

Удосконалення методики фінансового обліку витрат в підприємствах торгівлі споживчої кооперації

В статті розглядаються актуальні питання методології та підходи до побудови фінансового обліку витрат в підприємствах торгівлі споживчої кооперації. Запропонована багатоступенева система обліку торговельних витрат, яка дає можливість визначати собівартість товарів за етапами торговельного процесу, що дасть можливість визначення ефективності реалізації товарів в розрізі товарних груп, матеріально-відповідальних осіб та підрозділів підприємства

торговельні витрати, собівартість товарів, витрати обігу, валові витрати, транспортно-заготівельні витрати

Введення. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначають Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” [1] та П(С)БО 16 “Витрати”[2]. В частині обліку витрат застосовуються принципи нарахування відповідності доходів і витрат та обачності.

Дослідження стану обліку витрат на торговельних підприємствах споживчої кооперації України виявило недосконалість організації та технології збору і обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для покращення господарювання.

Аналіз структури торговельних витрат по системі Укоопспілки показав, що основну долю у складі торговельних витрат становлять прямі витрати і, зокрема, собівартість реалізованих товарів. Серед непрямих витрат найбільш вагомими є витрати на утримання матеріально-технічної бази торгівлі та адміністративні витрати (табл.1).

Прямі витрати становлять основну питому вагу в собівартості реалізації товарів торговельними підприємствами. А тому раціональна організація обліку надходження, приймання, зберігання та реалізації товарів має суттєве значення для зниження собівартості їх реалізації.

Проблемам обліку і контролю витрат присвячують праці сучасні вчені: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Верига Ю.А., Гринів Б.В., Грабова Н.М., Деньга С.М., Озеран В.О., Сопко В. В., Чебанова Н.В. та інші. В той же час проблеми обліку торговельних витрат в підприємствах споживчої кооперації залишаються не достатньо дослідженими.

Постановка завдання. Виявлено, що до цього часу на практиці немає такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими найменуваннями товарів, товарними групами, матеріально-відповідальними особами, торговельними відділами та торговельними точками, так як у споживчій кооперації собівартість реалізованих товарів визначається у товарно-грошовому звіті форми 058 у загальній сумі.

