

*Н. Ю. Алексеева,
аспірант, Київський національний торговельно-економічний
університет*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

У статті здійснено комплексне виділення та характеристика особливостей організації обліку на торговельному підприємстві. Безпосередньо досліджено особливості: розробки та документального оформлення облікової політики; системи обробки даних; автоматизації обліку; структури бухгалтерії. Виявлено, що організація бухгалтерського обліку на торговельних підприємствах є досить проблемною. Так, наявні: прагнення до надмірної централізації облікових операцій; значний ризик неособлення при виконанні облікових робіт; складнощі при автоматизації обліку та документальному оформленні облікової політики ін. Запропоновано ряд заходів з мінімізації виділених складнощів: оптимізація систем регламентації прав та обов'язків працівників бухгалтерії, оптимізація системи формування та документального оформлення облікової політики; впровадження змішаної системи обробки облікової інформації та ін.

В статье осуществлено комплексное выделение и характеристика особенностей организации бухгалтерского учета на торговом предприятии. Непосредственно исследованы особенности: разработки и документального оформления учетной политики; системы обработки данных; автоматизации учета; структуры бухгалтерии. Выявлено, что организация бухгалтерского учета на торговых предприятиях является достаточно проблемной. Так, наличествует: стремление к чрезмерной централизации учетных работ; значительный риск обезличивания при выполнении учетных работ; трудности при автоматизации учета и документальном оформлении учетной политики и др. Предложено ряд средств по минимизации выделенных трудностей: оптимизация системы регламентации прав и обязанностей работников бухгалтерии; оптимизация системы формирования и документального оформления учетной политики; внедрение смешанной формы системы обработки учетной информации и др.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, облікова політика, автоматизація обліку, план інвентаризації, план звітності, план документації, план документообігу, робочий план рахунків, план технічного оформлення облікової інформації.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, учетная политика, автоматизация учета, план отчетности, план документации, план документооборота, рабочий план счетов, план инвентаризации, план технического оформления учетной информации.

ПОСТАНОВА ПРОБЛЕМИ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Торгівля є важливою сферою підприємницької діяльності, що забезпечує функцію доведення товару від виробника до безпосереднього споживача. В останні роки, у зв'язку з виходом України на міжнародний ринок, спостерігаються: ускладнення структури торговельних підприємств, що пов'язане з розширенням масштабів їх діяльності, ростом обсягу торгових мас (що циркулюють між каналами збуту), формуванням якісних нових елементів роздрібною мережі; постійні зміни у законодавчій базі обліку. Окреслена ситуація надала поштовх до досить широкого висвітлення тематики роздрібною торгівлі

в спеціалізованих бухгалтерських виданнях.

Незважаючи на це, специфіка організації обліку торговельної діяльності залишається без достатньої уваги науковців. Аналіз наукової літератури виявляє недостатнє висвітлення особливостей: формування та оформлення облікової політики; способів ведення обліку; системи обробки даних та ін. Така ситуація, поряд з існуючою недосконалістю законодавчої бази обліку, значно ускладнює роботу бухгалтерів. Ускладнений і безпосередній процес ведення обліку підприємств торгівлі у ринкових умовах господарювання. У зв'язку з цим закономерно постає питання — які основні особливості у комплексі притаманні процесу організації обліку на торговельному підприємстві?

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням організації обліку в цілому та безпосередньо на торговельних підприємствах присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів.

Так, Т.Я. Сенчук [5] у своїй науковій праці "Особливості організації обліку підприємств оптово-роздрібною торгівлі" основну увагу загалом лише на окремих аспектах організації руху товарів (як основної одиниці бухгалтерського обліку в торгівлі), при цьому вказуючи, що найбільш проблемним моментом є облік товарів, торгових націнок і знижок при переміщенні між внутрішніми підрозділами підприємства. Інші аспекти організації обліку підприємств торгівлі, такі як: автоматизація обліку, облікова політика та інше, автором майже не згадуються.

