

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

Н. В. ФІРСОВА, кандидат економічних наук, доцент;
Р. Є. ЖЕЛІЗНЯК

(Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»)

Анотація. *Мета статті полягає в дослідженні проблем сучасного стану фінансового обліку витрат підприємств роздрібною торгівлі. Методика дослідження.* Вирішення поставлених у статті завдань здійснено за допомогою таких методів дослідження: аналізу та синтезу, систематизації та узагальнення, діалектичного підходу. **Результати.** У статті досліджено проблеми посилення орієнтації обліку на управління підприємством. Розкрито роль обліку в управлінні підприємством. Розглянуто актуальні питання та підходи до організації обліку витрат на підприємствах роздрібною торгівлі споживчої кооперації України. Визначено особливості формування витрат на підприємствах роздрібною торгівлі споживчої кооперації. **Практична значущість результатів дослідження.** У статті розвинуто методику фінансового обліку торговельних витрат і 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 визначити витратомісткість товарів і калькулювати собівартість їх реалізації в розрізі товарних груп. Уточнено й розширено номенклатуру адміністративних та витрат на збут товарів. Визначено основні напрями удосконалення фінансового й управлінського обліку витрат із застосуванням інформаційних систем і комп'ютерних технологій.

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

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

В. Б. Моссаковський зауважує: «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 обліко-

вої 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, у свою чергу, це може спричинити зниження попиту населення, оскільки ціни диктує ринок. Тому основним важелем в ефективності діяльності підприємства залишається оптимізація витрат. Для того щоб інформація про витрати торговельних підприємств своєчасно надходила до корис-

тувачів, а також із метою забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, необхідно конкретизувати методику обліку торговельних витрат відповідно до умов та обсягів діяльності підприємств торгівлі, їх організаційної структури.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку витрат знайшли відображення у працях таких вітчизняних науковців 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 й вимагають вирішення з урахуванням особливостей діяльності підприємств споживчої кооперації.

Формування цілей статті (постановка завдання). 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 з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Виходячи з того, що фінансовий облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться кожним підприємством і передбачає сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства і його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів та 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 та збереження документів, що відображують господарські операції за здійснення торговельних

витрат;

- порядку відображення цих господарських операцій в облікових регістрах, форм методів узагальнення даних про торговельні витрати в облікових регістрах та 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 на підприємствах роздрібною торгівлі для здійснення дієвого контролю і забезпечення його високої результативності, адже забезпечення збереження майна, раціональне 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 в нормативних документах і законодавчих актах із 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 стосується як первинних облікових документів, так і звітних даних, які подають до органів управління, статистичних і податкових органів.

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 № 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 № 304 та Інструкцією про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і на 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 на торговельних підприємствах споживчої кооперації України виявило недосконалість організації, технології збору й 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 роздрібною 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. У товарно-грошовому звіті форми № 058 собівартість реалізованих товарів відображується загальною сумою за звітний період.

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 СТ за червень місяць 2016 р.**

(грн)

Назва статей	План	Факт	Відхилення (+,-)
Купівельна вартість товарів	70 000,00	76 390,00	+6 390,00
Ввізне мито	-	-	-
Непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству	-	-	-
Транспортно-заготівельні витрати	12 000,00	12 400,00	+400
Витрати зі страхування ризиків транспортування товарів	-	-	-
Інші витрати	13 000,00	13 000,00	-
Разом собівартість реалізованих товарів	95 000,00	10 1790,00	+6 790,00

Застосування цього Звіту на практиці сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності підприємства роздрібною 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 спрямовується 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 на торговельних підприємствах споживчої кооперації не тільки реалізуються, а й зберігаються, вважаємо доцільним витрати на зберігання товарів обліковувати на субрахунку 9112 «Витрати на зберігання товарів роздрібною торгівлі» та відображувати у фінансовій звітності окремим рядком 042 «Витрати на зберігання товарів».

Однією із проблем обліку собівартості реалізованих товарів є визначення та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Для відо-

браження сум транспортно-заготівельних витрат за товарами, 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 зараховують 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 призводить до отримання розрахованих середніх даних, які є далекими від фактичних даних. Проте в умовах, коли немає можливості визначити ТЗВ, що зараховують до певної групи товарів, немає необхідності робити розрахунок ТЗВ за методом середньої арифметичної зваженої. Ця проблема негативно впливає на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості окремих товарних груп.