Таблиця 1 - Структура витрат обігу по торгівлі у системі Укоопспілки за 2005 рік

№ п/п	Назва Облспоживспілка	Всього витрати	Транспортні витрати		Адміністратив- ні витрати		Утримання приміщення		Амортизація		Витрати на оплату праці		Податки, соц.заходи		Інші	
		тис. грн.	%	п.вага	%	п.вага	%	п.вага	%	п.вага	%	п.вага	%	п.вага	%	п.вага
1	Кримспілка	21694	2,46	7,53	15,49	47,39	1,59	4,87	0,85	2,60	6,68	20,44	2,84	8,69	2,25	6,89
2	Вінницька	25861	1,19	7,43	4,35	27,15	0,49	3,06	0,9	5,62	4,73	29,53	2,07	12,92	2,21	13,79
3	Волинська	12867	1,32	4,22	12,74	40,73	1,59	5,08	1,1	3,52	8,44	26,98	3,52	11,25	2,45	7,83
4	Дніпропетровська	13451	0,81	2,87	14,29	50,67	2,47	8,76	0,51	1,81	5,87	20,82	2,47	8,76	1,77	6,28
5	Житомирська	25912	1,24	6,22	6,76	33,90	0,64	3,21	0,66	3,31	6,14	30,79	2,6	13,04	1,74	8,73
6	Закарпатська	15337	1,37	4,13	12,95	38,99	1,18	3,55	0,65	1,96	10,29	30,99	4,3	12,95	2,33	7,02
7	Івано-франківська	5993	0,45	1,61	11,51	41,08	1,85	6,60	0,58	2,07	7,55	26,94	3,42	12,20	2,47	8,81
8	Кіровоградська	6899	0,6	2,89	10,94	52,74	0,73	3,52	0,16	0,77	5,06	24,40	1,78	8,58	1,43	6,90
9	Луганська	7377	0,61	2,43	11,93	47,43	1,01	4,02	0,63	2,50	7,19	28,59	2,83	11,25	0,94	3,74
10	Львівська	22549	0,91	3,86	8,24	34,92	0,89	3,77	0,52	2,20	7,11	30,12	3,1	13,13	2,71	11,48
11	Миколаївська	7955	2,13	6,39	15,99	47,99	1,63	4,89	1,15	3,45	7,83	23,50	3,27	9,81	1,09	3,27
12	Одеська	11363	0,9	2,81	13,87	43,28	1,41	4,40	0,9	2,81	9,24	28,83	3,85	12,01	1,86	5,80
13	Полтавська	21157	2,22	11,05	6,90	34,34	1,16	5,77	0,37	1,84	4,97	24,74	2,29	11,40	1,87	9,31
14	Рівенська	29738	1,63	6,37	8,26	32,25	1,25	4,88	0,92	3,59	6,38	24,91	2,88	11,25	3,21	12,54
15	Сумська	13306	1,55	6,62	9,50	40,54	0,83	3,54	0,63	2,69	5,62	23,99	2,59	11,05	2,56	10,93
16	Тернопільська	9438	0,93	4,54	6,90	33,70	2,04	9,96	0,63	3,08	5,55	27,10	2,21	10,79	2,13	10,40
17	Харківська	24303	1,41	6,31	4,48	20,03	3,3	14,77	0,46	2,06	5,3	23,72	2,48	11,10	1,84	8,23
18	Херсонська	6948	0,96	3,20	16,94	56,47	1,18	3,93	0,55	1,83	5,24	17,47	2,58	8,60	2,48	8,27
19	Хмельницька	11032	1,27	4,77	10,07	37,85	1,36	5,11	0,7	2,63	8,16	30,66	3,37	12,66	1,23	4,62
20	Черкаська	27655	1,65	6,23	9,76	36,87	1,87	7,06	0,97	3,66	6,66	25,15	3,23	12,20	2,22	8,38
21	Чернівецька	8322	0,93	3,38	11,31	41,13	1,13	4,11	0,73	2,65	8,12	29,53	3,04	11,05	1,89	6,87
22	Чернігівська	20821	1,5	5,63	8,93	33,52	1,66	6,23	1,02	3,83	8,01	30,05	3,52	13,21	1,94	7,28
	Всього	370391	1,37	5,63	8,93	36,72	1,41	5,80	0,75	3,08	6,6	27,14	2,86	11,76	2,18	8,96

Тому виникла необхідність розробити і впровадити таку модель обліку витрат, яка б дозволяла визначати фінансові результати та здійснювати оперативний контроль за витратами в необхідних розрізах.

Результати. Однією із проблем обліку собівартості реалізованих товарів є визначення та розподіл транспортно-заготівельних витрат. У товарно-грошовому звіті форми № 058 сума транспортно-заготівельних витрат по товарах, що надійшли в магазин, показується в окремій графі. З вищеназваних звітів сума транспортно-заготівельних витрат записується в журнал № К-3, призначений для обліку товарів за субрахунком 2822 “Товари в роздрібній торгівлі”, тари за субрахунком 2842 “Тара в роздрібній торгівлі” та транспортно-заготівельних витрат за субрахунком 2892 “Транспортно-заготівельні витрати в роздрібній торгівлі”.

