

**В.О. Іваненко, к.е.н., доц.
О.Г. Дроздова, ст. викл.**

Житомирський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ РУХУ ТОВАРІВ ЗА РІЗНИМИ КАНАЛАМИ ЗБУТУ

Визначено напрями удосконалення методичного підходу до бухгалтерського обліку руху товарів в умовах одночасного здійснення підприємством виробничої та торговельної діяльності в частині здійснення фірмової та комісійної торгівлі, реалізації товарів транзитом та через мережу Інтернет.

Ключові слова: *товари, готова продукція, фірмовий магазин, мережа Інтернет, реалізація транзитом.*

Постановка проблеми. В умовах гострої конкуренції як товаровиробники, так і торговельні підприємства, повинні постійно дбати про забезпечення ефективної організації руху товарів, здатного задовольнити постійно зростаючі потреби споживачів у різних товарах і послугах. Своєчасний і безперервний рух товарів від виробника до споживачів у необхідній кількості, широкому асортименті, високої якості, при мінімальних витратах праці, матеріальних ресурсів і часу надає підприємствам значні конкурентні переваги та дозволяє оптимізувати рівень витрат, що є запорукою прибутковості. Зазначене зумовлює необхідність у якісно новому підході до забезпечення повною, достовірною та оперативною інформацією керівництва підприємства для цілей ефективного управління рухом товарів у процесі їх надходження, розміщення та вибуття. У зв'язку з цим, бухгалтерський облік, як основне джерело формування економічної інформації про рух товарів для цілей управління, потребує удосконалення його методичних аспектів.

Метою статті є аналіз існуючих підходів до облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом товарів за різними каналами їх збуту в умовах одночасного здійснення підприємством виробничої та торговельної діяльності, для визначення напрямів їх удосконалення та забезпечення зацікавлених користувачів оперативною та достовірною інформацією щодо всіх напрямів руху товарів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікового відображення операцій, пов'язаних з рухом товарів, розгадали такі українські науковці, як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, І.В. Замула, П.О. Куцик, В.О. Озеран, Ю.А. Верига, О.А. Зоріна, І.Ю. Осадчий, Л.К. Сук, Н.В. Хоменко та зарубіжні науковці: М.І. Баканов, В.Я. Соколов, В.В. Кожарський, Л.І. Кравченко, Б.Н. Івашкін, В.В. Коровкін, Л.С. Зернов, В.А. Новак, Г.А. Ніколаєва та інші.

Не применшуючи значення внеску в науку вказаних дослідників, слід підкреслити недостатність комплексних досліджень проблем бухгалтерського обліку операцій з товарами на всіх етапах їх руху від товаровиробників до споживачів, зокрема, невирішеними залишаються питання: організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом товарів, за умов одночасного здійснення суб'єктами господарювання виробничої і торговельної діяльності, у т.ч. фірмової та комісійної торгівлі, Інтернет-торгівлі.

Викладення основного матеріалу. Товари на підприємство можуть надходити від постачальників (виробників або торговельних підприємств), засновників або дарувальників. При цьому надходження товарів здійснюється, як правило, відповідно до цивільно-правових договорів (договір купівлі-продажу, договір поставки, бартерний договір, договір дарування, договір доручення, договір комісії), а також установчого договору.

Договір містить суттєві умови операції, зокрема, номенклатуру товарів, що поставляються, їхню якість і характеристики, ціну, зобов'язання сторін із доставки товарів тощо. Крім того, у договорі необхідно вказувати номери й індекси державних стандартів, яким повинна відповідати якість товару, право покупця повернути товар постачальнику при невідповідній якості тощо.

Одним з основних елементів договору є зазначення моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. При цьому, місцем переходу цього права може бути як безпосередньо структурний підрозділ покупця, в якому планується зберігати (продавати, використовувати тощо) товари, так і будь-яке інше, територіально віддалене від покупця місце (наприклад, склад постачальника).

Відповідно до ч. 1 ст. 334 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Тобто зазначена норма дозволяє суб'єктам господарювання встановлювати момент переходу права власності, відмінний від передачі такого майна (наприклад, факт зарахування (списання) грошових коштів).

Крім того, відповідно до ч. 2 ст. 334 ЦК України передачею майна вважається вручення такого майна набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передачі майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно.

