

Kolumbet O. P.

State University of Infrastructure and Technologies

ANALYSIS OF ENTERPRISE PROVISION BY CURRENT TANGIBLE ASSETS: CONDITION AND PERSPECTIVES OF THE BAKERY INDUSTRY DEVELOPMENT

Summary

The analysis of retrospective aspects and modern trends of strategic alternatives to the development of enterprises of the Ukrainian baking industry is conducted in the article. The reasons of recession of the production in the baking industry, ineffective usage of technological lines, obsolescence of production technology and physical facilities in enterprises, as well as the decrease of profitability (growth of unprofitability) in the industry are found out. The importance of overcoming the economic crisis at bakery enterprises requires the development of an integrated approach to its problems and gives grounds to assert, that it is necessary to conduct constant monitor and analyze activities of bakery enterprises in the order to obtain complete information about real condition of affairs and usage it to work-out measures for management development of these enterprises.

Key words: bakery industry, perspectives, development trends, production, current tangible assets, prime cost, bread, management analysis, optimal size of current tangible assets.

УДК 657.1:658+657.6

Куцик П. О.

Кузьма Х. В.

Львівський торговельно-економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено основні проблеми обліку та внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції. Виявлено, що на досліджуваних підприємствах як в методичному, так і в організаційному аспектах облік і внутрішній контроль мають суттєві недоліки, які спричинені недосконалістю нормативно-правового регулювання. Досліджено, що в сучасних економічних умовах відсутні єдині методичні рекомендації з методики та організації обліку і внутрішнього контролю для підприємств, які здійснюють комісійні операції. Виявлено основні недоліки обліку комісійних операцій, а також запропоновано удосконалену методику обліку на досліджуваних підприємствах. В сучасних економічних умовах питання облікової політики на підприємствах, які здійснюють комісійні операції, розглядаються на недостатньому рівні. Встановлено, що до формування облікової політики потрібно підходити зважено, тому що цей процес є досить трудомістким та об'ємним. Розглянуто проблемні питання в теоретичному і практичному напрямках у системі внутрішнього контролю підприємств, які здійснюють комісійні операції.

Ключові слова: підприємство, комісійні операції, облік, внутрішній контроль.

Постановка проблеми. Від якості інформації насамперед залежить ефективна діяльність підприємств, які здійснюють комісійні операції, оскільки вона відображає економічну сутність таких операцій. Розвиток сучасних економічних відносин зумовлює доцільність перегляду підходів до облікового та контрольного забезпечення системи управління з метою підвищення ефективності господарювання та вирішення наявних проблемних аспектів.

Для успішної та ефективної діяльності підприємств, які здійснюють комісійні операції, важливу роль відіграють системи обліку та внутрішнього контролю. Однак на практиці виникає багато питань та проблем, які пов'язані з відсутністю не тільки практичного досвіду, але й теоретичних та законодавчих розробок і рекомендацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку та внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції, досліджували такі вчені, як, зокрема, О.Г. Дроздова [6; 7], Ф.Ф. Бутинець, В.О. Озеран [12], В.І. Бачинський, Ю.І. Осадчий [13], А.М. Герасименко [5], М.Ю. Чік, Р.М. Воронко [4].

Мета статті полягає у дослідженні основних проблем в системах обліку та внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Проаналізувавши діяльність підприємств, які здійснюють комісійні операції, ми можемо сказати, що на досліджуваних підприємствах як в методичному, так і в організаційному аспектах облік і внутрішній контроль мають суттєві недоліки, які спричинені недосконалістю нормативно-правового регулювання. Це спричинене тим, що в сучасних умовах господарювання відсутні методичні рекомендації з методики та організації обліку та внутрішнього контролю для підприємств, які здійснюють комісійні операції. Чинна інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій під час здійснення комісійної торгівлі непродовольчими товарами затверджена ще в 1997 році (із змінами і доповненнями у 2008 році), тому ми вважаємо, що ця інструкція не враховує сучасні економічні відносини суб'єктів господарювання. Тому недоцільно її повністю використовувати під час побудови обліку на підприємствах комісійної торгівлі. Інші інструкції, правила, положення та методичні рекомендації лише частково враховують організаційні особливості та специфіку діяльності підприємств, які здійснюють комісійні операції, тому їх якщо і можна використовувати, то лише для окремих ділянок обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Положення і методичні рекомендації, що регулюють побудову бухгалтерського обліку підприємств, які здійснюють комісійні операції

