

Л.М. Котенко, канд. екон. наук, проф.

Т.О. Тарасова, канд. екон. наук, доц.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Висвітлено проблемні питання щодо нормативного регулювання обліку товарних втрат у торгівлі та надано рекомендації щодо вдосконалення методики розрахунку та списання природних і ненормованих втрат товарних запасів під час транспортування та зберігання.

Освещены проблемные вопросы нормативного регулирования учета товарных потерь в торговле и даны рекомендации по совершенствованию методики расчета и списания естественных и ненормированных потерь товарных запасов при транспортировке и хранении.

The article deals problem issues of regulatory accounting losses in commodity trading and provided recommendations for improving the method of calculation and cancellation of natural and irregular loss of commodity supplies in transit and storage.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Зберігання товарів на підприємствах торгівлі пов'язане з певними товарними втратами, серед яких виділяють природні й актовані втрати. Природні втрати товарів є об'єктивно зумовленими фізико-хімічними властивостями товарів, тим часом як актовані втрати здебільшого пов'язані з суб'єктивними чинниками – неправильним зберіганням товарів, необережним або безгосподарним поводженням із ними, унаслідок чого виникає бій, лом, псування товарів. Природні втрати товарів можуть бути зменшені завдяки створенню оптимального режиму зберігання товарів, розміри актованих втрат – за рахунок правильної організації зберігання товарів, налагодження системи матеріальної відповідальності, чіткого обліку і контролю за надходженням, реалізацією та залишками товарів, запобігання крадіжкам товарів і оснащення магазинів системами охорони та сигналізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ведення фінансового та податкового обліку нестач товарних запасів неодноразово піднімалися та розглядалися М.Р. Лучко, О.В. Адамиком, Т. Лисицею, О. Тучак. Сучасні науковці наводять облікові схеми товарних втрат, керуючись законодавством часів

колишнього СРСР. Проте детальне дослідження цього питання довело, що розрахунковий механізм формування природного убутку в сучасній торгівлі не спрацьовує. Унаслідок чого виникають непорозуміння з контролюючими органами, які наполягають на застосуванні застарілої методики відображення в обліку товарних втрат. Разом із цим, методика обліку товарних втрат, а також податкових та адміністративних наслідків потребує подальшого дослідження з метою її адаптації до сучасних господарських ситуацій, що виникають під час формування первісної вартості товарів у разі виявлення нестачі в ході оприбуткування та відображення нормованих та ненормованих втрат при зберіганні в торговому залі.

Мета та завдання статті. Метою статті є запропонування облікових схем щодо обліку товарних втрат у торгівлі під час оприбуткування та зберігання, що відповідає вимогам законодавства та управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Товарні втрати – проблема для будь-якої торговельної організації. Практично товарні втрати можна розподілити на декілька категорій за різними ознаками: 1) втрати, виявлені в процесі інвентаризації залишків, і втрати при постачанні товарів; 2) втрати на складі та втрати в торговому залі; 3) втрати внаслідок розкрадань і втрати в результаті об'єктивних причин (усихання, утрушування); 4) втрати понад норми і в межах норм, установлених законодавством або організацією самостійно.

Сучасні товарознавці класифікують товарні втрати залежно від причин їх виникнення [1]. Дана класифікація цілком задовольняє вимогам облікового відображення товарних операцій, тому доцільно використовувати традиційний розподіл товарних втрат на нормовані (природні) та ненормовані

Товарні втрати – зменшення кількості та погіршення якості товарів унаслідок впливу негативних і шкідливих умов зовнішнього середовища, фізико-хімічних і біологічних особливостей товарів, а також неправильного зберігання чи транспортування товарів, необережного, безгосподарного поводження з ними або ж крадіжок товарно-матеріальних цінностей. Розрізняють два види втрат: 1) втрати нормовані (природні); 2) ненормовані втрати (актовані). До нормованих товарних втрат відносять природні втрати, а також норми бою деяких товарів і завищення маси тари [1].

Природні товарні втрати – це втрати товарів у процесі їх транспортування, зберігання, підготовки до продажу та реалізації, викликані природними чи технологічними чинниками (усушка; розпил; розкришування, яке виникає під час продажу товарів, за

винятком обсіпної карамелі та цукру-рафінаду; витікання (танення, просочування); розлив під час перекачування та продажу рідких товарів; витрати речовин на дихання (борошно, крупа). На підприємствах торгівлі природні товарні втрати окремих товарів нормуються як під час перевезень вантажів, так і під час зберігання товарів на складах.

Ненормовані товарні втрати виникають унаслідок неправильного зберігання чи транспортування товарів, необережного, безгосподарного поводження з ними або крадіжок товарно-матеріальних цінностей. Їх оформляють актом із наведенням у кожному конкретному випадку причин втрат і винуватців, з яких стягуються матеріальні збитки.

