

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.478:339

UDC 657.478:339

В. С. Лень, к. е. н.,
професор,
В. В. Гливенко, к. е. н.,
доцент

V. S. Len, Candidate of Economic
Sciences, Professor,
V. V. Glivenko, Candidate of Economic
Sciences, Associate Professor

ОБЛІК ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ЗАТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

ACCOUNTING FOR FREIGHT COST STOCKPILING RETAILERS

Актуальність теми дослідження. Актуальність теми дослідження визначається значним впливом методів розподілу транспортно-заготівельних витрат на собівартість реалізованих товарів, що впливає на прийняття рішень щодо ціноутворення та структури продаж.

Постановка проблеми. Транспортно-заготівельні затрати є однією з важливих статей обліку торговельних підприємств, проте питання їх розподілу у бухгалтерському обліку потребують обґрунтування і удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та включення їх до собівартості товарів досліджувались багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема: Ф. Ф. Бутинцем, О. Т. Бровко, А. В. Калініченко, Г. Ю. Касьяною, Л. В. Нападовською, І. Павлюк, В. Б. Захожай і М. Ф. Базас та іншими.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Недостатньо залишається теоретична та практична розробленість питань баз та методів розподілу транспортно-заготівельних витрат підприємств роздрібною торгівлі, які б дозволяли отримати релевантну інформацію для управління собівартістю реалізованих товарів.

Постановка завдання. Головним завданням дослідження є аналіз нормативних документів та досліджень вчених з обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібною торгівлі та розробка пропозицій з їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Різні автори пропонують за базу розподілу транспортно-заготівельних витрат обирати купівельну вартість або продажну вартість без податку на додану вартість або включаючи його. Українські дослідники списувати транспортно-заготівельні витрати на собівартість реалізованих товарів пропонують за середнім відсотком. Нами проаналізовано вплив різних баз розподілу на рентабельність продаж товарів. Виявлено, що застосування різних баз розподілу впливає на рентабельність продаж окремих видів товарів.

Висновки. Підприємства торгівлі можуть самостійно обирати спосіб включення транспортно-заготівельних витрат до собівартості товарів, а також базу їх розподілу. Пропонується: включення до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності спрощених варіантів віднесення транспортно-заготівельних витрат на собівартість реалізованого товару; внесення змін у відповідні нормативні документи, які б вказували, що "порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат підприємство визначає самостійно"; зазначити обрану методу розподілу витрат у внутрішньому нор-

Urgency of the research. Background study determined a significant influence of the distribution methods of transportation and procurement costs to cost of goods sold, which affects decisions on pricing and sales structure.

Target setting. Transportation and procurement costs - one of the most important items for trading companies. However, the question of their distribution in the accounting needs justification and improvement.

Actual scientific researches and issues analysis. Accounting Problems transportation and procurement costs and their inclusion in the cost of goods investigated by many domestic and foreign scholars, in particular: F. F. Butinets, O. T. Brovko, A. V. Kalinichenko, G. Y. Kasyanov, L. V. Napadovska, I. Pavlyuk, V. B. Zakhzhaj and M. F. Bazas and others.

Uninvestigated parts of general matters defining. Failure is developed of theoretical and practical issues of databases and methods of distribution transportation and procurement costs of retailers, which would allow obtaining relevant information to control cost of sold goods.

The research objective. The main objective of the study is an analysis of regulatory documents and scientific studies of accounting and distribution of transportation and procurement costs for retailers and proposals for their improvement.

The statement of basic materials. Different authors propose to take purchasing cost or purchase price without value added tax, or including it for the base of distribution of transportation and procurement costs. Ukrainian researchers write off transportation and procurement costs of cost of goods sold by the average percentage offer. We analyzed the impact of different bases of distribution on the profitability of sales. It was found that the use of different distribution bases affects the profitability of sales of certain goods.

