

УДК 339.16.012.23:658.787

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ТОРГІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Мірошниченко О.В., Попович А.О.

Науково-навчальний інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Сумського державного університету

Стаття присвячена актуальним питанням обліку торгівельної діяльності. Визначено сутність торговельної діяльності і операцій з продажу товарів. З'ясовано завдання організації обліку реалізації товарів. Розглянуто практичні проблеми обліку торгівельної діяльності. Досліджено перспективи обліку торгівельної діяльності.  
**Ключові слова:** торгівля, підприємство, торгівельна діяльність, облік.

**Постановка проблеми.** Торгівля як невід'ємна частина економічної системи країни забезпечує зайнятість населення, збалансування виробництва та споживання, задоволення попиту споживачів на різні товари, сприяє збільшенню економічних зв'язків між секторами народного господарства, сприяє валютній стабільності та активно бере участь у формуванні державного бюджету. Сьогодні основними формами торгівлі є оптова та роздрібна торгівля. Багатомірне взаємодія роздрібною торгівлі з усіма галузями економіки та інститутами суспільного життя, зміни обсягу циркулюючої товарної маси у своїх каналах, збільшення впливу зовнішніх та внутрішніх дестабілізаційних факторів на результати управління підприємством, їх конкурентоспроможність та перспективи сталого розвитку, потребують реформування існуючих та нових ефективних ділових інструментів для

малого бізнесу. У цьому контексті стає все більш актуальною проблема створення високоякісної системи управління інформаційним забезпеченням, яка дозволить будь-яким управлінським системам одержувати об'єктивну і своєчасну інформацію в будь-якому напрямку продажу товарів у режимі реального часу. Вирішальну роль у вирішенні цієї проблеми відіграє вдосконалення теоретичних, організаційних, методологічних та прикладних аспектів бухгалтерського обліку продажу товарів у роздрібній торгівлі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток теорії, методології та організації обліку товарних операцій зробили такі вітчизняні вчені, як, зокрема, З.Л. Бандура, О.М. Брадул, В.І. Бачинський, Ю.А. Верига, Т.А. Бутинець, Н.Н. Грабова, В.Г. Горелкін, Л.М. Котенко, В.В. Євдокимов, Н.А. Рудецька, А.М. Кузьмінський, О.В. Сапоговська, а та-

кож такі представники зарубіжної наукової школи, як, зокрема, С.І. Волков, Х. Андерсон, Н.С. Макарова, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, В.Ф. Палій, А.Ш. Моргуліс, В.В. Патров, Ю.А. Ратміров, В.І. Подольський, Я.В. Соколов, Й.А. Шумпетер. Окремі організаційні та методичні аспекти обліку реалізації товарів у контексті сучасної облікової політики, бонусних програм та знижок, документування товарних операцій на початковому етапі бухгалтерського обліку, їх відображення в бухгалтерських документах та звітності на основі таких сучасних практик та новаторів, як, зокрема, А.В. Амалян, Н.А. Букало, Л.І. Коваль, П.О. Куцик, Ф.Ф. Макарук, Л.Я. Підвисоцька, Т.О. Тарасова, О.В. Фоміна, Н.В. Чебанова, І.Л. Шерер, Л.М. Янчева.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження проблематики обліку торговельної діяльності та аналіз його подальших перспектив у сучасних умовах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Торгова діяльність забезпечує безперервний процес руху активів у вигляді товарів від промислових підприємств різних форм власності до прямих споживачів. Для забезпечення торговельної діяльності здійснюються продажі товарів, які є найбільш важливою та значною частиною активів компанії. Вони займають особливе місце в складі майнових та домінуючу позицію у структурі витрат торгових підприємств.

Продаж (реалізація) товарів визначається у Податковому кодексі України як «будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів» [9, с. 17].

Методологічні засади формування в обліку торговельної компанії інформації про товари та її розкриття в фінансових звітах визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким «товари – це матеріальні активи, придбані (отримані) та утримувані підприємством / установою для цілей перепродажу» [10, с. 10].