Таким чином, при укладанні договорів поставки або купівлі-продажу слід враховувати дію двох факторів, які впливатимуть на порядок відображення їх результатів у бухгалтерському обліку: 1) форми розрахунків за товари (попередня чи наступна оплата) та 2) моменту переходу права власності в договорі (момент передачі товарів чи момент оплати). При цьому, зазначений перелік не є вичерпним і передбачає для підприємства множину варіантів.

Враховуючи співвідношення зазначених факторів, мінімально можливими є чотири варіанта, за якими можуть розвиватися події:

- при попередній оплаті перехід права власності здійснюється в момент передачі товарів;
- при наступній оплаті перехід права власності здійснюється в момент передачі товарів;
- при попередній оплаті перехід права власності здійснюється в момент оплати;
- при наступній оплаті перехід права власності здійснюється в момент оплати.

Зосередимо увагу на четвертому варіанті, оскільки він є досить проблемним як для продавця, так і для покупця через суперечності між положеннями Податкового кодексу України, а також через відсутність чітко прописаної методики бухгалтерського обліку. Зокрема, продавець, відвантажуючи цінності, не може списувати їх з балансу, оскільки право власності на них до покупця не переходить. Лише в момент зарахування грошових коштів від покупця продавець зобов'язаний визнати дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей для цілей оподаткування (у зв'язку з переходом в цей момент права власності) та витрати, що формують собівартість реалізованих товарів.

За таких умов, вважаємо за необхідне відвантажені, але не оплачені покупцем, товари або власну продукцію відображати за дебетом відповідних субрахунків: 28.7 “Відвантажені товари”, 26.3 “Відвантажена продукція”, що дозволить контролювати рух товарів, які відвантажені покупцю, але право власності залишається у продавця до моменту їх оплати. Крім того, виділення зазначених субрахунків сприятиме проведенню інвентаризації цінностей, право власності на які наявне з одночасною відсутністю фізичного обсягу таких цінностей.

Разом із тим, другий учасник договірних відносин, тобто покупець, одержуючи цінності, на які він не має права власності, не може ставити їх на баланс, оскільки це порушує принцип обачності. Тому вважаємо, що до моменту набуття покупцем права власності на такі цінності, вони мають обліковуватися на позабалансовому рахунку.

Для правильного вибору відповідного позабалансового рахунку вважаємо за необхідне, насамперед, внести деякі зміни у назвах окремих позабалансових рахунків. Зокрема, назва рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” не відповідає його інформаційному наповненню, оскільки “відповідальне зберіганні” згідно з Податковим та Цивільним кодексом України передбачає господарські операції, пов'язані зі зберіганням матеріальних цінностей без права використання їх у господарському обороті зберігача з подальшим поверненням таких матеріальних цінностей їх власнику, без зміни якісних або кількісних характеристик. Проте згідно з Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Тобто дозволяється зміна якісних або кількісних характеристик, зокрема, це стосується цінностей прийнятих у переробку, до монтажу. Спільною ознакою всіх цінностей, що відображаються на зазначеному рахунку є відсутність права володіння на них у підприємства, яке їх отримало. Тому доцільно перейменувати рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” на “Активи без права володіння”. Причому, саме “без права володіння”, оскільки право власності включає володіння, користування та розпорядження, а користуватися і розпоряджатися майном, яке знаходиться на поза балансі суб'єкт господарювання може, зокрема, організація продажу товарів, отриманих на комісію, виготовлення продукції з давальницької сировини тощо.

У розвиток зазначеного рахунку 024 “Товари, прийняті на комісію” слід перейменувати у “Товари без права володіння” з відповідними аналітичними розрізами: 024.1 “Товари, прийняті на комісію”; 024.2 “Товари тимчасово без права володіння”; 024.3 “Товари, реалізовані транзитом”. Останній рахунок призначений для контролю за товарами, які реалізуються транзитом з участю в розрахунках. Наведені пропозиції спрямовані на підвищення повноти і достовірності облікового відображення операцій з придбання та реалізації товарів у цілях контролю їх використання і збереження.

Тільки після фактичного перерахування грошових коштів продавцю і набуття відповідно до умов договору права власності на такі цінності, покупець, може обліковувати їх на балансовому рахунку, одночасно списавши цінності з позабалансового рахунку 024.2 “Товари тимчасово без права володіння”.