О.Б. Нестеренко та Н.М. Войтюшенко досить вдало висвітлили зв'язок проблем автоматизованого обліку з питаннями гармонізації бухгалтерського та податкового обліку на торговельному підприємстві, при цьому не зупиняючись на програмних засобах автоматизованого обліку та проблемах їх впровадження [3].

Загальні теоретико-методичні питання розробки та документального оформлення облікової політики знайшли відображення у працях М. Ширби, Л. Волинця. У роботах виділялась надзвичайна важливість проектних матеріалів з постановки бухгалтерського обліку (графіків документообігу, планів організації бухгалтерського обліку, посадових інструкцій та ін.) у документальному оформленні облікової політики. Поряд з тим, безпосередньо сфера торгівлі майже залишилась поза увагою [7; 2].

Також окремі аспекти організації обліку на торговельному підприємстві (такі як організація обліку товароруху, фінансових результатів та заробітної плати) розглядалися Тарасовою Т.О. [6], Павлюком І. [4] та іншими вченими.

Однак, слід відмітити, що у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі недостатньо наукових праць з комплексного виділення та характеристики особливостей організації обліку на торговельному підприємстві. У зв'язку з цим необхідні серйозні наукові дослідження з питань особливостей організації обліку на торговельному підприємстві. Слід зазначити останнім часом практично немає фундаментальних вітчизняних розробок із загальних питань організації бухгалтерського обліку, за винятком праць В. Пархоменка, В. Сопка, Ф. Бутинця [7, с. 381]. Тому існує і проблема наукового дослідження самої категорії "організація бухгалтерського обліку".

ПОСТАНОВА МЕТИ ТА ЗАВДАНЬ ДОСЛІДЖЕННЯ

Узагальнюючи вищевикладене, метою дослідження є комплексне виділення та характеристика особливостей організації обліку на торговельному підприємстві.

Для досягнення визначеної мети необхідне вирішення наступних завдань: 1) дослідження економічного змісту категорії "організація бухгалтерського обліку"; 2) дослідження особливостей розробки та докумен-

Таблиця 1. Основна специфіка розробки облікової політики на торговельному підприємстві*

Специфічний елемент	Характеристика специфіки
робоча система рахунків аналітичного обліку товарів – сукупність аналітичних рахунків, які відкриваються на торговельному підприємстві з урахуванням особливостей його господарської діяльності.	Виділення такої системи рахунків забезпечує облік товарів і операцій з ними у потрібних ракурсах. Проблемою формування документа є те, що деякі субрахунки (наприклад, до рахунку 28 «Товари») не достатньо повно забезпечують бухгалтерський облік за новим Планом рахунків для торговельних підприємств з багатогалузевою діяльністю. Тому на практиці відповідні субрахунки завжди уточнюються за економічним змістом і назвою.
метод обліку елементів собівартості товарів (крім вартості їх придбання) – передбачає порядок обліку транспортно-заготівельних витрат (Далі - ТЗВ) протягом звітного місяця.	Від обраного методу обліку елементів собівартості залежить механізм визначення розміру торгової націнки, порядок оперативного обліку товарів, розподіл функціональних обов'язків за розрахунком собівартості реалізованих товарів.
метод оцінки вибуття товарів – підприємство обирає один з методів оцінки вибуття товарів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, ЛІФО, метод за цінами продажу.	Вибір впливає на тимчасовий розподіл витрат, пов'язаних із придбанням товарів між звітними періодами. Проблеми пов'язані з найбільш вживаним методом оцінки вибуття товарів торговельних підприємств – оцінкою за цінами продажу, що ґрунтується на застосуванні середнього відсотка торгової націнки товарів. Метод простий, однак п. 22 П(С)БО 9 зазначає, що метод застосовується підприємствами, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Що таке «приблизно однаковий рівень» у П(С)БО 9 не вказано.
періодичність оцінки вибуття товарів – реалізує право підприємства стосовно вибору періодичності відображення продажу товарів у обліку: за кожною трансакцією або у встановлені терміни.	Досить часто обирається більша тривалість періоду часу між відображенням списання товарів, що знижує оперативність отримання інформації про обсяг реалізації, доходи, витрати та ін.

*Розроблено на основі [4].