Розглянемо відмінності ПСБО 9 та МСБО 2. У МСБО 2 «Запаси» приділено увагу питанням витрат, пов'язаних з переробкою запасів [11, с. 10]. МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають внаслідок останнього придбання запасів. У П(С)БО 9 таке положення відсутнє, але у П(С)БО 21 «Курсові різниці» подібне положення відповідає МСБО 2. МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставини, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з останніми змінами до П(С)БО 9, у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.

Таким чином, порівнюючи П(С)БО 9 та МСБО 2 «Запаси», спостерігається тотожність понятійного апарату так як національні стандарти були розроблені на основі міжнародних. Але наявні і відмінності: у ПСБО наведено поняття первісної вартості запасів, а у МСБО окремо визначені статті щодо оцінки запасів, собівартості, витрат на придбання, витрат на переробку тощо.

Бухгалтерський облік товарів та їх реалізації є основною ділянкою бухгалтерського обліку підприємства торгівлі, яка забезпечує визначення і контроль за точністю і об'єктивністю основного показника його діяльності – обсягу роздрібного товарообігу та доходу як джерела покриття витрат обігу та створення прибутку.

Для формування цілісної облікової системи, яка б повністю задовольняла інформаційні потреби й вимоги користувачів щодо ефективного управління реалізацією товарів, необхідними є врахування особливостей комерційної діяльності торговельних підприємств та відповідна організація облікового процесу [1, с. 9].

Характерні риси торговельної діяльності складаються з наступних позицій:

1) асортимент товарів у значній мірі залежить від характеру та характеристик попиту та споживачів, їх професійної, національної, вікової складових, купівельної спроможності, умов праці та умов життя;

2) підприємства є організаційно та комерційно технологічно достатньо автономними та незалежними в процесі продажу товарів, і кожен має свій власний дохід і витрати, які можна враховувати та порівнювати;

3) підприємства максимально близькі до споживачів, а їх розміри відносно невеликі, що дає змогу швидко реагувати на зміни у ринковій ситуації;

4) попит на товари та послуги торговельних підприємств, з урахуванням профілю діяльності, який схильний до значних коливань за сезонами року, днями тижня та навіть за годинами доби;

5) поряд з продажем товари компанії надають велику кількість додаткових послуг для залучення клієнтів [2, с. 12].

Організація обліку для здійснення торговельної діяльності забезпечує:

– виконання плану товарообігу, підготовка інформації, необхідної для управління всіма послугами підприємства;

– перевірка правильності документарної діяльності, законності та цілеспрямованості операцій, своєчасне та повне їх відображення на рахунку;

– правильність списання товарних затрат;

– дотримання правил інвентаризації, своєчасного виявлення та відображення їх результатів [7, с. 11].

Завданнями торговельної діяльності є:

– оптимальне функціонування бухгалтерських систем, що створює умови для формування бухгалтерської, контрольної та аналітичної інформації в оптимальному режимі;

– визначення систем управління та управління цими системами, а також способи їх використання на різних рівнях від підрозділів обліку, контролю та аналізу до управління підприємством;

– створення сприятливих умов роботи спеціалістів з бухгалтерського обліку (визначення сфери робіт, визначення та розподіл відповідальності за виконання бухгалтерських, контрольних-аналітичних операцій та надання інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам);

– впровадження наукових досягнень у практику бухгалтерського обліку будь-яких суб'єктів господарювання будь-якого роду;

– наявність бухгалтерської, контрольної та аналітичної інформації в необхідній формі та в необхідному обсязі, у встановлений час для

досягнення її корисності та забезпечення вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів [3, с. 29].

Облік доходів торговельних підприємств здійснюється у відповідності до П(С) БО 15 «Дохід», з використанням рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації» із подальшим відкриттям субрахунків 702 «Доход від реалізації товарів», 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» та 704 «Вирахування з доходу». Для деталізації інформації з відповідного виду діяльності торговельних підприємств, відкривають рахунки: 70211 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (з вітчизняними покупцями); 70212 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (на експорт); 7022 – для реєстрації доходів від роздрібною торгівлі. Загальну суму доходів і суму непрямих податків відображають на Кт 702. Списання у порядку закриття рахунку суми чистого доходу відображають на Дт 702.