Для обліку товарів, прийнятих на комісію, застосовується позабалансовий рахунок 024 “Товари, прийняті на комісію”, за дебетом якого обліковуються товари, одержані в межах договорів комісії без передачі права власності на такі товари, за кредитом – вартість реалізованих і повернутих комітентам товарів, а також суми їх уцінок. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів і комітентами.

Для забезпечення ефективного контролю за товарами, прийнятими на комісію, вважаємо за доцільне відкрити такі аналітичні рахунки до позабалансового рахунку 024.1 “Товари, прийняті на комісію”: 024.1.1 “Отримання товарів”, 024.1.2 “Реалізація товарів”, 024.1.3 “Уцінка товарів”, 024.1.4 “Повернення товарів (зняття з комісії)”.

Інформація щодо обсягу реалізації товарів, прийнятих на комісію, акумулюється на субрахунку 702 “Доходи від реалізації товарів”, за кредитом якого відображається виручка, що надійшла в касу магазину за реалізованими товарами за цінами реалізації, за дебетом – суми, що належать комітенту за реалізованими товарами. Зменшення доходу на суму, що підлягає перерахуванню комітенту, відображається на субрахунку 704 “Вирахування з доходу” [1, с. 168].

Сума комісійної винагороди відображається на субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт та послуг”. Комісійна винагорода магазину одержується за рахунок комітента і призначена для покриття витрат комісійного магазину.

У сучасних економічних умовах товаровиробники прагнуть відновити контроль над процесами просування продукції на ринок, зокрема – за допомогою самостійної торгівлі власною продукцією через фірмову торгівлю. Відповідно, виробничі підприємства можуть мати на балансі фірмові магазини, що є структурними підрозділами та призначені для реалізації власної продукції. Вважаємо, що такі роздрібні магазини є підрозділами збуту готової продукції.

У такому випадку при передачі продукції власного виробництва у торговельну залу фірмового магазину діюча практика ведення обліку передбачає переведення готової продукції до складу товарів з подальшим відображенням виручки від реалізації товарів та, відповідно, собівартості реалізованих товарів, тобто в обліку відображається процес реалізації не готової продукції, а товарів.

Вважаємо, що такий підхід викривлює інформацію щодо обсягів виробничої та торговельної діяльності. Зокрема, для визначення органами статистики основного виду діяльності використовується показник “обсяг реалізованої продукції (товарів та послуг)” [3]. Крім того, для розрахунку показників “додана вартість за витратами виробництва” та “обсяг виробленої продукції” [2] також використовуються дані щодо обсягів реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, а також щодо вартості товарів, придбаних для перепродажу. Зазначене свідчить про те, що реалізуючи продукцію власного виробництва через фірмовий магазин у складі товарів, ми штучно завищуємо обсяги торговельної діяльності, і, відповідно, занижуємо обсяги виробничої діяльності, що безпосередньо впливає на формування статистичної інформації в розрізі КВЕД.

Крім того, у Методологічних положеннях щодо визначення основного виду економічної діяльності підприємства зазначено, що підприємства, які реалізують оптом чи в роздріб продукцію власного виробництва, завжди класифікуються у виробництві. У цьому випадку мова йде про допоміжну діяльність у виробництві. На практиці це означає, що пекарня як підприємство, що випікає хлібобулочні вироби і реалізує цей товар самостійно, за основним видом економічної діяльності класифікується у виробництві [3].

У підтвердження зазначеного, в Роз’ясненнях щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-підприємство (річна) “Структурне обстеження підприємства” [4] наголошується, що реалізація продукції власного виробництва не містить дані щодо діяльності з торгівлі. Продукція власного виробництва, реалізована безпосередньо населенню через власну торгову мережу підприємства, зі складу або з оплатою через свою касу, міститься у звіті за ціною продажу без ПДВ за тим видом економічної діяльності, за яким здійснюється виробництво цієї продукції [4].

Таким чином, вважаємо, що продаж виробленої продукції через свої фірмові магазини є заключним та невід’ємним етапом виробництва, тому в бухгалтерському обліку рух продукції зі складу до фірмового магазину та до кінцевого споживача повинен відображатись на відповідних субрахунках до рахунку 26 “Готова продукція”:

– 26.1 “Продукція на складі”;

– 26.2 “Продукція, передана у фірмовий магазин” (26.2.1 “Собівартість товарів власного виробництва”, 26.2.2 “Торгова надбавка на товари власного виробництва”) (рис. 1).