№ з/п	Назва документа	Ким затверджено
1.	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291
2.	Інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами	Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 8 липня 1997 року № 343
3.	Правила комісійної торгівлі непродовольчими товарами	Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 13 березня 1995 року № 37
4.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2
5.	Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні	Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики України від 1 лютого 2005 року № 28
6.	Положення про форму та зміст розрахункових документів	Наказ Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13
7.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88
8.	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	Постанова Національного банку України від 15 грудня 2004 року № 637
9.	Порядок щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій	Наказ Міністерства фінансів України від 14 червня 2016 року № 547
10.	Порядок провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення	Постанова Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 року № 833
11.	Порядок здійснення оптової та роздрібною торгівлі транспортними засобами та їх складовими частинами, що мають ідентифікаційний номер	Постанова Кабінету Міністрів України від 11 листопада 2009 року № 1200
12.	Порядок обчислення і накопичення реєстраторами розрахункових операцій сум податку на додану вартість	Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1224
13.	Порядок ведення єдиного реєстру податкових накладних	Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246
14.	Порядок заповнення податкової накладної	Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307

Джерело: сформовано авторами

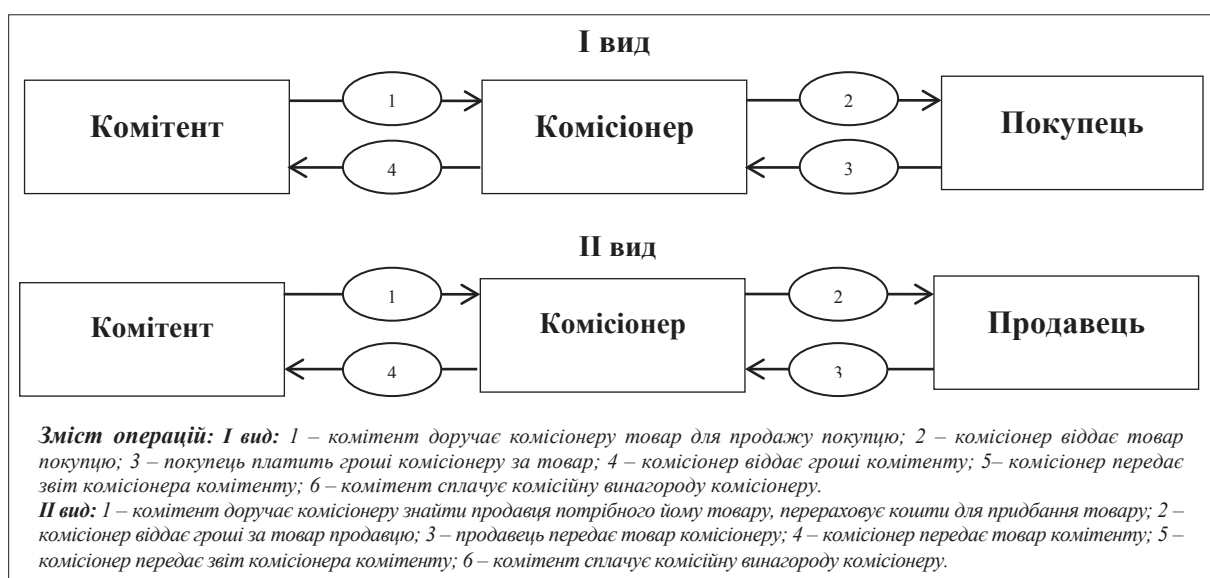


Рис. 1. Види комісійних операцій

Джерело: розроблено на основі [2; 11]

На досліджуваних підприємствах бухгалтерський облік залежить від виду комісійних операцій (рис. 1).