Особливості відображення в обліку доходів та витрат від операційної діяльності торговельного підприємства наведено у таблиці 1.

Таким чином, для коректного відображення доходу у бухгалтерському обліку торговельне підприємство повинне пересвідчитись щодо наявності всіх необхідних умов для визнання доходу; визначити вид отриманого доходу та мати достовірно оформлені первинні документи, які підтверджують отримання доходу (накладна, акт приймання-передачі, акт виконаних робіт і т.д.). Що стосується також і витрат, які визначаються та визнаються на підставі первинних документів. Витрати визнаються при зменшенні активів або збільшенні суми зобов'язань. Склад витрат торговельних підприємств має певні особливості, зокрема собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між вартістю реалізованих товарів та сумою торговельної націнки, а також до складу витрат на збут включаються витрати обігу (крім адміністративних, інших операційних та фінансових витрат).

Враховуючи, що підприємство, відповідно до чинного законодавства, має право самостійно приймати рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків, вважаємо за доцільне ввести рахунки третього порядку на рахунок 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 в період розпродажу», 7025 «Дохід від

реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів», а також до рахунку 704 «Вирахування з доходу»: 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»; 7042 «Сума знижок, наданих покупцям», 7043 «Інші вирахування з доходу». Це дасть не тільки детальну інформацію з бухгалтерського обліку про результати продажу товарів, але також дозволить організувати ефективну систему управлінського обліку та внутрішньої звітності на підприємстві, значно покращити якість внутрішнього контролю та аналізу товарів [6, с. 11].

Проведені дослідження стану обліку доходів і витрат підприємств торгівлі дозволили виявити ряд проблем: неповне відображення доходів в системі бухгалтерського обліку; не повне відображення витрат в системі обліку (зокрема, витрати на робочу силу); відсутність нормативного документа, що регламентує норми і стандарти для обліку доходів і контролю над ним; не достатність інформації про витрати для встановленої номенклатури витрат; обмежена система класифікації доходів в П(С)БО 15 «Дохід»; нарахування суми доходу за умови, що знижка надається покупцеві, коли дебіторська заборгованість погашається протягом встановленого терміну.

Доцільно зазначити, що в бухгалтерському обліку відображені лише деякі аспекти основної діяльності торгового підприємства, зокрема: обсяг і вартість проданих товарів, собівартість, торгова маржа і дисконт, доходи від реалізації товарів, Прибуток і збиток. Таким чином, специфічність діяльності торгових підприємств потребує впровадження і вдосконалення бухгалтерського обліку, зокрема щодо визнання доходів і витрат.

Перспективи обліку торговельної діяльності наступні:

- у визначенні обліку торговельної діяльності доцільно більш точно вказати його призначення. Торговельна діяльність доповнюється плануванням витрат і собівартості продукції, їхнім аналізом і розробкою проектів рішень щодо управління витратами підприємства;

- калькулювання витрат за центрами відповідальності в порівнянні з плановими завданнями;
- забезпечення точності даних обліку й аналізу собівартості продукції [4, с. 8].

Пріоритетним напрямом удосконалення діючої практики обліку в контексті формування системи інформаційної підтримки управління торговельною діяльністю є деталізація показників продажу для забезпечення накопичення інформації щодо отриманих доходів, здійснених

Таблиця 1

**Відображення в обліку доходів та витрат від операційної діяльності торговельного підприємства**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Відображення доходу від реалізації товарів	301(361)	702
2	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості відвантажених товарів	702	641
3	Списання суми наданої знижки	285	282
4	Списання собівартості реалізованих товарів	902	282
5	Списання суми торговельної націнки	902	285
6	Відображення фінансового результату: – дохід від реалізації товарів; – собівартість реалізованих товарів.	702	791
		791	902

витрат і фінансових результатів. Аналітичну деталізацію інформації щодо продажу товарів для визначення фінансових результатів, доходів і витрат на торговельних підприємствах пропонується здійснювати за такими критеріями:

1) спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні);

2) об'єкти аналітики, товарні групи, товарні позиції, трендові компанії.

