

## **ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

В сучасних умовах ринкових відносин економіка України потребує підвищення ефективності діяльності підприємств. Ринкова система вимагає принципово нових підходів до управління діяльністю підприємствами торгівлі, нових моделей господарювання, які ґрунтуються на саморегулюючих ринкових відносинах та різноманітності форм власності.

Аналізуючи дослідження вітчизняних авторів щодо проблемних питань, пов'язаних з обліком та контролем реалізації товарів у торгівлі, можна прийти до висновку, що існуючі пропозиції щодо вирішення цих питань потребують подальшого вдосконалення. Невирішеними залишаються проблеми належного аналітичного забезпечення управління для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

Зростання ефективності управління діяльністю підприємств торгівлі неможливе без удосконалення системи управління доходами та витратами.

Організація обліку та контролю у підприємствах торгівлі є також передумовою здійснення оподаткування їх діяльності. Необхідно організувати облік таким чином, щоб облікова аналітична інформація щодо доходів та витрат могла бути отримана в будь-який час, за будь-якими напрямками управління продажем товарів.

Відповідно до П(С)БО 3 та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, доходи діяльності поділяються на окремі види.

Чинна система класифікації доходів для потреб бухгалтерського обліку за П(С)БО 15 досить обмежена, оскільки тісно пов'язана з класифікацією витрат і призначена переважно для потреб складання фінансової звітності, у зв'язку з чим потребує вдосконалення.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів і вирахування із цих доходів використовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Синтетичний облік доходу від реалізації товарів ведуть на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації», який призначений для пооб'єктного обліку за окремими групами. Для цього відкривають субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів» та 704 «Вирахування з доходу».

За кредитом субрахунку 702 відображають загальну суму доходів і суму непрямих податків. За дебетом – списання у порядку закриття рахунку суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати» та належну до перерахування суму непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань при продажу).

У кінці звітного періоду рахунки класу 7 закриваються і залишку на них немає, тому їх можна віднести до тимчасових, які виконують допоміжні функції та починають новий звітний період з нульового сальдо. Протягом звітного періоду на них накопичується інформація про доходи та витрати, що дає змогу складати проміжну звітність.

Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на торговельних підприємствах дало змогу виявити проблеми, які потребують обґрунтованого вирішення. Так, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу товарів з можливістю поглибленої аналітичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Оскільки підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього та нижчих порядків, з метою деталізації інформації вважаємо, що доцільно ввести до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та до рахунку 704 «Вирахування з доходу» рахунки третього порядку – субрахунки та аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки  
обліку торговельних доходів

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)
1	2
702 «Дохід від реалізації товарів»	7021 «Дохід від реалізації товарів»
	7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками»
	7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»
	7024 «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»
	7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги
704 «Вирахування з доходу»	7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»
	7042 «Сума знижок, наданих покупцям»
	7043 «Інші вирахування з доходу»

За допомогою цих рахунків з'являється можливість виділити з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за різними методами активізації продажу товарів, що дає змогу проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента. Це сприятиме прийняттю ефективніших управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

Для обліку торговельних витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку 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».

До витрат операційної діяльності торгових підприємств належать витрати з управління діяльністю (адміністративні витрати), зі зберігання та реалізації товарів (витрати на збут), інші витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості товарів, а списуються на фінансові результати у дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Дослідження доводять, що торговельним підприємствам часто недостатньо інформації про витрати у розрізі встановленої номенклатури статей. У цьому зв'язку з метою виділення витрат за елементами у системі рахунків бухгалтерського обліку в торговельних підприємствах пропонуємо застосовувати інтегровану методику фінансового та управлінського обліку.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено «вмотування» рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до системи рахунків фінансового обліку підприємств. 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 та аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

У розвиток існуючих рекомендацій стосовно побудови обліку витрат у підприємствах торгівлі, можна запропонувати таку 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)
1	2	3
902 «Собівартість реалізованих товарів»	9021 «Собівартість реалізованих товарів оптової торгівлі» 9022 «Собівартість реалізованих товарів роздрібної торгівлі»	Витрати на товарозабезпечення за місцями зберігання товарів
		Витрати на товарозабезпечення за працівниками
		Витрати на товарозабезпечення за видами ТМЦ
		Витрати на товарозабезпечення за статтями витрат

911 «Витрати на зберігання товарів»	9111 «Витрати на зберігання товарів оптової торгівлі» 9112 «Витрати на зберігання товарів роздрібною торгівлі»	Витрати на зберігання товарів за місцями виникнення
		Витрати на зберігання товарів за відповідальними працівниками
		Витрати на зберігання товарів за статтями витрат
92 «Адміністративні витрати»	9201 «Адміністративні витрати оптової торгівлі» 9202 «Адміністративні витрати роздрібною торгівлі»	Адміністративні витрати за місцями виникнення
		Адміністративні витрати за відповідальними працівниками
93 «Витрати на збут»	9301 «Витрати на збут оптової торгівлі» 9302 «Витрати на збут роздрібною торгівлі»	Витрати на збут за місцями виникнення
		Витрати на збут за відповідальними працівниками
		Витрати на збут за статтями витрат

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння щодо джерел отримання доходів та поведінки витрат для їх оперативного обліку і контролю.

Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про доходи та витрати торговельних підприємств, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу управління цими доходами та витратами у торговельних підприємствах та буде сприяти підвищенню ефективності їх діяльності.

## Література

1. Налоговый кодекс в вопросах и ответах. – Харьков: Издательский дом «Факиор», 2011. – 231 с.
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року №2755–VI зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги]. – 2-ге вид., переробл. і доп. – Житомир: Рута, 2008. – 576 с.
6. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: Навч. пос. (для студ. вищ. навч. зал.) / Ю.А. Верига, Г.І. Зима. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656 с.
7. Верига Ю.А. Особливості фінансового обліку витрат в торговельних підприємствах споживчої кооперації / Ю.А. Верига., Н.В. Фірсова // фінанси, облік і аудит: зб. наук, праць / відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ. – 2006. – С. 105-112.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2006. – 544 с.
9. 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.
10. Організація торгівлі : підручник / Апопій В. В., Мішук І. П., Рябицький В. М. та ін. ; за ред. В. В. Апопія. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: ЦУЛ, 2008. – 632 с.