Запропонований порядок облікового відображення руху товарів у фірмовому магазині сприяє підвищенню точності інформаційного забезпечення процесу управління виробничою та торговельною діяльністю як на мікро-, так і на макrorівнях економіки.

В умовах широкого поширення Інтернет-торгівлі, телевізійної торгівлі, торгівлі за зразками та каталогами тощо, які передбачають перехід власності на товари (як власного виробництва, так і покупні) лише після їх оплати, актуалізується питання їх належного облікового забезпечення.

При реалізації товарів та власної продукції через власні Інтернет-магазини на умовах наступної оплати дохід від продажу повинен визнаватися після оплати споживачем отриманих матеріальних цінностей.

Зокрема, згідно П(С)БО 15 “Дохід” дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

– покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

– підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

– сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а

витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Проте при реалізації власної продукції та товарів через мережу Інтернет не виконується остання вимога, оскільки немає впевненості в тому, що покупець забере продукцію і оплатить її.

Тому для облікового відображення власної продукції та покупних товарів, реалізованих через мережу Інтернет на умовах наступної оплати, та переданих транспортній компанії або поштовому відділенню для доставки споживачу, вважаємо за необхідне використовувати запропоновані субрахунки: 26.3 "Відвантажена продукція" і 28.7 "Відвантажені товари". Закриття цих рахунків та відображення доходу від реалізації продукції і товарів буде здійснене після підтвердження факту їх оплати покупцем.

Здійснюючи продаж товару транзитом з участю в розрахунках, підприємство оптової торгівлі не оприбутковує товари на своєму балансі (тобто не використовує рахунок 28 "Товари"), так як вони транспортуються транзитом (повз нього), у зв'язку з чим, у такого підприємства немає такої категорії витрат, як собівартість реалізованих товарів, а понесені витрати, пов'язані з придбанням товарів для продажу, необхідно включити до витрат пов'язаних зі збутом на рахунок 93 "Витрати на збут".

Проте вважаємо за доцільне з метою контролю вартість товарів реалізованих транзитом з участю в розрахунках відображати на позабалансовому рахунку 024.3 "Товари, реалізовані транзитом". І закрити запропонований рахунок після документального підтвердження покупця про отримання товарів.

Якщо підприємство здійснює одночасно оптову та роздрібну торгівлю, то воно може використовувати різні методи оцінки вибуття запасів (залежно від особливостей діяльності та специфіки товарів), оскільки мають місце різні умови продажу товарів (власної продукції). При цьому, слід враховувати, що метод ціни продажу доцільно застосовувати для обліку роздрібною торгівлю при значній і змінній номенклатурі товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Крім того, даний метод можуть застосовувати і ті підприємства роздрібною торгівлю, на яких для різних груп товарів рівні торговельних націнок значно відрізняються. За таких умов розподіл торгової надбавки доцільно робити окремо по кожній групі товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, забезпечивши при цьому накопичення відповідної інформації у розрізі таких однорідних груп (видів) товарів.

Аналогічно слід здійснювати окремий розподіл торгової надбавки між товарами, які оподатковуються за різними ставками ПДВ або не підлягають оподаткуванню. Здійснення такого розподілу зумовлене тим, що торгова надбавка, окрім торгової націнки, також включає суму ПДВ. Тому при однаковому відсотку прибутку, закладеному в торгову націнку, на оподатковуваний і звільнений від оподаткування ПДВ товар рівень торгових надбавок буде різним.