Для вирішення завдань організації обліку торговельної діяльності пропонується використовувати відповідні методичні рекомендації, які дозволять автоматизувати процес обліку товарів як на складах оптових підрозділів, так і в роздрібній мережі. Для мінімізації витрат на оплату праці при обліку торгівлі варто розробляти програмні продукти, які зменшать кількість працівників та, відповідно, витрати на оплату праці, а також максимізують автоматизацію бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах відповідно до специфіки національної системи.

При узгодженні П(С)БО та МСФЗ потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСФЗ також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних іншим європейським країнам.

У фінансовій звітності слід розкривати: облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання; балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду; суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, ви-

знану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Таким чином, необхідно отримати своєчасну і достовірну інформацію про отримані доходи та витрати торговельних підприємств не тільки для визначення рентабельності діяльності, але і для визначення стратегічних напрямків подальшої успішної роботи підприємства, що вимагає подальших досліджень в цій області напрямом.

**Висновки та пропозиції.** Таким чином, виходячи із всього вищесказаного можна зробити висновок, що торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Торговельна діяльність забезпечує безперервний процес руху активів у формі товарів від виробничих підприємств різних форм власності до безпосередніх споживачів. Для забезпечення торговельної діяльності підприємства здійснюють операції купівлі-продажу товарів. Внесені пропозиції сприятимуть підвищенню ефективності відображення реалізації товарів в обліковій системі підприємства роздрібною торгівлю і забезпечать формування релевантної інформації для прийняття ефективних і своєчасних управлінських рішень за кожним напрямом продажу.

Таким чином, передумовою для подальшого розвитку обліку торговельної діяльності є перш за все:

- роз'яснення та дотримання в умовах активного розвитку різних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку;
- уніфікація методології визначення даних обліку і показників звітності;
- гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та з урахуванням внутрішніх потреб і можливостей методології обліку діяльності.

## Список літератури:

1. Сучасний економічний аналіз і прогнозування (мікро- та макрорівень): [навч. посіб.] / [А.В. Калина, М.Л. Колева, В.О. Яценко]. – К.: МАУП, 2011. – 272 с.
2. Пальчук П.М. Ліцензування торговельної діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / П.М. Пальчук. – К., 2008. – 224 с.
3. Сливка Я.В. Проблематика використання термінів «продаж», «реалізація», «збут» / Я.В. Сливка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011.
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
5. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
6. Чабанюк О.М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлю / О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297-301.
7. Ярошенко А.С. До питання обліку товарів на підприємствах / А.С. Ярошенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789.pdf>.
8. Кодекс законів про працю України від 10.12.2000 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>.
9. Податковий Кодекс України від 02.10.2010 р. № 2755-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом Міністерства фінансів № 246 від 20.10.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021).



**Мирошниченко А.В., Попович А.А.**

Научно-учебный институт бизнес-технологий «УАБС»  
Сумского государственного университета

## **ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ УЧЁТА ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **Аннотация**

Статья посвящена актуальным вопросам учета торговой деятельности. Определена сущность торговой деятельности и операций по продаже товаров. Выяснено задачи организации учета реализации товаров. Рассмотрены практические проблемы учета торговой деятельности. Исследованы перспективы учета торговой деятельности.

**Ключевые слова:** торговля, предприятие, торговая деятельность, учет.

**Miroshnichenko O.V., Popovych A.O.**

Scientific-Educational Institute of Business Stechnologies "UAB" of  
Sumy State University

## **PROBLEMS AND PROSPECTS OF ACCOUNTING TRADE ACTIVITIES**

### **Summary**

The article is devoted to the actual questions of accounting of trading activity. The essence of trading activity and operations on sale of goods is determined. The task of inventory accounting of goods realization is revealed. The practical problems of accounting of trading activity are considered. Prospects account trading activities.

**Keywords:** trade, enterprise, trade activity, accounting.