До транспортно-заготівельних витрат, згідно з “Інструкцією про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в підприємствах споживчої кооперації” [3], відносять витрати на закупівлю товарів, оплату тарифів (фрахту) за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Ми пропонуємо вести облік товарів на рахунку 2822 по купівельній вартості, а рахунок 2892 назвати не “Транспортно-заготівельні витрати”, а “Інші затрати собівартості товарів”, і вести облік за ним у розрізі номенклатури статей витрат, так як наведене визначення транспортно-заготівельних витрат змішує в собі різні статті витрат. Протягом місяця записи на аналітичному рахунку 2892 робляться за дебетом у кореспонденції з рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 703 “Доходи від реалізації товарів”, 66 “Розрахунки з оплати праці” на підставі перевірених та затверджених звітів матеріально-відповідальних осіб, а також на підставі нагромаджувальних відомостей за кредитом рахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

На кредиті аналітичного рахунку 2892 робляться записи на підставі розрахунку розподілу транспортно-заготівельних витрат, складеного бухгалтером. Сума транспортно-заготівельних витрат розподіляється між товарами в залишку та реалізованими товарами методом середньої арифметичної простої. Такий розрахунок має суттєві недоліки, так як він надає дані, далекі від фактичних, розраховані в середньому, проте в умовах неможливості визначення транспортно-заготівельних витрат за групами товарів, немає можливості робити розрахунок транспортно-заготівельних витрат за методом середньої арифметичної зваженої. Ця проблема впливає негативно на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості окремих товарних груп.

Альтернативним методом є облік транспортно-заготівельних витрат не в загальній сумі на одному аналітичному рахунку, а їх рознесення відповідно до груп товарів, по яких вони були здійснені, за кожним товарним документом, особливо в умовах комп’ютеризації обліку. Але для цього в довіднику “План рахунків” необхідно встановити для субрахунку 2892 субконто “Товарно-матеріальні цінності”. Програма буде сама накопичувати транспортно-заготівельні витрати за товарними групами. В кінці місяця розрахунок транспортно-заготівельних витрат можна буде провести за методом середньої арифметичної зваженої, що дасть більш достовірну інформацію для управління, а також дозволить складати калькуляції різних видів собівартості у розрізі товарних груп та більш достовірно визначати витратоємність товарних груп (табл.2).

Сума транспортно-заготівельних витрат на реалізовані товари списується за дебетом субрахунку 9022 і кредитом субрахунку 2892.

Таблиця 2 - Розрахунок розподілу витрат собівартості товарів

Номер		25					
Дата		15.08.06					
Період		з 1.09.06-30.09.06					
Організація		Полтавська облспоживспілка					
Підприємство		магазин “Міні-маркет” Карлівської райспоживспілки					
Центр відповідальності		(ЦВ) відділ 1					
Відповідальна особа		Кир’янова Л.П.					
Валюта		гривня					
Витрати за період		1200,00					
Залишок витрат		0,00					
Усього витрат +залишок		1200,00					
Товарооборот+залишок усього		42000,00					
№	Товарна група	Виручка	Залишок товарів	Усього виручка + залишок	Питома вага товарів	Середній % витрат	Витрати до списання
1	Вина	5000,00	1000,00	6000,00	14,30	2,860	143,00
2	Лікєро-горілчані вироби	10000,00	5000,00	15000,00	35,70	2,856	285,60
3	Безалкогольні напої	20000,00	1000,00	21000,00	50,00	2,857	571,43
	Всього	35000,00	7000,00	42000,00	100,00	8,573	1000,03

У журналі форми № К-3 за кредитом субрахунку 2822 відображається собівартість реалізованих товарів, яка списується в дебет субрахунку 9022.

Аналітичний облік собівартості реалізованих товарів ведеться за рахунком 90 у книзі форми № К-39 в розрізі субрахунків 9021 “Собівартість реалізованих товарів оптової торгівлі ” та 9022 “Собівартість реалізованих товарів роздрібної торгівлі ”. У графах – аналітичних рахунках за дебетом можна вказувати статті собівартості реалізованих товарів; за кредитом – списання цих сум у порядку закриття рахунку на фінансові результати. У кінці місяця на підставі даних книг аналітичного обліку № К-39 заповнюється “Накопичувальна відомість за рахунком 90 “Собівартість реалізації”.