I вид – комісійні операції спрямовані на продаж (коли комітент доручає комісіонеру продати його товар покупцю);

II вид – комісійні операції спрямовані на купівлю (коли комітент доручає комісіонеру купити товар у продавця).

Залежно від виду комісійних операцій їх облік відображається як у комітента, так і в комісіонера.

Якщо комісійні операції спрямовані на продаж (перший вид), то в комітента, згідно з чинною методикою бухгалтерського обліку та планом рахунків комісійні товари, передані на комісію (консигнацію), обліковуються на субрахунку 283 «Товари на комісії» [8]. Аналітичний облік товарів, прийнятих

на комісію (консигнацію), ведеться за найменуваннями товарів та комісіонерами.

Після продажу комісіонером товарів, що належать комітенту, такий комітент, зокрема, повинен:

– визнати дохід від продажу та відобразити його суму за кредитом рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»;

– списати вартість реалізованих товарів із кредиту субрахунку 283 у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Комісійна винагорода, яку комітент нараховує та сплачує на користь комісіонера, відображається за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут».

У комісіонера комісійні товари після надходження від комітентів з метою їх реалізації оприбутковуються у підзвіті матеріально-відповідальних осіб за накладною (розробленою та адаптованою авторами для досліджуваних підприємств) за ціною, узгодженою з комітентом, але в балансі ці товари відображення не знаходять, оскільки вони оприбутковуються на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» [8]. На вказаному рахунку товари обліковуються, крім зазначених первинних документів, на підставі договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами (реєстрах обліку адаптованих до інформаційних систем).

Ми вважаємо, що ведення обліку в комісіонера товарів, прийнятих на комісію на позабалансових рахунках, є нелогічним, оскільки товарно-матеріальні цінності (комісійні товари) не зазначаються в балансі підприємства, яке надає послуги з комісійної торгівлі, хоча матеріальну відповідальність і не тільки несе. З урахуванням результатів проведеного дослідження такі товари доцільно обліковувати на балансовому рахунку, наприклад 288 «Товари, прийняті на комісію», і одночасно відображати зобов'язання за ними перед комітентами на рахунку 688 «Зобов'язання за товарами, прийнятими на комісію». У подальшому доходи слід відображати на рахунку 707 «Доходи від реалізації товарів, прийнятих на комісію», а витрати (вартість товарів і витрати, пов'язані з наданням послуг) – на рахунку 907 «Собівартість реалізованих товарів, прийнятих на комісію».

Така методика обліку комісійних операцій в комісіонера дає змогу контролювати рух товарів, результати його діяльності та розрахунки з комітентами.

За другого виду комісійних операцій (спрямованих на купівлю) у бухгалтерському обліку комітента перерахування грошей за товари, які купляються, відображається як видача авансу на користь комісіонера на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Товари, отримані від комісіонера, відображаються на субрахунку 281 «Товари на складі» [11]. Витрати комісіонера, пов'язані з придбанням товару, збільшують первісну вартість товару. У деяких бухгалтерів часто виникає питання про те, куди відносити суму комісійної винагороди, оскільки в ПБО-9 це чітко не зазначене.

Згідно з ПБО-15 отримана від комітента сума авансу для купівлі товарів у комісіонера не визнається доходом. Комісійні товари, придбані за вказівкою комітента у комісіонера, відображаються на позабалансовому рахунку 025 «Матеріальні цінності довірителя». Аналітичний облік ведеться за видами товарів та комітентами [10].

Якщо надання посередницьких послуг є основною діяльністю комісіонера, то доходи в комісіонера відображаються за дебетом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», витрати – за дебетом субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а розрахунки з комітентом відображаються за рахунками розрахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Інакше, коли надання посередницьких послуг не є основною діяльністю комісіонера, доходи в комісіонера відображаються за дебетом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», витрати – за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», а розрахунки з комітентом відображаються за рахунками розрахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На основі проведеного дослідження можна сказати, що не існує єдиного нормативно-правового документа, який би регулював облік комісійних операцій. У зв'язку з цим нами зроблено спробу розробити проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку комісійних операцій, в якому викладені підходи до відображення в обліку комісійних операцій як у комітента, так і в комісіонера залежно від їх виду.

