

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ В ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

*Розглянуто особливості ведення та шляхи вдосконалення фінансового обліку витрат в підприємствах торгівлі споживчої кооперації. Вносяться пропозиції з підвищення аналітичності обліку та посилення його контрольних функцій для забезпечення ефективної діяльності*

Одним із найважливіших економічних показників, що характеризує ефективність діяльності підприємства, є позитивний фінансовий результат, який становить різницю між доходами і витратами. 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.

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

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та П(С)БО 16 "Витрати", затверджені наказами Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 та від 31.12.99 р. № 318 [1, 2].

Таблиця 1. Звіт про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі за червень місяць 2009 р.

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: первісна вартість 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 необхідно обліковувати на окремому субрахунку 2895 "Витрати на товарозабезпечення" і відображувати у формі № 2 "Звіт про фінансові результати" окремим рядком 041 "Витрати на товарозабезпечення".

Зважаючи на те, що товари в торговельних підприємствах споживчої кооперації не тільки реалізуються, а й зберігаються, вважаємо доцільним витрати на зберігання товарів обліковувати на субрахунку 9112 "Витрати на зберігання товарів роздрібної торгівлі"

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 Інструкція 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" [3].

Дослідження стану обліку витрат у торговельних підприємствах споживчої кооперації України виявило недосконалість 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. 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.

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

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 призводить 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. 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 відображаються за деякими статтями адміністративних витрат і витрат на збут у Книгах аналітичного обліку їх.

Ураховуючи наведене вище, пропонуємо деталізувати склад витрат, що відображаються 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 з власників транспортних засобів"; 9.3. "Плата за ліцензії"; 9.4. "Комунальний 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 виготовленням і використанням бланків бухгалтерських документів, реєстрів, 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 відображаються 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. "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.

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"	Витрати на товарозабезпечення за місцями зберігання товарів
	9022 "Собівартість реалізованих товарів роздрібною торгівлі"	Витрати на товарозабезпечення за працівниками
		Витрати на товарозабезпечення за видами ТМЦ
911 "Витрати на зберігання товарів"	9111 "Витрати на зберігання товарів оптової торгівлі"	Витрати на товарозабезпечення за статтями витрат
		Витрати на зберігання товарів за місцями виникнення
	9112 "Витрати на зберігання товарів роздрібною торгівлі"	Витрати на зберігання товарів за відповідальними працівниками
92 "Адміністративні витрати"	9201 "Адміністративні витрати підприємств"	Витрати на зберігання товарів за статтями витрат
	9202 "Адміністративні витрати споживспілок"	Адміністративні витрати за місцями виникнення
93 "Витрати на збут"	9301 "Витрати на збут оптової торгівлі"	Адміністративні витрати за відповідальними працівниками
		Витрати на збут за місцями виникнення
	9302 "Витрати на збут роздрібною торгівлі"	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 роздрібною 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.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках 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, а отже, більш ефективну їх діяльність.

#### **Список використаної літератури:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами та доповненнями) // В.М. Пархоменко. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Ч.9. – Луганськ: Футура, 2006. – 672 с. 2. 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. – 672 с. 3. Інструкція про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації – К.: ДІЯ, 2002. – 214 с. 4. *Озеран В., Куцик П., Волошин А.* Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посіб. / В. Озеран, П. Куцик, А. Волошин. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – 660 с.

ФІРЦОВА Надія Василівна – кандидат економічних наук, в.о. доцента кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету споживчої кооперації України