення запасам у П(С)БО 9 «Запаси» майже ідентичне відповідному МСБО 2 «Запаси». За винятком того, що в останньому пункті крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречним.

Звернемо увагу на відмінності в бухгалтерському обліку відображення запасів за національними П(С)БО та міжнародними стандартами, однак суттєві невідповідності П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» оцінюються як незначні (табл. 1).

Необхідно зазначити, що Міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. До об'єктивних переваг перед Національними стандартами можна віднести: чітку економічну логіку; узагальнення найкращої сучасної світової практики; простоту сприймання для користувачів фінансової інформації.

Однак Міжнародні стандарти містять певні недоліки, серед яких основними є узагальнений характер стандартів, який передбачає достатньо велике різноманіття в методах обліку; відсутність детальних інтерпретацій і прикладів співставлення стандартів із конкретними ситуаціями.

Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку за МСФЗ та П(С)БО. Враховуючи, що між П(С)БО та МСФЗ існують розбіжності, складена відповідно до П(С)БО та підтверджена аудитором фінансова звітність із точки зору іноземного інвестора може викривляти реальний фінансовий стан підприємства.

При веденні обліку товарних операцій на підприємствах торгівлі виникає багато питань стосовно відображення випадків нестачі товарів та товарних утрат, а також їх якості.

Загальне керівництво системою управління якістю повинен очолювати керівник підприємства, відповідальний за всю діяльність підприємства й економічні результати, які в умовах ринкової економіки не можуть бути високими при недостатній якості продукції [5].

Якість товарів є необхідною умовою діяльності підприємства на всіх життєвих циклах товарів.

Основне завдання виробляючих, посередницьких і торгуючих організацій – доведення до споживача товарів належного рівня якості, створеного на стадіях проектування (моделювання та конструювання) і безпосереднього виготовлення. Рішення її залежить від організації та ефективності контролю якості, як у ході операції виробничого циклу, так і у сфері торгівлі [5].

Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна» від 07.12.2011 р. № 1253 суттєво змінено Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, знищення, нестачі (псування) матеріальних цінностей, затверджений Поста-

новою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 [6].

Передусім це стосується вилучення значної кількості положень щодо самостійного розрахунку підприємством розмірів таких збитків. Із дня затвердження нового Порядку розмір збитків, завданих суб'єкту господарювання, якщо у його майні немає державної частки та якщо він не користується майном, що перебуває у державній чи комунальній власності, визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до Національних стандартів оцінки. У випадку завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді чи суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження методики оцінки майна» від 10.12.2003 р. № 1891.

Із сум, що стягнені відповідно до Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі чи організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення

Таблиця 1

Відмінності між МСБО та П (с)БО в оцінці запасів

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Визначення термінів	запаси – це активи, які: - утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством	запаси – це активи, які: - утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
	До запасів належать готова продукція і незавершене виробництво	
	Оцінка запасів	
	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати. 2. При виготовленні власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати». 3. При внесенні до статутного капіталу	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт із навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розташування та приведення до теперішнього стану
При надходженні	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні в результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів	Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів
	До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Допускається метод ЛІФО, собівартість останнього за часом надходження запасів
	Таке положення відсутнє	Підприємство має можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом)
	Раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.	Передбачається сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставини, що спричинили списання запасів, більше немає.
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Незалежну оцінку майна, відповідно до законодавства про оцінку майна, проводить на договірних засадах суб'єкт професійної оціночної діяльності, і його послуги є платними. Водночас Порядком у переліку витрат і збитків, які відшкодовуються за рахунок стягнених сум, не передбачено відшкодування підприємству витрат на незалежне оцінювання розмірів збитків, оскільки такі витрати не відносяться до робіт з відновлення матеріальних цінностей. Отже, у разі виникнення ситуації з розкраданням, знищенням (псуванням) цінностей, якщо суб'єкт господарювання має намір стягнути суму збитку з винної особи, такі витрати на оцінку він несе за власний рахунок.