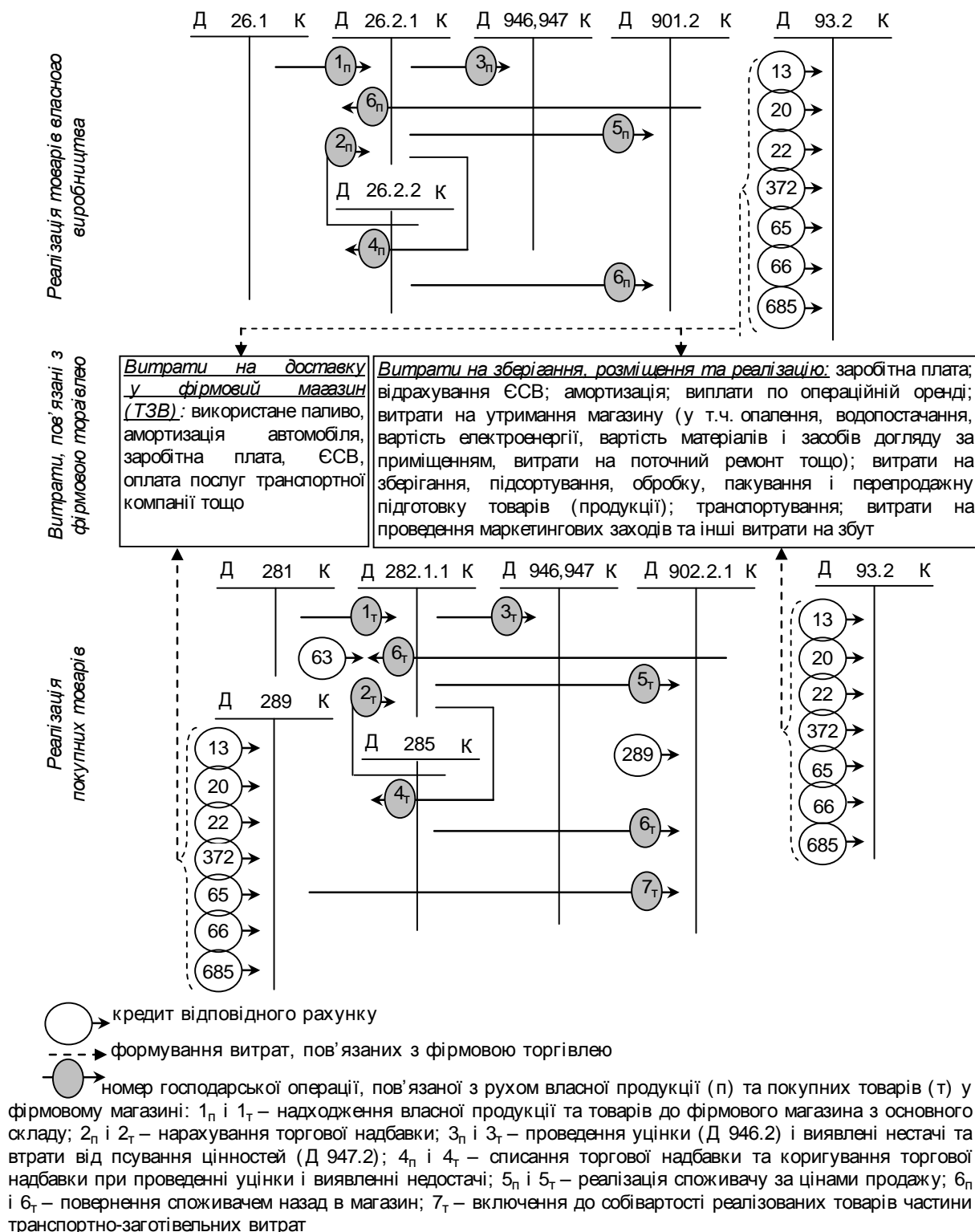


Рис. 1. Облікове відображення руху товарів у фірмовому магазині

В умовах здійснення суб'єктом господарювання одночасно виробничої діяльності та гуртовороздрібною торгівлі слід здійснювати відокремлений облік за зазначеними видами діяльності, а також за всіма можливими каналами збуту, що дозволить визначити їх ефективність та оптимізувати витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів (табл. 1).

