

ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГУРТОВОЇ ТОРГІВЛІ

***Анотація.** Розглядаються актуальні питання організації обліку доходів від реалізації товарів на підприємствах гуртової торгівлі та підходи до побудови плану рахунків в умовах розвитку конкуренції і ринкових відносин. З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення процесу управління запропоновано робочий план рахунків для обліку доходів від реалізації товарів та формування звітності за сегментами.*

Ключові слова: організація, облік, доходи від реалізації, товар, план рахунків, звітність, сегменти

Kanak J., Firko N.

ACCOUNTING APPROACHES TO THE INCOMES FROM SALE OF GOODS ON WHOLESALERS

***Summary.** Current issues of accounting approaches to the incomes from sale of goods on wholesales and approaches to plotting of accounts chart in conditions of the developing competition and market relations are considered. In order to improve the information management process, working chart of accounts for accounting of incomes from sale of goods and the formation of segment reporting is offered.*

Keywords: organization, accounting, incomes from the sale, goods, chart of accounts, reporting, segments

1. Вступ

Перехід країни до економічних методів управління вимагає відповідної перебудови та удосконалення обліку. В першу чергу, він повинен орієнтуватися не на зовнішніх споживачів інформації, а на задоволення інформаційних потреб менеджменту підприємства. Бухгалтерський облік є інформаційною системою підприємства, яка забезпечує цілісне і якісне управління господарською діяльністю. Для досягнення основної мети діяльності підприємства – задоволення суспільних потреб та отримання прибутку – управлінський персонал потребує відповідного інформаційного забезпечення, основним постачальником якого є система бухгалтерського обліку, якісне функціонування якої неможливе без раціональної організації. Одним із основних і найважливіших показників діяльності підприємства є доходи від реалізації, які є джерелом наповнення бюджету шляхом сплати прямих і непрямих податків, служать основним джерелом покриття видатків підприємства та формування прибутку.

Вибір теми дослідження та її актуальність зумовлені гострою необхідністю вирішити проблеми організації обліку доходів від реалізації та формування управлінської звітності за допомогою розробки раціональної моделі обліку доходів за центрами відповідальності та окремими сегментами.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних та практичних питань організації обліку, зокрема питань організації обліку доходів від реалізації, зробили такі видатні вчені-економісти, як М. М. Бердар [1], Н. І. Буханцова [2], О. М. Губачова [3], С. С. Герасименко [4], А. О. Єпіфанов [4], В. Кулик [5], М. Любимов [5], О. В. Мелень [6], Н. В. Но-

вицька [8], С. В. Лукаш [6], Ф. Ф. Бутинець. [9], Н. В. Прохар [12], Т. М. Сльозко [13], В. В. Сопко та ін.

Реформування системи бухгалтерського обліку в цілому та окремих складових фінансових результатів торкнулось не тільки теоретичних аспектів, але й порядку визнання, оцінки, класифікації, накопичення на рахунках інформації про доходи від реалізації, а також їх відображення у фінансовій звітності. Це зумовило необхідність дослідження певних підходів до організації обліку доходів від реалізації на підприємствах гуртової торгівлі.

Мета статті – розробка теоретичних, методичних й організаційних засад побудови робочого плану рахунків, системи синтетичних і аналітичних рахунків з обліку доходів від реалізації, внутрішньої звітності та створення сучасної інформаційно-аналітичної моделі обліку, спрямованої на задоволення потреб оперативного, поточного й стратегічного управління.

Відповідно до поставленої мети у статті **передбачено вирішення таких завдань**: дослідити підходи до організації фінансового й управлінського обліку та побудови робочого плану рахунків з обліку доходів від реалізації; запропонувати систему аналітичного обліку з використанням субрахунків та аналітичних рахунків для обліку доходів за центрами відповідальності й окремими сегментами на основі використання інтегрованої системи плану рахунків бухгалтерського обліку; сформувати основні підходи до інформаційного наповнення основних форм управлінської звітності з обліку доходів та розробити перелік звітів за окремими сегментами.

2. Організація обліку доходів від реалізації

Основними нормативними документами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності є НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО 15 “Дохід”, відповідно до яких дохід являється збільшенням економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [7, 15].