Альтернативним методом є не облік ТЗВ на одному аналітичному рахунку в загальній сумі, а їх розподіл відповідно до груп товарів, за якими вони були здійснені, за кожним товарним документом. В умовах комп'ютеризації обліку для цього в довіднику «План рахунків» необхідно встановити для субрахунку 2892 субkonto «Товарно-матеріальні цінності». У комп'ютері накопичуватиметься інформація про 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 й необхідність забезпечення на досліджуваних підприємствах і організаціях споживчої кооперації дієвого контролю за різними видами витрат обігу та резервів їх зниження, уважаємо за доцільне розширити склад витрат, що відображуються за деякими статтями адміністративних витрат, і витрат на збут у Книгах аналітичного обліку.

Ураховуючи вищенаведене, пропонуємо де-

талізувати склад витрат, що відображуються за ст. 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 ст. 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» доцільно також виділити ст.: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Податок з власників транспортних засобів»; 9.3. «Плата за ліцензії»; 9.4. «Комунальний податок»; 9.5. «Інші податки і збори».

Із ст. 12 «Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів» у Книзі форми № К-22 необхідно виокремити такі ст.: 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 у згорнутому вигляді у статті «Інші витрати на збут», пропонуємо використати вільні рядки Книги для відкриття таких аналітичних ст.: 13. «Витрати на ремонт основних засобів»; 14. «Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів при відпуску їх в експлуатацію»; 15. «Витрати, пов'язані з виготовленням і використанням бланків бухгалтерських документів, реєстрів, звітності».

Споживцям 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 ст. 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 операційну оренду основних засобів»; 3.3. «Ви-

трати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та ін.); 3.4. «Витрати на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони»;

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

– із ст. 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» виділити такі ст.: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Комунальний податок»; 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.

Проаналізуємо третій розділ «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Так, у рядку 2500 «Матеріальні затрати» розкривають інформацію про матеріальні витрати підприємства у процесі діяльності протягом звітного періоду. До складу цього елемента витрат включають вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів.

За рядком 2505 відображують елемент витрат «Витрати на оплату праці», до складу якого включають заробітну плату за окладами та тарифами, премії й заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу.

У рядку 2510 відображують елемент операційних витрат «Відрахування на соціальні заходи», до якого включають нарахування єдиного соціального внеску.

До складу елемента операційних витрат «Амортизація» (рядок 2515), включають суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

За рядком 2520 «Інші операційні витрати» наводять дані про витрати операційної діяльності, які не ввійшли до вищеперелічених елементів, зокрема, витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування та ін.

Результати аналізу змісту статей розділу III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) із застосуванням запропоновано-

го підходу дають змогу внести деякі корективи до інформації про економічні елементи операційних витрат, яку мають розкривати торговельні підприємства у формі № 2. Отже, виходячи з вищенаведених пропозицій можна дійти висновку, що доцільно доповнити поданий вище перелік елементів операційних витрат двома елементами витрат, а саме: «Роботи й послуги зі сторони», «Податки, збори та інші обов'язкові платежі».

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках дасть змогу 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 та їх елементи, що, у свою чергу, призведе до поліпшення інформаційного забезпечення процесу управління торговельними витратами на рівні підприємств та організацій споживчої кооперації України, а отже, більш ефективної їх діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / В. Б. Моссаковський. – Київ : 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> (дата звернення: 18.07.16). – Назва з екрана.
3. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі : Ч. 9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) / В. М. Пархоменко – Луганськ : Футура, 2006. – 672 с.
4. Інструкція про застосування книжково-

журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації. – Київ : ДІА, 2008. – 214 с.

5. Озеран В. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. / В. Озеран, П. Куцик, А. Волошин – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – 660 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.07.16). – Назва з екрана.