Для бухгалтерського обліку в торгівлі доцільно будувати наступну модель обліку товарних втрат за етапами товароруку (рис. 1). Детальний розгляд нормативних положень щодо відображення в обліку товарних втрат на етапі транспортування довів, що рекомендована методика взагалі не відповідає дійсності [3; 4]. Наведені групи товарів узагалі не входять до сучасної асортиментної структури, наведені норми природного убутку продовольчих товарів під час транспортування автомобільним і гужовим транспортом необ'єктивні. Сучасні санітарні норми вимагають транспортування м'ясо-молочної продукції на будь-яку відстань та у будь-яку пору року спеціально обладнаними рефрижераторами. Таким чином норми наказу № 88 (додаток 10) втратили актуальність, а норми наказу № 339 є значно завищеними.

Оскільки оприбуткування товарів здійснюється за кількістю та якістю, то природні збитки слід розраховувати за методикою, яка передбачає їх розрахунок залежно від кількості одиниць постачання (додаток 12 інструкції № 88) або маси нетто (додаток 10 інструкції № 88, додаток 2 інструкції № 339).

Норми природного убутку встановлені диференційно: залежно від виду товару, місця зберігання, упаковки, зони (зволожена або суха), пори року (холодно або тепло), тривалості зберігання (дні чи місяці) та відстані. Визначені й норми списання бою тари під час транспортування. Механізм визначення природного убутку під час транспортування базується на помноженні кількості постачання на коефіцієнт, який прямо залежить від відстані.

Згідно з п. 5.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, нестачі та втрати запасів, у межах установлених норм природного убутку під час транспортування, відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів такого

найменування, групи, видів та включаються за рахунком 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» [2].

На наш погляд, якщо суб'єкт господарювання для оприбуткування активу встановлює в обліковій політиці поріг суттєвості, а сума природних втрат менша за його значення, вона може бути списана на витрати підприємства у періоді їх установа.



Рисунок – Модель обліку товарних втрат у торгівлі

Під час оприбуткування копченостей та ковбасних виробів на підприємствах роздрібно торгівлі визначаються втрати, пов'язані з наявністю відходів (шпагати, нитки, металеві скріпки), згідно з

нормами відходів при підготовці до продажу. Відповідно до Інструкції щодо застосування таких норм акт на списання відходів не складається, а за результатами розрахунку зменшується сума торгової націнки на вартість відходів, матеріально відповідальними особами товар оприбутковується чистою вагою, тобто вирахуванням відходів [5]. В обліку суму такої операції передбачено відображати способом «сторно»: Дт 282 – Кт 285. На нашу думку, такий підхід призводить до викривлення суми реалізованої торгової націнки. Пропонуємо вартість відходів відповідно до розрахунку під час оприбуткування товарів включати до складу операційних витрат підприємства записом Дт 947 – Кт 631, а торгову націнку обчислювати за загальними правилами.

На етапі зберігання товарів за місцями матеріальної відповідальності – на складі або в торговельному залі – використання методи розрахунку природного убутку вимагає проведення інвентаризації. Але її проведення на роздрібних торговельних підприємствах сучасних торговельних форматів пов'язане зі значними втратами часу та праці. Як свідчить практика сучасного торговельного бізнесу, інвентаризації проводяться не частіше ніж два рази на рік. Мережі не можуть собі дозволити припинити процес реалізації, тому, як правило, інвентаризації здійснюються вночі торговельним персоналом, праця якого оплачується за відповідним подвійним тарифом згідно з нормами трудового законодавства.

Торговельні підприємства можуть застосовувати порядок нормування природних втрат у відсотках до товарообігу (виходячи із структури товарообігу, фактичного рівня втрат за попередні періоди, частоти завезення товарів, тривалості їх зберігання, обсягу реалізації тощо). За середньою нормою природних втрат і обсягу товарообігу бухгалтерія визначає суму природних втрат товарів. Товарні норми за цього методу зберігаються як розрахункові. При цьому норми природних втрат застосовуються тільки до товарів, придбаних у звітному періоді, незалежно від строку зберігання.

Норми встановлені на стандартні товари, які реалізуються на вагу, у відсотках до їх роздрібного обороту на відшкодування втрат, що утворюються під час зберігання товарів у підсобному приміщенні та на прилавках, а також у процесі підготовки до продажу.

Природний убуток товарів списується за фактичними розмірами, але не вище встановлених норм. Норми природного убутку застосовуються лише до товарів, проданих за звітний період, незалежно від терміну їх зберігання на роздрібному торговельному підприємстві.

До штучних товарів, а також тих, які надходять на роздрібні торговельні підприємства у фасованому вигляді, ці норми природного убутку не застосовуються. Цю норму необхідно змінити. Супермаркети, в яких викладено товари в полімерній упаковці (молоко, сиркові маси, йогурти), фіксують товарні втрати від розривання та протікання. Тому, на наш погляд, необхідно додати реальні розрахункові норми збитку для цієї товарної групи.

Оскільки сучасні технічні засоби дозволяють фіксувати на підприємствах роздрібною торгівлі оборот з реалізації окремих товарів, то природні втрати за встановленими товарними нормами визначаються в такому порядку: до суми втрат на залишок товарів за даними попередньої інвентаризації додаються втрати на товари, що надійшли, і віднімаються втрати на товари, що вибули (повернені постачальникам, списані за актами, передані іншим підприємствам тощо), а також на фактичний залишок товарів за даними останньої інвентаризації [5].