Рекомендуємо замінити в плані рахунків субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати” на субрахунок 289 “Нереалізовані витрати” для відображення затрат на товарозабезпечення, на зберігання та на збут товарів, які ще не реалізовані. Доцільно до субрахунку 289 відкрити наступні субрахунки :

2891 “Нереалізовані витрати на товарозабезпечення”

2892 “Нереалізовані витрати на зберігання товарів”

2893 “Нереалізовані витрати на збут”.

Таке нововведення дасть можливість визначити собівартість товарів у залишку, розподіляти витрати за етапами торговельного процесу, що відносяться на товари у залишку та на реалізовані товари, формувати внутрішню вартість товарів для підприємств в залежності від їх товарооборотності та визначати витратоємність товарних груп.

Так як витрати на товарозабезпечення включають в себе й собівартість реалізованих товарів, то доцільно субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати” перейменувати на субрахунок 28911 “Статті собівартості товарів” і перенести його відповідно у підгрупу 2891 “Нереалізовані витрати на товарозабезпечення” рахунку 289 “Нереалізовані витрати”. Аналітичний облік по рахунку 28911 доцільно вести в розрізі статей собівартості товарів : купівельна вартість, мито, непрямі податки, транспортно-заготівельні витрати, витрати на страхування товарів та інші витрати (табл.3).

Таблиця 3 - Звіт про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі по відділу 1 магазину Міні-маркет з 1.09.2006 по 30.09.2006

Показники	Вересень 2006 р.			Всього за період		
	Генера- льний сценарій плану	Сцена- рій факту	Відхи- лення, %	Генера- льний сценарій плану	Сцена- рій факту	Відхи- лення, %
Собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі	46226,00	63191,00	36,70	46226,00	63191,00	36,70
Купівельна вартість товарів	44200,00	60091,00	35,95	44200,00	60091,00	35,95
Ввізне мито	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Транспортно-заготівельні витрати	700,00	600,00	-14,29	700,00	600,00	-14,29
Витрати на страхування товарів	1326,00	2500,00	88,54	1326,00	2500,00	88,54
Інші витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Розрахунок витрат, які відносяться до залишку товарів та на всі витрати підприємства за місяць доцільно здійснювати аналогічно розрахунку транспортно-заготівельних витрат не тільки по статтях собівартості товарів, а і по статтях усіх затрат на товарозабезпечення (субрахунок 2891), затрат на зберігання товарів (2892) і затрат на збут (2893).

Тоді затрати, які будуть віднесені до витрат підприємства, необхідно відносити на відповідні рахунки 9 класу Плану рахунків. Зокрема, рахунок 90 можна перейменувати на “Витрати на товаро- та матеріалозабезпечення”, субрахунок 902 “Витрати на товарозабезпечення”. До субрахунку 902 доцільно відкрити субрахунки : 9021“Собівартість реалізованих товарів у оптовій торгівлі ”,9022 “Собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі ” та 9023 “Інші витрати на товарозабезпечення”, по яких вести аналітичний облік за номенклатурою статей витрат на товарозабезпечення.

У кінці місяця за результатами розрахунку затрат на залишок товарів та на реалізовані товари, будуть формуватися наступні бухгалтерські проведення (табл. 4).

Таблиця 4 - Бухгалтерські проведення на списання затрат за розрахунком

Дебет	Кредит	Сума
9022	2822	Списання купівельної вартості реалізованих товарів
	28911	Списання інших витрат собівартості реалізованих товарів
9023	28912	Списання інших витрат на товарозабезпечення
9120	2892	Списання витрат на зберігання товарів
9302	2893	Списання витрат на збут

У балансі торговельного підприємства може бути відображена як собівартість товарів, розрахована за методикою П(С)БО 9, так і собівартість товарів із затратами на товарозабезпечення з додаванням затрат на зберігання та з додаванням затрат на збут. Відповідно до вищевикладеного доцільно рекомендувати внести відповідні зміни до П(С)БО 9 та в наказі про облікову політику підприємства уточнити, в якій оцінці в балансі підприємства показувати собівартість товарів.