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу за принципами нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

Найбільшу питому вагу доходів торговельних підприємств займають доходи від реалізації товарів, тобто доходи від основної торговельної діяльності. Джерелом прибутку від реалізації товарів є торгова націнка на товари. Проте, в умовах конкурентної боротьби торговельні підприємства змушені ставити мінімальні націнки і, відповідно, отримувати мінімальні маржинальні доходи.

Н. І. Буханцова зазначає, що організація фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів на підприємстві залежить від вибору організаційної форми ведення обліку, типу організації бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку та вибору облікової політики, тому для більш точного обліку фінансових результатів необхідно враховувати всі перелічені аспекти [2, с. 57]. Також автор з метою підвищення інформативності пропонує: запровадити класифікацію доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування (від реалізації, зміни цін та від інших операцій); розмежувати доходи, витрати і фінансові результати за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та надзвичайних подій шляхом уточнення складу субрахунків; здійснити деталізацію інформації про фінансові результати в межах аналітичного обліку за видами діяльності, видами продукції, центрами відповідальності, каналами реалізації [2, с. 58].

О. В. Мелень і С. В. Лукаш у своєму дослідженні одним із найважливіших аспектів організації бухгалтерського обліку на підприємствах вважають розробку класифікації доходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольнити інформаційні потреби користувачів [6, с. 67]. Вчені вважають організацію обліку доходів важливою статтею обліку діяльності підприємства, яка характеризує розвиток чи занепад його господарської діяльності.

В. Кулик і М. Любимов у результаті дослідження проблем організації бухгалтерського обліку ви-

діляють два організаційні аспекти: організація праці облікового апарату і організація процесу ведення обліку та звітності. Науковці пропонують формувати на підприємстві систему внутрішніх регламентів, яка включає в себе у межах першого аспекту – Положення про підрозділ (у додатках – Посадові інструкції) та Положення про інвентаризацію (у додатках – Графік проведення інвентаризації), у межах другого – Положення про документування та документообіг (у додатках – Графік документообігу) та Наказ про облікову політику (у додатках – Робочий план рахунків) [5, с. 18].

Н. В. Новицька важливим інструментом організації бухгалтерського обліку вважає облікову політику. Автором розроблено таблицю основних елементів облікової політики щодо обліку розрахунків, де одним із елементів зазначено Порядок створення резерву сумнівних боргів, який можна здійснювати двома методами: із застосуванням абсолютної суми сумнівної заборгованості або із застосуванням коефіцієнта сумнівності. На її думку, необхідно нарахувати резерв сумнівних боргів лише для деяких дебіторів, відносно яких є сумніви щодо погашення заборгованості та відомо, що вірогідність отримання боргу є низькою (судовий процес, інформація про важкий фінансовий стан дебітора, процедура банкрутства). Щодо інших дебіторів, резерв повинен нарахуватись в залежності від терміну прострочення платежу [8, с. 99].

Вчені-економісти вважають, що бухгалтерський облік доходів від реалізації організовується щодо кожного об’єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Аналітичний облік доходів від реалізації організовується за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту [9, с. 423].

М. М. Бердар у своїх наукових працях досліджує організацію та методика бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності. Вважає, що поняття організації бухгалтерського обліку є ширшим, ніж облікова політика. Облікова політика стосується тільки методів та процедур складання звітності підприємства, що можливе шляхом безперервного ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку включає три аспекти: методичний (облікова політика), технологічний та організаційний. Методичний аспект відображає методи оцінки активів і зобов’язань, порядок визнання доходів і витрат тощо. Технологічний аспект включає розробку Робочого плану рахунків, вибір форми обліку, порядок документообігу, періодичність інвентаризацій та складання внутрішньої звітності. Організаційний аспект характеризує ведення бухгалтерського обліку з точки зору побудови бухгалтерської служби, її місця в управлінській структурі підприємства та взаємодії з іншими службами підприємства [1, с. 9].

С. С. Герасименко та А. О. Єфіфанов зазначають, що підприємства різних галузей в умовах глобалізації світової економіки, пов’язаної з взаємопроникненням технологій та капіталів, проводять диверсифікацію власної господарсько-фінансової діяльності. З метою її ефективного здійснення важ-

ливим є своєчасна орієнтація на види товарів, робіт, послуг, які отримують попит, та є або наближаються до рівня конкурентоздатності. Такі проблеми пов'язані, насамперед, з розробкою методики отримання, обробки та подання інформації, пов'язаної з освоєнням нових технологій, видів продукції, діяльності, ринків та ін. [4, с. 56].

Відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів [11].

Н. В. Костяник метою організації бухгалтерського обліку визначає створення ефективного зв'язку між окремими компонентами системи бухгалтерського обліку для виконання обліком інформаційної та контрольної функції [3, с. 58]. Т. В. Гладких актуальною передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку вважає розробку та затвердження правил документообороту, тому що документування господарських операцій здійснюється, перш за все, відповідальними посадовими особами підрозділів, а також працівниками бухгалтерії. Вирішенню проблеми щодо удосконалення організації документообігу на підприємствах сприяє пошук і використання сучасних інформаційних технологій для створення електронного документообігу, яке сприяє також вирішенню проблеми щодо прискорення оброблення облікових даних та їх передача всім користувачам [4, с. 74].

Т. М. Сльозко організацію бухгалтерського обліку визначає як науково-обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економічно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. Від раціональної організації обліку залежить рівень управління економікою підприємства. Це пов'язано з тим, що в обліку ство-

рюється лівова частка інформації, яку використовує система управління. Від її повноти, обґрунтованості та достовірності залежить повнота управлінських рішень. Тому чим раціональніше організовано бухгалтерський облік, тим більше якісної інформації отримують фахівці усіх служб управління для аналізу, контролю, регулювання і планування [13, с. 129-130].

У своєму дослідженні Н. В. Прохар і Ю. О. Ночовна організацію фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів на підприємстві поділяють на три аспекти: організаційний, технологічний та методичний. Організаційний аспект передбачає вибір типу організації бухгалтерського обліку (повна централізація, часткова централізація та децентралізація обліку) та вибір організаційної форми ведення бухгалтерського обліку (введення посади бухгалтера, створення бухгалтерії, користування послугами спеціаліста чи аудиторської фірми, ведення обліку власником). Технологічний аспект передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, складу первинних документів, правил документообігу й техніки обробки інформації, порядку проведення інвентаризацій. Методичний аспект здійснюється шляхом формування облікової політики [12, с. 81].

3. Підходи до побудови плану рахунків з обліку доходів від реалізації

Одним з важливих аспектів організації ефективного управлінського обліку, який реально забезпечує підготовку необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, є розробка та затвердження робочого плану рахунків. У вітчизняній та зарубіжній практиці існує два підходи до організації фінансового та управлінського обліку та відповідно і до побудови плану рахунків: автономний (одноколовий); інтегрований (двоколовий).

Автономний підхід забезпечує повну свободу підприємству у веденні обліку і збереження комерційної таємниці. Його застосування вимагає внесення змін в діючий план рахунків бухгалтерського обліку, виділивши в ньому окремий клас рахунків для потреб управлінського обліку. Цей клас рахунків підприємство могло би, виходячи з власних потреб, використовувати для побудови автономної системи обліку, пов'язаної з рахунками фінансового обліку через відображаючі ("дзеркальні") рахунки-екрани. Іншим підходом для автономної організації обліку може служити використання окремих планів рахунків для потреб фінансового та управлінського обліку.

На нашу думку, для підприємств гуртової торгівлі більш доцільно було б застосувати інтегрований підхід до плану рахунків та відповідно і до організації фінансового та управлінського обліку. Правильної та ефективної організації обліку доходів можна досягнути за допомогою використання в робочому плані рахунків субрахунків другого, третього та інших порядків, або застосування аналітичних рахунків.

Для досліджуваних підприємств можна вести облік доходів від реалізації товарів у розрізі наступних аналітичних рахунків: номенклатури товару; підгруп та груп товару (укрупнених груп товару); постачальників товару; менеджерів зі збуту та покупців; адміністративно-територіальними регіонами продажу товару.

За наявності інших видів діяльності передбачається додатково аналітика та звітність за видами діяльності.

Запропонована аналітика дозволяє формувати звіти про доходи та результати діяльності за відповідними сегментами (аналітичними рахунками) та використовувати зазначену звітність в управлінні торгівельним підприємством.