Для зручнішого визначення природних втрат на реалізовані товари після чергової інвентаризації рекомендується природні втрати на товари, що надійшли, визначати за кожним прибутковим і видатковим документом і поступово накопичувати протягом усього міжінвентаризаційного періоду. Торговельні підприємства повинні застосовувати порядок нормування природних втрат у відсотках до товарообігу (виходячи із структури товарообігу, фактичного рівня втрат за попередні періоди, частоти завезення товарів, тривалості їх зберігання, обсягу реалізації тощо).

За середньою нормою природних втрат і обсягу товарообігу бухгалтерія визначає суму природних втрат товарів. Товарні норми за цього методу зберігаються як розрахункові. При цьому норми природних втрат застосовуються тільки до товарів, придбаних у звітному періоді, незалежно від строку зберігання.

Сучасні торговельні мережі для рівномірного відображення у витратах діяльності нормованих втрат можуть створювати резерв на природні втрати товарів у плановому розмірі. Створення такого резерву щомісяця необхідно відображати за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» та кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». У подальшому нестачі товарів, виявлені в ході інвентаризації, у межах норм природних втрат списуються на зменшення цього резерву.

Нестача товарів у межах установлених норм природного убутку списується з матеріально відповідальних осіб за тими цінами, за якими товари були оприбутковані [2]. Згідно з п. 5.7 Методичних

рекомедацій з бухгалтерського обліку запасів, нестачі та втрати запасів у межах установлених норм природного убутку під час зберігання, а також нестачі та втрати запасів понад норми природного убутку визнаються витратами звітнього періоду з відображенням їх фактичної собівартості (з урахуванням транспортно-заготівельних витрат) за дебетом субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Якщо на підприємстві облік запасів проводиться за цінами продажу, то списанню підлягає також відповідна сума торговельної націнки, що за розрахунком відноситься до вартості запасів, які виявилися в нестачі або зіпсовані.

Одночасно суми нестач і втрат від псування запасів понад норми природного убутку до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати запасів понад норми природного убутку, яку слід відшкодувати, сума зараховується до складу дебіторської заборгованості за рахунком 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків» та іншого операційного доходу за рахунком 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і розрахунків із бюджетом за рахунком 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (на різницю між сумою, що має бути відшкодована винуватцем, і фактичною собівартістю нестачі й втрат від псування запасів) одночасно зі списанням сум, що відображені на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Сума відшкодування визначається згідно із законодавством [6].

Висновки. Детальний розгляд нормативних положень щодо відображення в обліку товарних втрат довів, що рекомендована методика взагалі не відповідає дійсності, наведені групи товарів узагалі не входять до сучасної асортиментної групи, наведені норми природного убутку продовольчих товарів під час транспортування автомобільним і гужовим транспортом необ'єктивні. Вважаємо, що використання розрахунку природних нормованих втрат є неможливим. Цей висновок підтверджує той факт, що сьогодні підприємства торгівлі не використовують методику розрахунку природного убутку взагалі.

Детальний розгляд нормативних положень щодо відображення в обліку товарних втрат довів, що рекомендована методика потребує доопрацювання. Як бачимо, проблема не нова, але потребує нового вирішення не лише в частині встановлення норм убутку для сучасних асортиментних груп, але й удосконалення методології їх обліку.

Тому першочерговим завданням органів з урегулювання методології бухгалтерського обліку запасів має стати напрацювання методики розрахунку та списання природних нормованих втрат товарних запасів під час транспортування та зберігання.

Список літератури

1. Апопій В. В. Організація торгівлі : підр. / В. В. Апопій, І. П. Мішук ; за ред. В. В. Апопія. – 3-тє вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 632 с.
2. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69]. – Режим доступу : <zakon.rada.gov.ua>.
3. Інструкція про затвердження диференційованих розмірів списання втрат продовольчих і непродовольчих товарів в магазинах самообслуговування [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства торгівлі СРСР від 23.03.84 р. № 75]. – Режим доступу : <zakon.rada.gov.ua>.
4. Інструкція про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкції з їх застосування [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства торгівлі СРСР від 02.04.87 р. № 88]. – Режим доступу : <zakon.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про затвердження природного убутку та відходів продовольчих товарів в торгівлі [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства торгівлі СРСР від 29.12.1984 р. № 339]. – Режим доступу : <zakon.rada.gov.ua>.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2]. – Режим доступу : <zakon.rada.gov.ua>.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Котенко, Т.О. Тарасова, 2012

УДК 657.37:334.722.8

В.В. Кривошей, д-р екон. наук, доц.

О.О. Говоруха, асист.

ОБЛКОВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ І ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Розкрито значення та сутність резервного капіталу з економічної, правової та облікової точок зору. Встановлено недосконалість законодавства щодо визначення його мінімальної величини, доведено необхідність його коригування. Сформовано пропозиції щодо вдосконалення відображення складових резервного капіталу в обліку та звітності.