REFERENCES

1. Mossakovskyy, V. B. (2009). *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini* [Status and prospects of accounting in Ukraine]. Kyiv: Interpres LTD [in Ukrainian].
2. NPSBO 1 «Zahalni vymohy do finansovoyi zvitnosti» [General Requirements for Financial Reporting]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy №73. Retrieved from <http://pro-u4ot.info/?section=browse&CatID=92&ArtID=13612> (accessed 18 February 2013) [in Ukrainian].
3. Parkhomenko, V. M. (2006). *Bukhhaltersky oblik v Ukraini. Normatyvy. Komentari.* [Accounting in Ukraine. Standards. Comments. P.9] *Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»* [The provisions of Accounting Standard 16 "Expenses"]. Luhansk: Futura [in Ukrainian].
4. Instruktsiya pro zastosuvannya knyzhkovo-zhurnal'noyi formy bukhhalters'koho obliku v orhanizatsiyakh i pidpryyemstvakh spozhyvchoyi kooperatsiyi [Instructions on the use of books and magazines form of accounting in organizations and enterprises of consumer cooperation]. (2008). Kyiv: DIYA [in Ukrainian].
5. Ozeran, V., Kutsyk, P., Voloshyn, A. (2008). *Bukhhalters'ky oblik u spozhyvchiy kooperatsiyi* [Accounting for the consumer cooperatives]. Lviv: Vydavnytstvo L'vivskoyi komeretsiynoyi akademiyi [in Ukrainian].
6. Zakon Ukrainy «Pro bukhhaltersky oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini»: pryiniaty 16 lyp. 1999 roku № 996-XIV [Law of Ukraine On Accounting and Financial Reporting in Ukraine from July 16 1999, №996-XIV]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 18 July 2016) [in Ukrainian]

Н. В. Фірсова, кандидат економічних наук, доцент; **Р. Є. Желізняк** (Вищеє учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»). **Совершенствование учета издержек предприятий розничной торговли потребительской кооперации Украины.**

Аннотация. Цель статьи заключается в исследовании проблем современного состояния финансового учета расходов предприятий розничной торговли. **Методика исследования.** Решение поставленных в статье задач осуществлено с помощью таких методов исследования: анализа и синтеза, систематизации и обобщения, диалектического подхода. **Результаты.** В статье исследованы проблемы усиления ориентации учета на управление предприятием. Раскрыта роль учета в управлении предприятием. Рассмотрены актуальные вопросы и подходы к организации учета затрат на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации Украины. Определены особенности формирования расходов на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации. **Практическая значимость результатов исследования.** В статье развита методика финансового учета торговых издержек и разработана форма внутриведомственной отчетности, в том числе отчета о себестоимости реализованных товаров в розничной торговле по отдельным товарным группам, материально ответственными лицами, магазинами, отделами. Предложено учет транспортно-заготовительных расходов осуществлять методом среднеарифметической взвешенной по отдельным группам товаров, что позволит определять затратноёмкость товаров и калькулировать себестоимость реализации в разрезе товарных групп. Уточнена

и расширена номенклатура административных и расходов на сбыт товаров. Определены основные направления совершенствования финансового и управленческого учета затрат с применением информационных систем и компьютерных технологий.

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

N. Firsova, Cand. Econ. Sci. Docent; **R. Zheliznyak** (Poltava University of Economics and Trade). **Improved of the cost accounting retailers of Ukraine consumer cooperatives.**

Summary. The purpose of the article is to study the problems of the current state of financial accounting costs retailers. **Methodology of research.** The solution of these problems in an article carried by such research methods: analysis and synthesis, generalization and systematization, the dialectical approach. **Findings.** The article deals with the problem on strengthening accounting guidance management. The role of accounting in business management is revealed. We consider the current issues and approaches to cost accounting at the enterprises of retail consumer cooperatives in Ukraine. The features of formation costs in the retail trade of consumer cooperatives were examined. **Practical value.** The article developed methodology for accounting and trading expenses developed interdepartmental reporting form, including the Report on the cost of goods sold at retail for individual product groups, material and responsible persons shops divisions. A record freight procurement costs to perform arithmetic average weighted by certain groups of goods, which will allow to determine high-cost products and calculate the cost of their implementation in terms of product groups. Clarified and expanded the range of administrative 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: cost and accounting, enterprise consumer cooperation, retail, cost, goods management, financial accounting.

Надійшло до редакції 24 липня 2016 року.