тального оформлення облікової політики на торговельному підприємстві; 3) дослідження особливостей системи обробки даних на торговельному підприємстві; 4) дослідження особливостей автоматизації обліку на торговельному підприємстві; 5) дослідження особливостей структури бухгалтерії.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Організація бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у роботі підприємства, однак цьому питанню у нормативно-правових актах не приділяється достатньо уваги. Також немає законодавчого визначення категорії "організація бухгалтерського обліку", а на практиці вона лише коротко розглянута у науковій літературі.

Відповідно до праці А.В. Березинської, організація бухгалтерського обліку передбачає: визначення структури бухгалтерії та системи обробки даних (централізація \ децентралізація); розробку та документальне оформлення облікової політики (розробку робочих інструкцій для працівників бухгалтерії, графіка документообігу, внутрішніх стандартів); визначення способів ведення обліку (ручний \ автоматизований); встановлення комунікативних зв'язків бухгалтерії з іншими відділами і службами апарату управління та інші грані функціонування бухгалтерії [1].

А.П. Шевлюков під терміном "органі-

зація бухгалтерського обліку" розуміє побудову бухгалтерського обліку згідно з "планом організації бухгалтерського обліку", тобто системою заходів, що передбачають порядок, послідовність і строки виконання облікової роботи. З його точки зору, передумовами ефективно організації бухгалтерського обліку є: вивчення особливостей діяльності підприємства; застосування діючих положень та інструкцій з врахуванням особливостей діяльності підприємства; визначення переліку необхідних облікових даних; формування взаємозв'язків між обліковими працівниками; визначення напрямів руху документів в обліковому процесі з моменту їх складання до зачі в архів та ін. [1, с. 349].

Т.Я. Сенчук також надає авторське визначення категорії "організація бухгалтерського обліку": як "системи методів, способів, заходів які забезпечують оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети бухгалтерського обліку" [5, с. 287].

Виходячи з розглянутих тлумачень, можливим є виділення та характеристика комплексу особливостей організації обліку на торговельному підприємстві у розрізі: 1) розробки документального оформлення облікової політики; 2) особливостей автоматизації обліку; 3) системи обробки даних (централізація \ децентралізація); 4) організаційної структури бухгал-

терії.

Згідно з законодавством, що регулює облікову діяльність, підприємства торгівлі повинні сформувати облікову політику і зафіксувати її у відповідному наказі. Так, досліджуючи розробку та документальне оформлення облікової політики підприємств торгівлі, слід виділити саме специфіку цього процесу, оскільки об'єктами бухгалтерського обліку є операції з обліку товарів (табл. 1).

Виділенням елементів зміст облікової політики не можна обмежити, однак саме вони визначають її специфіку для підприємств торгівлі.

При формуванні облікової політики важливе значення має її документальне оформлення. А.З. Шнейдман зазначає, що до числа документів, якими повинна оформлюватися облікова політика, необхідно віднести наказ "Про облікову політику підприємства", проектні матеріали та різноманітні внутрішні правила, інструкції, регламенти, процедури. Вибір конкретного типу залежить від внутрішнього розпорядку організації та завдань облікової політики [7].

Так, передусім повинен бути оформлений організаційно-розпорядчий документ — наказ "Про облікову політику підприємства", що відображає: основні відомості про підприємство (перелік філій та інших підрозділів виділених на окремий баланс); метод оцінки вибуття запасів; періодичність оцінки вибуття товарів; порядок обліку; субрахунок ТЗВ; поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку; періодичність відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань; засади ціноутворення у внутрішньогосподарських підрозділах; посилення на робочий План рахунків підприємства та ін. [7]. Однак результати аналізу відповідних наказів торговельних підприємств, які знаходяться у різних областях України, свідчать про наявність у їх структурі значної кількості недоліків (табл. 2).

У зв'язку з вищеведеним процес формування та документального оформлення облікової політики на торговельному підприємстві потрібно оптимізувати. Можливо, під час формування виконавчого органу, відповідального за формування облікової політики, в його склад доцільно включати працівників бухгалтерської служби, фахівців виробничих, планово-економічних, фінансових служб (однак, така передача повноважень виконавчому органу обов'язково повинна оформлюватися документально).