В сучасних економічних умовах питання облікової політики на підприємствах, які здійснюють комісійні операції, розглядається на недостатньому рівні. В наукових джерелах не в повному обсязі висвітлені практичні проблеми щодо організації облікової політики на підприємствах, які здійснюють комісійні операції.

Облікова політика на підприємствах, які здійснюють комісійні операції, формується під впливом нормативно-правової бази, а також певних внутрішньогосподарських вимог, які визначаються суб'єктами господарювання, виходячи зі специфіки їх діяльності.

На нашу думку, облікова політика на підприємствах, які здійснюють комісійні операції, повинна бути сформульована таким чином, щоб враховувати особливості їх правової діяльності, що базується на Положенні про договірну політику.

На облікову політику підприємств, які здійснюють комісійні операції, суттєво впливають зовнішні та внутрішні фактори. Це зумовлене тим, що підприємство, яке здійснює комісійні операції, не може здійснювати свою діяльність відокремлено від інших господарюючих суб'єктів. Тому облікова політика підприємств, які здійснюють комісійні операції, знаходиться під впливом багатьох факторів, серед яких вагомим є вплив держави через законодавчі акти на ті чи інші елементи облікової політики, сферу діяльності, стратегію розвитку тощо.

На підприємствах, які здійснюють комісійні операції, важливу роль відіграє система внутрішнього контролю, яка забезпечує успішну та ефективну їх діяльність. Внутрішній контроль, як відомо, присутній на кожному підприємстві, яке здійснює комісійні операції, але ефективність його забезпечується не завжди, що потребує подальшого дослідження його практичних аспектів.

В економічній літературі найменше висвітлено проблемні аспекти системи внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції. На основі проведеного дослідження ми виявили основні недоліки у системі внутрішнього контролю діяльності підприємств, які здійснюють комісійні операції (рис. 2).