Під час закупівлі, транспортування, збереження і реалізації товарів виникають товарні втрати і нестача товарів. Зниження розмірів утрат товарів є важливим джерелом скорочення витрат підприємства

Нові технології самообслуговування зумовлюють не тільки зручність, комфорт для покупця, високий рівень обслуговування, але й специфічні проблеми. Одна з них – зростання втрат товарів у торгівлі. Втрати товару – категорія багатоаспектна [7]

Втрата товарів в торгівлі може відбуватися як за рахунок недбалості працівників підприємства, так і внаслідок крадіжок невідомою особою.

Крім того розрізняють втрати нормовані (норма природного збитку) і ненормовані.

Згідно з Наказом Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їх застосування» від 02.04.87 р. № 88 [8], виділяють такі нормовані втрати:

- норми природного убутку продовольчих товарів у роздрібній мережі державної та кооперативної торгівлі;

- норми природного убутку продовольчих товарів під час зберігання на складах і базах роздрібних торговельних організацій громадського харчування;

- норми природного убутку продовольчих товарів під час зберігання і відпуску на дрібногуртових базах;

- норми природного убутку продовольчих товарів під час зберігання і видавання в коморах підприємств громадського харчування;

- норми природного убутку сирів під час зберігання на розподільчих холодильниках торгівлі;

- норми природного убутку продовольчих товарів під час транспортування автомобільним і гужовим транспортом;

- норми втрат від бою скляної тари з харчовими товарами на складах, базах, у роздрібних торговельних підприємствах та підприємствах громадського харчування;

- норми втрат від бою і щерблення скляної порожньої тари під час приймання, зберігання та відпускання на тарних складах гуртових та роздрібних торговельних організацій, у роздрібній торговельній мережі, на підприємствах громадського харчування, під час завантаження в залізничні вагони (баржі), транспортування автомобільним і гужовим транспортом [8].

Якщо втрати в межах норм природного убутку суттєво не впливають на фінансові результати діяльності підприємства, то нестачі, крім того, що впливають, ще й засвідчують факт неналежного управління підприємством.

Коливання попиту і пропозиції на окремі групи товарів, їх псування, фізичне та моральне старіння призводять до того, що облікова (балансова) вартість таких активів перевищує їх ринкову ціну. За таких

умов торговельне підприємство змушене проводити уцінку товарів [9].

Основним документом, який регламентує питання вартісної оцінки товарів і порядок проведення їх уцінки, є П(С)БО «Запаси». Запаси слід відображати за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації запасів визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням із очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут [2].

Для проведення переоцінки товарів підприємству доцільно створити комісію для проведення переоцінок, проводити постійний моніторинг вартості товарів, затвердити періодичність проведення переоцінок, у наказі про облікову політику прописати відображення в обліку результатів переоцінок.

Основним результатом переоцінки товарів є їх уцінка, яка проводиться за даними інвентаризації та оформлюється відповідним обліковим документом.

Висновки. У процесі здійснення торговельної діяльності підприємствами роздрібної торгівлі виникає низка питань, що стосуються товарних операцій. Передусім для ефективності облікової інформації підприємству необхідно досить виважено підійти до розробки наказу про облікову політику і врахувати всі особливості стосовно обліку товарів. Крім того, у процесі діяльності виникають об'єктивні та необ'єктивні випадки, що стосуються втрат товарів, їх нестач та псування, зменшення ринкової вартості, що також суттєво впливає на облікову інформацію, тому керівництву підприємства необхідно розробити механізми діяльності працівників у тій чи іншій ситуації та затвердити їх відповідними наказами по підприємству.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Порядок провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів від 15.06.2006 р. № 833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-p>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід». Редакція від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
5. Байдакова Л.І. Особливості управління якістю товарів у торгівлі / Л.І. Байдакова, І.М. Байдакова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/AL/Downloads/Tvis_2014_7_5.pdf.
6. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.12.2011 р. № 1253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1253-2011-p>.
7. Лозинський В.Т. Товарні втрати як чинник ризику застосування методів активізації продажу / В.Т. Лозинський // Сталлий розвиток економіки. – 2013. – № 1. – С. 321–323 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_1_71.
8. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їх застосування: Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 02.04.1988 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0088400-87>.
9. Занько Б. Облік уцінки товарів на підприємствах торгівлі / Б. Занько, О. Гринюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 1. – С. 73–80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2011_1_8.