Крім окресленого документа, велике значення для оформлення облікової політики підприємств роздрібно торгівлі мають проектні матеріали з постановки бухгалтерського обліку. Одним з найважливіших проектних матеріалів у організації обліку підприємств даного типу є план організації бухгалтерського обліку, що дозволяє: визначити зміст; послідовність; строки виконання облікових робіт; встановити порядок одержання інформації та складання звітності. Документ містить: план звітності; план документації і документообігу; посилення на робочий план рахунків; план інвентаризації; план технічного оформлення облікової інформації.

Сьогодні план звітності складається майже всіма обліковими службами торговельних підприємств (наприклад, підприємства 1—10, табл. 2), за його допомогою виділяється перелік зовнішньої

(що подається відповідним органам) та внутрішньої звітності (що подається філіалами, структурними підрозділами, посадовими особами), її зміст, строки її складання і подання, виконавців робіт. Особливої популярності документ набув на великих торговельних підприємствах як інструмент формування систем управління і контролю за своєю діяльністю, (адже специфіка їх обліку полягає у формуванні значного обсягу внутрішніх звітних даних, від своєчасного та зрозумілого викладення яких залежить прозорість обліку, а отже і можливість мінімізувати нестачу, розкрадання, псування матеріальних цінностей).

План документації у підприємствах торгівлі, особливо на таких, що мають багатофункціональну, розгалужену структуру (підприємства 1, 2, 5, 7, 8, табл. 2), найчастіше оформлюється як альбом форм документів, у розрізі типових та спеціалізованих форм і окремих видів бухгалтерських операцій. Такий документ дозволяє встановлювати єдиний та найзручніший спосіб бухгалтерського обліку. Таке оформлення плану документації є досить зручним, хоча, на нашу думку, до альбому форм великим торговельним підприємствам слід додавати короткий опис їх змісту, щоб уникнути плутанини при оформленні господарських операцій з товарами. Крім зазначеного документа, на підприємствах торгової сфери підприємницької діяльності, для визначення порядку роботи облікового апарату та інших підрозділів і служб (які мають відношення до товарних операцій та їх обліку), існує практика складання плану документообігу. Однак, оцінка ефективності організації документообігу торговельних підприємств виявляє наявність значної кількості проблем (особливо на підприємствах з розгалуженою структурою), основні з яких систематизовано у табл. 3.

Така ситуація може бути пов'язана з недбалим складанням графіка документообігу. Так, нами виявлені випадки відсутності у графіках документообігу строків оформлення документів (ППП "Дядя Вася", ППП Беатриса та ін.) або переліку осіб відповідальних за дотримання порядку та строків оформлення документів (ТОВ "Еліт", ПП Руно та ін.). Крім того, на жодному з досліджених об'єктів торгівлі (див. табл. 4), відповідальним за виконання робіт виконавцям не видається виписка, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які передаються документи. Тому доцільно забезпечити усунення виявлених недоліків та суворий контроль за неухильним дотриманням порядку подання в бухгалтерію первинних документів всіма підрозділами, службами та працівниками.

При організації обліку існує вимога щодо складання порядку ведення кожного синтетичного рахунку та субрахунку в аналітичному розрізі. Однак на практиці організації обліку торговельних підприємств даний порядок відсутній, що на нашу думку, цілком виправдано, адже існує інструкція з використання типового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та робочий План рахунків підприємства, що містять ту саму інформацію.

Таблиця 2. Аналіз змісту наказів "Про облікову політику підприємства" торговельних підприємств України

№ п/п	Підприємство	Недоліки структури ²							
		1	2	3	4	5	6	7	8
1	Метро Cash&Carry (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	-	-	-	-	+	+	-
2	ТОВ "Еліт" (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+	-	-	-	+	+
3	ППП "Троянда"	+	-	-	+	+	-	-	-
4	ППП Беатриса (розгалужена структура)	-	-	-	+	+	-	+	+
5	ТОВ ЗПК «Берест-Продторг» (багатофункціональне, розгалужена структура)	-	-	+	+	-	+	+	+
6	ТОВ "Квіза-Трейд" (багатофункціональне, розгалужена структура)	-	-	+	+	-	+	-	-
7	ППП «Дядя Вася» (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+	-	+	+	+	+
8	ВАТ "Лаванда" (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+	+	+	-	+	-
9	ПП Руно	+	+	-	-	-	+	+	-
10	ППП Зернятко	-	-	+	+	+	-	+	+

Примітки.