Для обліку витрат на зберігання товарів у роздрібній торгівлі доцільно відкрити рахунок 9102, облік по ньому вести за субрахунками в розрізі галузей торгівлі та в розрізі номенклатури статей витрат на зберігання товарів (табл.5).

Таблиця 5 - Фрагмент плану рахунків бухгалтерського обліку [власна розробка]

Назва рахунку	Назва субрахунку	Назва аналітичного рахунку	Назва аналітичного рахунку для управлінського обліку
28 “Товари”	289 “Нереалізовані витрати”	2891 “Нереалізовані витрати на товарозабезпечення” 2892 “Нереалізовані витрати на зберігання товарів” 2893 “Нереалізовані витрати на збут”.	28911 “Статті собівартості товарів” 28912 “Інші витрати на товарозабезпечення”
90 “Витрати на товаро- та матеріалозабезпечення”	902 “Витрати на товарозабезпечення”	9021 “Собівартість реалізованих товарів у оптовій торгівлі ” 9022 “Собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі ” 9023 “Інші витрати на товарозабезпечення”	
91 “Загально-виробничі витрати”	911 “Витрати на зберігання товарів у торгівлі”	9112 “Витрати на зберігання товарів у роздрібній торгівлі”	
92 “Адміністративні витрати”	920 “Адміністративні витрати підприємств”	9201 “Адміністративні витрати підприємств”	
93 “Витрати на збут”	930 “Витрати на збут у торгівлі”	9302 “Витрати на збут у роздрібній торгівлі”	

Нами визначені наступні об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості у торгівлі:

- товарні групи;
- відповідальні особи;
- підрозділи підприємства;
- служби підприємства;
- етапи торговельного процесу підприємства.

Висновки. Таким чином, нами запропонована змішана багатоступенева система обліку торговельних витрат, яка має наступні особливості :

- дає можливість розраховувати неповну собівартість реалізації (тільки за прямими витратами) в розрізі товарних груп, відповідальних осіб, підрозділів підприємства, служб підприємства, етапів торговельного процесу;
- дає можливість розрахувати повну собівартість реалізації (за прямими та непрямыми витратами) в розрізі товарних груп, відповідальних осіб, підрозділів підприємства, служб підприємства, етапів торговельного процесу;
- дає можливість визначати неповну собівартість реалізації (за змінними витратами) товарних груп для розрахунку критичної точки реалізації.

В результаті впровадження розробленої моделі обліку витрат може бути забезпечений інформаційний супровід наступних управлінських рішень:

- визначення найменшого беззбиткового обсягу реалізації в розрізі товарних груп;
- визначення ефективності реалізації товарів в розрізі товарних груп, матеріально-відповідальних осіб, підрозділів підприємства;
- визначення “внеску” кожної товарної групи, матеріально-відповідальних осіб, підрозділів підприємства в загальний фінансовий результат від торговельної діяльності;
- формування найбільш ефективного асортименту товарів;
- закріплення персональної відповідальності і встановлення контролю за відповідальними за витрати особами.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87 (зі змінами та доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями).
3. Інструкція про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 19.12.2001 р. № 304. Київ.- 2002.- с.216.
4. Озеран В.О. Бухгалтерський облік на підприємствах роздрібної торгівлі та громадського харчування споживчої кооперації. Київ.- 2003.- с. 186.

In the article the actual questions of methodology and approaches to construction of financial consideration of charges in the enterprises of trade of consumer co-operation are considered. The offered bagatostoupeneva system of consideration of auction charges, which enables to determine the prime price of commodities after the stages of auction process, that will give possibility of determination of efficiency of realization of commodities in the cut of commodity groups, persons and subsections of enterprise.

В статье рассматриваются актуальные вопросы методологии и подходы к построению финансового учета расходов в предприятиях торговли потребительской кооперации. Предложенная многоступенчатая система учета торговых расходов, которая дает возможность определять себестоимость товаров по этапам торгового процесса, что даст возможность определения эффективности реализации товаров в разрезе товарных групп, материально-ответственных лиц и подразделений предприятия.