З метою обліку та контролю розрахунків з покупцями та доходів від реалізації товару, нами розроблено та запропоновано до використання звіти, які дозволяють формувати рейтинги покупців за абсолютною сумою доходів або націнки від реалізації товарів, абсолютними та відносними показниками націнки, скоригованими на суму процентів нарахованих на середню дебіторську заборгованість за відвантажені товари за окремими покупцями та суму маркетингових послуг (послуг із передпродажної підготовки), сплачених покупцям. Зазначені рейтинги дозволяють визначити питому вагу окремого покупця в загальних показниках діяльності підприємства та використовувати зазначену інформацію при прийнятті управлінських рішень стосовно співпраці з діючими або потенційними контрагентами. Зазначені звіти можна також використовувати і при проведенні переговорних сесій (підписанні договорів на поставку товарів покупцям). Таким чином правильна організація обліку доходів від реалізації товарів є дієвим засобом ефективного господарювання та високих фінансових результатів.

4. Висновки

Дослідивши підходи до організації обліку доходів від реалізації товарів на підприємствах гуртової торгівлі, можна зробити висновки. Доходи від реалізації є основним джерелом покриття витрат та формування власних фінансових ресурсів торговельних підприємств. Тому правильна організація обліку доходів від реалізації товарів дозволить здійснювати своєчасний та ефективний контроль поточної діяльності підприємства. Правила обліку доходів, визначені у П(С)БО 15 “Дохід”, регламентують лише порядок ведення бухгалтерського обліку доходів в цілому за підприємством, а не за окремими видами діяльності, сегментами, центрами відповідальності, видами продукції тощо. Для того, щоб правильно організувати облік і забезпечити систему управління релевантною інформацією про доходи, як фактичні, так і планові, потрібна науково обґрунтована система класифікації доходів.

Важливе місце у системі організації обліку, після класифікації доходів, належить організації обліку та побудові робочого плану рахунків з обліку доходів від реалізації. На нашу думку, на вітчизняних торгівельних підприємствах організа-

цію фінансового та управлінського обліку слід здійснювати із використанням інтегрованого підходу до побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, передбачивши глибоку аналітику у відповідності до інформаційних потреб менеджменту підприємства. Система аналітичних рахунків має забезпечувати формування внутрішньої управлінської звітності з обліку доходів від реалізації товарів у розрізі видів діяльності, адміністративних територій, постачальників товару, покупців, менеджерів із збуту, груп товарів та окремих номенклатурних одиниць тощо. На підставі звітів про доходи слід було б формувати аналогічні звіти про прибутки за перерахованими вище сегментами з метою прийняття рішень щодо збиткових сегментів та матеріального стимулювання менеджменту підприємства. Особливої уваги, на нашу думку, слід було б приділити рейтинговому звіту про результати діяльності у розрізі постачальників товару як в абсолютних, так і відносних показниках. Звіти про результати діяльності у розрізі сегментів та використання їх інформації в управлінні торгівельним підприємством за результатами проведених досліджень буде розглянуто у наступних наукових публікаціях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бердар М. М. Організація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів в управлінні підприємством / М. М. Бердар // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 6. – С. 7-12.
2. Буханцова Н. І. Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку фінансових результатів / Н. І. Буханцова // Актуальні проблеми управління економічним розвитком : зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Internet-конференції; “Наука і освіта – запорука розвитку економіки” : матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. – С. 56-58.
3. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : монографія / [за ред. проф. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с.
4. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Коріньо та ін.; за ред. проф. С. С. Герасименка, проф. А. О. Єпіфанова]. – Суми : УАБС НБУ, 2010. – 162 с.
5. Кулик В. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. Кулик, М. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 12-18.
6. Мелень О. В. Актуальні проблеми системного підходу до організації та обліку доходів підприємств / О. В. Мелень, С. В. Лукаш // Актуальні проблеми управління економічним розвитком : зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Internet-конференції; “Наука і освіта – запорука розвитку економіки” : матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. – С. 67-70.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

8. Новицька Н. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку розрахункових операцій / Н. В. Новицька // Економіка та держава. – 2011. – № 12. – С. 96-99.

9. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова] ; [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : наказ Міністерства фінансів Украї-

ни від 29 лист. 1999 р. № 290 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 року № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

12. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики [Текст] : монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

13. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [Текст] : монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.