1. (-) — відсутність недоліку; (+) — наявність недоліку.

2. відсутність відомостей про підприємство (1); відсутність межі суттєвості (2); не структурованість змісту (3); відсутність об'єктів облікової політики для цілей управлінського обліку (4); невідповідність змісту наказу його основним завданням (5); відсутність посилань на робочий План рахунків підприємства (6); нагромадження документа зайвою інформацією (включення норм, які визначені законодавчими актами та нормативними документами і не потребують вибору від підприємства; опис способів відображення об'єктів у бухгалтерському обліку відсутніх у практиці обліку підприємства) (7); відсутність розділу з організації обліку (8).

Складання плану інвентаризації — важливий та необхідний етап організації бухгалтерського обліку підприємства, адже основною одиницею обліку є товар — передусім матеріальна цінність, збереження якої повинно контролюватися. Цей план передбачає як повну, так і часткову інвентаризацію, орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому нами встановлено, що проблемами інвентаризації на торговельних підприємствах зазвичай є наступне: існують випадки, коли строки раптових інвентаризацій завчасно відомі матеріально відповідальним особам (оскільки не забезпечено обмеженість доступу до даного виду документів); інвентаризація в одній ланці господарства порушує нормальну роботу інших ланок (наприклад, до процесу інвентаризації залучаються багато продавців внаслідок чого клієнти торгових точок невдоволені обслуговуванням, чергами або припиняється робота тих відділів підприємства де інвентаризація не проводиться); повна інвентаризація проводиться щотижнево, зупиняючи нормальний режим функціонування. У зв'язку з такими недоліками значно знижується ефективність інвентаризації як засобу контролю, тому при складанні плану інвентаризації доречно: 1) точно визначити чисельність та посади осіб, що залучатимуться до інвентаризації; 2) суворо обмежити коло осіб, що матимуть доступ до даного документа; 3) знизити періодичність повних інвентаризацій за рахунок заміни їх частковими.

Важливим для торговельних підприємств є план технічного оформлення обліку, оскільки детально характеризує форму, за якою ведеться облік на підприємстві, та надає перелік і порядок ведення облікових регістрів, заходи до рациональної організації облікового процесу. Нами встановлено, що ця ділянка робіт з організації бухгалтерського обліку на торговельних підприємства має

свої особливості — зводиться до звичайного зазначення форми обліку, застосовується у обліковій політиці (наприклад, підприємства 1—10, табл. 3). Така ситуація ускладнює роботу працівників облікового відділу у зв'язку з потребою постійно користуватися додатковими зовнішніми інструкціями, окремі пункти яких іноді суперечливі.

Вивчення особливостей організації обліку торговельних підприємств не буде повним без викладення особливостей його автоматизації. Так, існує зв'язок проблем автоматизації обліку з неврегульованістю і неузгодженістю чинного законодавства з податковим та бухгалтерським обліком. Сьогодні бухгалтер, зокрема і торговельного підприємства, змушений вести два обліки (бухгалтерський та податковий), оскільки порушення податкового законодавства призводить до економічних санкцій, а перекручування даних бухгалтерського обліку викликає невдоволення засновників. Наведену ситуацію дуже важко всебічно врахувати в програмному забезпеченні. Тому на практиці зазвичай автоматизується тільки бухгалтерський облік, а паралельно вручну ведеться податковий облік всіх операцій. Найбільш вживаною програмою, що використовується у підприємствах торгівлі на сучасному етапі, є "ІС: Бухгалтерія". Програма дозволяє автоматизувати облік надходження, переміщення, продажу товарів на підприємстві, облік доходів від їх реалізації. Програма дозволяє організувати на складах (магазинах) облік руху товарів (сумовий або кількісно-сумовий). Для автоматизації обліку підприємств торгівлі також добре підходить програма "ІС: Торговля і склад для України" — конфігурація має зв'язок безпосередньо з технічними засобами, приладами з реалізації товарів. У обох конфігураціях формування проводок ґрунтується на базі документів, які формуються на різних етапах обліку.