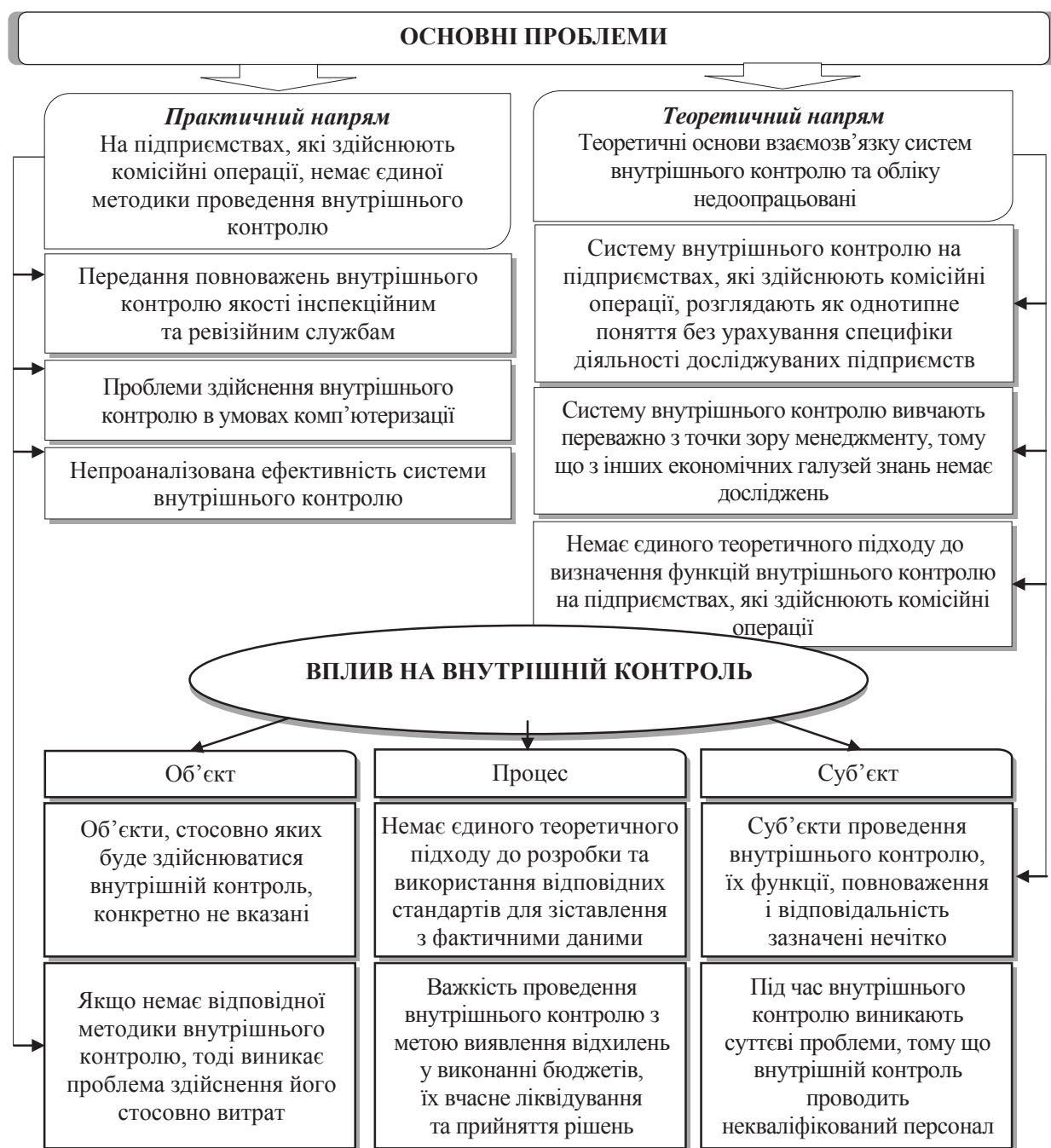


Рис. 2. Проблемні питання внутрішнього контролю підприємств, які здійснюють комісійні операції

З огляду на ці міркування внутрішній контроль має особливості, які потрібно враховувати в процесі організації, а саме здійснення функцій внутрішнього контролю особами, які представляють інтереси підприємства, що здійснює комісійні операції, та є членами колективу; забезпечення не лише зворотного, але й прямого зв'язку між структурними підрозділами, між керованою і керівною системами; охоплення всіх видів внутрішнього контролю, який здійснюють суб'єкти контролю.

На нашу думку, аспекти внутрішнього контролю комісійної діяльності підприємств залишились поза увагою вітчизняних вчених. Вищесказане зумовлює економічну доцільність постановки проблемних питань методики та організації проведення внутрішнього контролю, що насамперед пов'язане з необхідністю контролю понесених витрат і втрат на етапі здійснення специфічних організаційних процесів.

Ми вважаємо, що для виведення внутрішнього контролю на якісно новий рівень, який відповідатиме сучасним вимогам, потрібно, щоб він базувався не на досвіді та інтуїції керівників і фахівців, а на досягненнях науки.

Висновки. Чинні системи обліку та внутрішнього контролю комісійних операцій підприємств на сучасному етапі не враховують реальні економічних відносин. Доцільність наукових досліджень і розв'язання зазначених проблемних аспектів зумовлені необхідністю підвищення ефективності обліку та внутрішнього контролю як складових системи управління. З цією метою нами запропоновано проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку комісійних операцій, а в подальшому необхідно розробити Положення про внутрішній контроль комісійних та консигнаційних операцій.