Запропоновані напрями розширення системи рахунків бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку, передбачені Планом рахунків	Запропоновані субрахунки та аналітичні рахунки
26 "Готова продукція"	26.1 "Продукція на складі", 26.2 "Продукція, передана у фірмовий магазин"; 26.3 "Відвантажена продукція", 26.4 "Власна продукція, передана за договором комісії" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
28 "Товари"	28.7 "Відвантажені товари" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
282 "Товари в торгівлі"	282.1 "Магазинна торгівля" (282.1.1 "Спеціалізовані магазини", 282.1.2 "Неспеціалізовані магазини"), 282.2 "Поза магазинна торгівля" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом, МВО)
901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	901.1 "Собівартість реалізованої продукції за договором купівлі-продажу", 901.2 "Собівартість реалізованої продукції через фірмовий магазин", 901.3 "Собівартість реалізованої продукції за договором комісії", 901.4 "Собівартість реалізованої продукції через мережу Інтернет" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
701 "Дохід від реалізації готової продукції"	701.1 "Доходи від реалізації продукції за договором купівлі-продажу", 701.2 "Доходи від реалізації продукції через фірмовий магазин", 701.3 "Доходи від реалізації продукції за договором комісії", 701.4 "Доходи від реалізації продукції через мережу Інтернет" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
902 "Собівартість реалізованих товарів"	902.1 "Собівартість реалізованих товарів оптом" (аналітичні розрізи: 1) за договорами купівлі-продажу, транзитом, через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту; 2) за товарним асортиментом); 902.2 "Собівартість реалізованих товарів в роздріб" (аналітичні розрізи: 1) магазинна торгівля, поза магазинна торгівля (через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту); 2) за товарним асортиментом)
702 "Дохід від реалізації товарів"	702.1 "Доходи від реалізації товарів оптом" (аналітичні розрізи: 1) за договорами купівлі-продажу, транзитом, через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту; 2) за товарним асортиментом); 702.2 "Доходи від реалізації товарів в роздріб" (аналітичні розрізи: 1) магазинна торгівля, поза магазинна торгівля (через мережу Інтернет, за договором комісії, інші канали збуту); 2) за товарним асортиментом)
93 "Витрати на збут"	93.1 "Витрати на збут за договорами купівлі-продажу"; 93.2 "Витрати на збут через фірмові магазини"; 93.3 "Витрати, пов'язані з укладанням договору комісії"; 93.4 "Витрати на збут через мережу Інтернет"; 93.5 "Витрати на збут транзитом" (аналітичні розрізи: за товарним асортиментом)
946 "Втрати від знецінення запасів"	946.2 "Фірмова торгівля" (аналітичні розрізи: готова продукція, товари)
947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	947.2 "Фірмова торгівля" (аналітичні розрізи: готова продукція, товари)
02 "Активи на відповідальному зберіганні"	02 "Активи без права володіння"; 024 "Товари без права володіння": 024.1 "Товари, прийняті на комісію"; 024.2 "Товари тимчасово без права володіння"; 024.3 "Товари, реалізовані транзитом"

Зазначені розрізи аналітичного обліку дозволяють сформувати інформаційну базу для потреб управління товарним асортиментом, конкурентоспроможністю та ефективністю діяльності підприємства.

Реалізація зазначених пропозицій забезпечує дієвість процесу нагромадження, передачі та використання інформації про рух товарів для задоволення потреб управління в частині оптимізації понесених витрат на придбання, зберігання та реалізацію товарів.

Висновки. Проаналізувавши існуючі підходи до облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом товарів, виявлено необхідність розробки методичного підходу до бухгалтерського обліку руху товарів в умовах одночасного здійснення підприємством виробничої та торговельної

діяльності в частині здійснення фірмової та комісійної торгівлі, реалізації товарів транзитом та через мережу Інтернет. З огляду на зазначене було розроблено пропозиції щодо удосконалення методичного підходу до бухгалтерського обліку руху товарів у фірмових магазинах, за договором комісії та транзитом, а також через мережу Інтернет шляхом поглиблення та розширення системи аналітичного обліку, що дозволяє сформувати інформаційну базу для потреб управління конкурентоспроможністю та ефективністю діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі : підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит” / *Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, І.В. Замула.* – Житомир : ПП “Рута”, 2007. – 280 с.
2. Методика розрахунку показника структурної статистики “Обсяг виробленої продукції”, затверджена Наказом Держстату від 22.12.2011 р. № 364 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/metod_polog/metod_doc/2011/364/364_2011.htm.
3. Методологічні положення щодо визначення основного виду економічної діяльності підприємства, затверджені Наказом Держстату від 14.12.2006 р. № 607 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Роз’яснення щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-підприємництво (річна) “Структурне обстеження підприємства” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

ІВАНЕНКО Валентина Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення складання статистичної звітності;
- проблемні питання економічного аналізу і статистики.

ДРОЗДОВА Олена Геннадіївна – старший викладач кафедри обліку, аудиту і статистики Одеського інституту фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі Міністерства освіти і науки України.

Наукові інтереси:

- організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку та контролю руху товарів.

Стаття надійшла до редакції 28.05.2013