Таблиця 3. Оцінка ефективності документообігу торговельних підприємств

№ п/п	Підприємство	Проблеми ¹		
		1	2	3
1	Метро Cash&Carry (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	-
2	ТОВ "Еліт" (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	-
3	ПП "Троянда"	-	-	+
4	ПП Беатриса (розгалужена структура)	+	-	-
5	ТОВ ЗПК «Берест-Продторг» (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+
6	ТОВ "Квіза-Трейд" (багатофункціональне, розгалужена структура)	-	-	+
7	ПП «Дядя Вася» (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+
8	ВАТ "Лаванда" (багатофункціональне, розгалужена структура)	+	+	+
9	ПП Руно	-	-	-
10	ПП Зернятко	-	-	+

Примітки.

1. відставання реєстрації господарських операцій в обліку (1); несвоєчасність складання бухгалтерських документів (2); труднощі з повнотою облікових записів і своєчасним формуванням звітних показників на підприємствах (3).

Таким чином, для успішного втілення систем автоматизації роботи бухгалтера необхідно законодавчо вирішити питання гармонізації бухгалтерського та податкового обліку шляхом їх максимального узгодження. Необхідною є зміна порядку складання декларації з податку на прибуток (впровадження принципу визначення об'єкта оподаткування за допомогою послідовного коригування облікового прибутку на тимчасові та постійні різниці) та внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" щодо поняття об'єкта оподаткування [3].

Система обробки даних підприємств торгівлі має ряд особливостей. Так, великим підприємствам торгівлі (підрозділи яких локально зближені) характерне прагнення до надмірної централізації облікових операцій. Такі підприємства зосередили ведення всього синтетичного та аналітичного обліку в єдиній бухгалтерії (наприклад, підприємства 2,7,8, табл. 3). Філіали лише формують первинну документацію та здають її у встановлені терміни до централізованої бухгалтерії. З одного боку, це надає змогу: найбільш раціонально розподіляти роботу між обліковими працівниками; ефективно використовувати обчислювальну техніку; досягти значної економії витрат за рахунок використання мінімально необхідної кількості працівників у процесі ведення обліку. Однак, незважаючи на позитивні риси, децентралізація має досить вагомий перевагу — наближення облікових працівників до місця здійснення господарських операцій, які зменшують ризик помилок та зловживань при оформленні господарських операцій. У зв'язку з виділеною специфікою торговельних підприємствам, які застосовують подібну систему обробки даних, доцільно створити певний баланс з централізації та децентралізації при організації обліку операцій (впровадити змішану систему обробки).

Територіально роз'єднані підприємства торгівлі (наприклад, підприємства 1,4,9,10, табл. 3) найчастіше використовують децентралізовані системи обробки даних, мінімізуючи слабкий поточний контроль бухгалтерії головного підприємства за рахунок створення централізованого підрозділу "Служба безпеки" (на яку покладена функція поточного контролю за ефективністю обробки даних).