Список використаних джерел:

1. Алієв Т.В. Комісія на продаж товарів в Україні: облік у комісіонера. Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. Вип. 9. Київ: Бліц-Інформ, 2015. С. 102–104.
2. Алієв Т.В. Комісія на продаж товарів в Україні: облік у комітента. Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. Вип. 9. Київ: Бліц-Інформ, 2015. С. 98–101.
3. Куцик П.О., Коваль Л.І., Макарук Ф.Ф. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: навчальний посібник. Львів: ПП «Магнолія 2006», 2010. 504 с.
4. Воронко Р.М., Басіста І.А. Трактуння внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. 2013. Вип. 10(3). С. 139–146. (Економічні науки. Серія: Облік і фінанси).
5. Герасименко А.М. Комісійна торгівля: особливості обліку. Офіційно про податки. 2016. № 36(893). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/3046>.
6. Дроздова О.Г. Особливості організації та здійснення внутрішнього контролю на комісійних торговельних підприємствах. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 2(23). С. 81–86.
7. Дроздова О.Г. Особливості формування облікової політики на підприємствах комісійної торгівлі. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2014. № 1. С. 120–127.
8. Інструкція із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
9. Куцик П.О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством. Вісник Львівської комерційної академії. 2013. Вип. 42. С. 116–122. (Серія економічна).
10. Кушина О.І. Комісія на купівлю товарів в Україні: облік у комісіонера. Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. Вип. 9. Київ: Бліц-Інформ, 2015. С. 94–97.
11. Кушина О.І. Комісія на купівлю товарів в Україні: облік у комітента. Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. Вип. 9. Київ: Бліц-Інформ, 2015. С. 90–93.
12. Озеран В.О., Чік М.Ю. Контроль у системі управління діяльністю підприємств. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 172–176. (Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку).
13. Осадчий Ю.І. Проблеми питання організації та методики бухгалтерського обліку, документального оформлення й оцінки товарів, прийнятих на комісію. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/SocGum/Menedzhment/2008_10/osadch1.htm.
14. Поліщук А.М. Продаж товарів за договором комісії: бухгалтерський та податковий облік у комітента. URL: <http://buhgazeta.com.ua/8321-2>.

Куцик П. А.

Кузьма Х. В.

Львовский торгово-экономический университет

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КОМИССИОННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Резюме

В статье исследованы основные проблемы учета и внутреннего контроля на предприятиях, осуществляющих комиссионные операции. Выявлено, что на исследуемых предприятиях как в методическом, так и в организационном аспектах учет и внутренний контроль имеют существенные недостатки, вызванные несовершенством нормативно-правового регулирования. Исследовано, что в современных экономических условиях отсутствуют единые методические рекомендации по методике и организации учета и внутреннего контроля для предприятий, осуществляющих комиссионные операции. Выявлены основные недостатки учета комиссионных операций, а также предложена усовершенствованная методика учета на исследуемых предприятиях. В современных экономических условиях вопросы учетной политики на предприятиях, осуществляющих комиссионные операции, рассматриваются на недостаточном уровне. Установлено, что к формированию учетной политики нужно подходить взвешенно, потому что этот процесс является достаточно трудоемким и объемным. Рассмотрены проблемные вопросы в теоретическом и практическом направлениях в системе внутреннего контроля предприятий, осуществляющих комиссионные операции.

Ключевые слова: предприятие, комиссионные операции, учет, внутренний контроль.

Kutsyk P. O.

Kuzma Kh. V.

L'viv University of Trade and Economics

PROBLEMS OF ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL OF COMMISSION OPERATIONS OF AN ENTERPRISE

Summary

The article deals with the main problems of accounting and internal control at enterprises that carry out commission operations. It was revealed that at the enterprises under study, both in methodical and organizational aspects, accounting and internal control have significant shortcomings which are mostly caused by imperfection of normative-legal regulation. It was investigated that in contemporary economic conditions, there are no single methodical recommendations on the methods and organization of accounting and internal control for enterprises that carry out commission operations. The main shortcomings of accounting of commission operations were revealed and the methods of accounting for the investigated enterprises were proposed. In contemporary economic conditions the issue of accounting policy at enterprises that carry out commission operations is insufficiently considered. It is determined, that the approach to formation of accounting policy must be quite reasonable, because this process is in many ways laborious and voluminous. The problematic issues in the theoretical and practical directions in the system of internal control of enterprises that carry out commission operations were considered.

Key words: enterprise, commission operations, accounting, internal control.