Conclusions. Trading enterprises can independently choose the way of including transportation and procurement costs in the cost of sold goods, as well as their distribution base. It is proposed: inclusion in the Guidelines on the formation of expenses and the order of their planning in the trading activities of simplified options for assigning transportation and procurement costs in the cost of goods sold; amendments to the relevant regulations that would indicate, that «the rose-order division of transportation and procurement costs, the company defines itself»; to enter a chosen method of cost allocation in the internal regulations on accounting policies.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

мативному документі Про політику бухгалтерського обліку.

Ключові слова: транспортно-заготівельні затрати; облік; способи розподілу; бази розподілу; підприємства роздрібної торгівлі.

Keywords: transportation and procurement expenses; accounting; methods of distribution; bases distribution; the enterprises of retail trade.

Актуальність теми дослідження. Актуальність теми дослідження визначається значним впливом методів розподілу транспортно-заготівельних витрат на собівартість реалізованих товарів, що впливає на прийняття рішень щодо ціноутворення та структури продаж.

Постановка проблеми. Однією з важливих статей обліку торговельних підприємств є транспортно-заготівельні затрати. Основною метою діяльності будь-якого підприємства, у тому числі торговельного, є отримання прибутку. На підприємствах торгівлі основна частина прибутку від операційної діяльності є сумою валового прибутку за вирахуванням витрат на збут. Валовий прибуток є різницею між чистим доходом від реалізації товарів та їх собівартістю. У фінансовій звітності валовий прибуток від реалізації товарів визначається загальною сумою, а для управління прибутком його визначають за кожним товаром чи їх групою. Для управління прибутком та прийняття рішень щодо структури товарів, що реалізуються, необхідно точно визначити собівартість реалізованого товару (групи товарів), складовою частиною якої є транспортно-заготівельні затрати, які можуть займати високу питому вагу в їх собівартості. Отже проблема обліку та розподілу транспортно-заготівельних затрат є актуальною для будь-якого торговельного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та включення їх до собівартості товарів досліджувались багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема: Ф. Ф. Бутинцем, О. Т. Бровко, А. В. Калініченко, Г. Ю. Касьяною, Л. В. Нападовською, І. Павлюк, В. Б. Захожай і М. Ф. Базась та іншими. Не заперечуючи суттєвого внеску перелічених та інших вчених у вирішення цих проблем, слід зазначити, що ряд питань їх обліку і розподілу залишилися не повністю розкритими.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Недостатньою залишається теоретична та практична розробленість питань організації обліку, баз та способів розподілу транспортно-заготівельних затрат підприємств роздрібної торгівлі, які б дозволяли отримати релевантну інформацію для управління щодо собівартості реалізованих товарів.

Постановка завдання. Головним завданням дослідження є аналіз нормативних документів та досліджень вчених з обліку та розподілу транспортно-заготівельних затрат на підприємствах роздрібної торгівлі та розробка пропозицій з їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Насамперед зазначимо, що більшість дослідників застосовують поняття «транспортно-заготівельні витрати». Нами замість нього застосовується поняття «транспортно-заготівельні затрати». Під витратами підприємства ми розуміємо їх визначення, наведене в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [1], а під *затратами підприємства — трансформацію грошових коштів та їх еквівалентів у інші активи та витрачання ресурсів підприємства у процесі виробництва, управління та збуту* [2]. Затрати підприємства перетворюються у витрати при прямому списанні на фінансовий результат або при списанні собівартості реалізованої продукції, яка включає у т.ч. транспортно-заготівельні витрати.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(с)БО) 9 «Запаси» передбачено 2 варіанти включення транспортно-заготівельних затрат до собівартості товару: 1) при придбанні; 2) у кінці звітного періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів [3].

При застосуванні другого варіанту вони щомісячно розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних затрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних затрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у корес-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

понденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних затрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних затрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних затрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Слід зазначити, що у тексті П(с)БО 9 не зазначено, яку вартість запасів, первісну чи продажну, враховувати при визначенні середнього відсотка для розподілу транспортно-заготівельних затрат. Проте, у П(с)БО 9 наведено приклад визначення відсотка транспортно-заготівельні затрати щодо первісної вартості запасів.