Організація роботи бухгалтерії торговельного підприємства здійснюється в залежності від їх розміру та бажання власника. Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником підприємства або бухгалтерською фірмою властива невеликим підприємствам торгівлі. Підприємства середнього розміру зазвичай організують облік за допомогою впровадження у штат посади бухгалтера. Великі підприємства, відповідно зі значним обсягом облікової роботи, створюють у своєму складі бухгалтерські служби. При аналізі досвіду організації роботи бухгалтерії на великих підприємствах торгівлі (підприємства 1,2,5—8,10, табл. 3.) нами встановлено, що найбільш поширеною є структура бухгалтерської служби з виділенням груп обліку (наприклад, груп: матеріального обліку; обліку реалізації; обліку витрат; узагальнення та звітності). Менш звичайними є структури з виділенням відділів (підприємства 3,4,9, табл. 3.) (наприклад, відділів: фінансово-розрахункового; з обліку праці та заробітної плати; матеріального обліку; реалізації та відвантаження; витратного; зведено-балансового). Сучасними проблемами організації роботи бухгалтерії за допомогою бухгалтерської служби є значний ризик знеособлення при виконанні облікових робіт та недостатня злагодженість та плановірність роботи облікового апарату внаслідок проблем при регламентації прав та обов'язків працівників бухгалтерії. Аналіз сучасного досвіду розробки посадових інструкцій на підприємствах роздрібної торгівлі (підприємства 1—10, табл. 3) виявляє наявність випадків: 1) відсутності практики складання посадових інструкцій; 2) включення до складу документа зайвих розділів (наприклад договору про матеріальну відповідальність у посадову інструкцію робітників складу); 3) невідповідність змісту посадової інструкції її завданням (складення у вигляді приписів, правил роботи та ін.).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати комплексного виділення та характеристики особливостей організації обліку на торговельному підприємстві надають змогу сформулювати наступні висновки:

1) підприємствам роздрібної торгівлі, підрозділи яких локально зближені, характерне прагнення до надмірної централізації облікових операцій;

2) наявний стан організації роботи бухгалтерії за допомогою бухгалтерської служби формує значний ризик знеособлення при виконанні облікових робіт та здатний призвести до відсутності злагодженості та плановірності у роботі облікового апарату (внаслідок проблем при регламентації прав та обов'язків працівників бухгалтерії);

3) комплексна автоматизація обліку підприємства роздрібної торгівлі неможлива внаслідок неврегульованості, неузгодженості чинного законодавства з податкового та бухгалтерського обліку;

4) оформлення облікової політики підприємств роздрібної торгівлі сьогодні є досить проблемною.

Для мінімізації виділених недоліків підприємствам доцільно: оптимізувати систему регламентації прав та обов'язків працівників бухгалтерії; впровадити змішану систему обробки облікової інформації (що ґрунтується на оптимальному балансі централізації та децентралізації у роботі бухгалтерії); оптимізувати систему формування та документального оформлення облікової політики (зокрема, технічне оформлення обліку; порядок роботи облікового апарату; порядок складання наказу про облікову політику підприємства та ін.). Необхідно також законодавчо вирішити питання гармонізації бухгалтерського та податкового обліків.

Література:

1. Березенська А.В. Раціональна організація обліку як фактор ефективного функціонування кооперативних мікроекономічних систем [Збірник науково-технічних праць] / А.В. Березенська // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України (Серія. "Інформаційні технології"). — 2005. — № 15.4 — С. 348—353.
 2. Волинець Л. Разработка учетной политики / Л. Волинец // Современный бухгалтер. — 2004. — № 10. — С. 20—25.
 3. Нестеренко О.Б., Войтюшенко Н.М. Проблеми гармонізації бухгалтерського та податкового обліку / О.Б. Нестеренко, Н.М. Войтюшенко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_KAND_2010/Informatica/4_57661.doc.htm. 09.08.2010 р. Загол. з екрану.
 4. Павлюк І. Первісні проблеми / І. Павлюк // Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dokumenty.com.ua/show/3cid01074.html>. 09.08.2010 р. Загол. з екрану.
 5. Сенчук Т.Я. Особливості організації обліку підприємств оптово-роздрібної торгівлі / Т.Я. Сенчук // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України — 2005. — вип. 15/4 — С. 286—291.
 6. Тарасова Т.О. Організаційно-методичні аспекти обліку і аналізу товароруку в підприємствах роздрібної торгівлі // автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 — Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Т.О. Тарасова. — Харків, 2001. — 19 с.
 7. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / Маркіян ЩИРБА // Науковий вісник Тернопільського національного економічного університету (Серія "Економічний аналіз"). — 2010. — № 5. — С. 380—384.
 Стаття надійшла до редакції 27.08.2010 р.