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [4].

Відповідно до Закону Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України затверджені Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [5]. У рекомендаціях вказано, що транспортно-заготівельні затрати обліковуються загальною сумою з наступним щомісячним розподілом їх між сумою залишку товарів на кінець звітної місяця і сумою вибулих за місяць товарів. У документі про розподіл транспортно-заготівельних затрат за середнім відсотком не згадується, тобто, допускається розподіл їх за іншими способами і базами розподілу. Але викликає сумнів доцільність обліку транспортно-заготівельних затрат загальною сумою в усіх випадках. Адже в разі дослівного трактування методичних рекомендацій накопичення транспортно-заготівельних затрат за групами товарів буде порушенням порядку їх обліку.

У МСБО 2 “Запаси” [6] порядок розподілу транспортно-заготівельних затрат взагалі не розкрито, а тому при застосуванні підприємством МСБО бази їх розподілу підприємство може визначати самостійно.

Такими базами розподілу можуть бути: закупівельна вартість; ціна продажу; об’єм; вага; розподіл з урахуванням класу вантажу.

Згідно з п. 88 Методичних вказівок по бухгалтерському обліку матеріально-виробничих запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів Російської федерації від 28.12.2001 № 119н [7] підприємствам дане право використовувати наступні спрощені варіанти списання транспортно-заготівельних затрат на собівартість реалізованих товарів:

— при невеликій питомій вазі транспортно-заготівельних затрат (не більше 10 % до облікової вартості матеріалів) їхня сума може повністю списуватися на збільшення вартості проданих матеріалів;

— протягом поточного місяця транспортно-заготівельні затрати можуть розподілятися виходячи з питомої ваги (у відсотках до облікової вартості відповідних матеріалів), що склалась на початок даного місяця. Якщо це привело до істотного недосписання або зайвого списання транспортно-заготівельних затрат (більше 5 %), у наступному місяці сума відхилень або ТЗР, що списують (що розподіляють) коректується на зазначену суму минулого місяця;

— транспортно-заготівельні затрати можуть розподілятися пропорційно їхній питомій вазі (нормативу), закріпленому в планових (нормативних) калькуляціях, до облікової вартості використовуваних матеріалів. При цьому якщо фактичні розміри транспортно-заготівельних затрат відрізняються від нормативних розмірів, у наступному місяці (звітному періоді) сума транспортно-заготівельних затрат коректується. Залишки транспортно-заготівельних затрат на початок кожного місяця (звітної періоду) розраховуються виходячи з питомої ваги (нормативу) транспортно-заготівельних затрат, передбачених у планових (нормативних) калькуляціях, до фактичної наявності матеріалів в облікових цінах;

— транспортно-заготівельні затрати або відхилення можуть щомісяця (у звітному періоді) повністю списуватися на збільшення вартості витрачених (відпущених) матеріалів, якщо їхня питома вага (у відсотках до договірної (облікової) вартості матеріалів) не перевищує 5 відсотків. Н. М. Грабова вважає, що прийнятними обліковими цінами при методі розподілу транспортно-заготівельних затрат за середнім відсотком для оптових підприємств є ціни купівлі, а для розд-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

рібних — ціни продажу [8]. П. Й. Атамас середній відсоток визначає на продажну вартість товару за мінусом транспортно-заготівельних затрат [9, с. 210]. Н.В. Фірсова пропонує облік транспортно-заготівельних затрат здійснювати у розрізі товарно-матеріальних цінностей, а їх розподіл — за допомогою методу середньої арифметичної зваженої [10].

У більшості випадків безпосереднє (пряме) включення транспортно-заготівельних затрат до фактичної собівартості товару недоцільне у зв'язку зі значною трудомісткістю, а тому більшість підприємств роздрібною торгівлі застосовує метод середнього відсотка. Таку ж думку висловлюють прямо або опосередковано й ряд інших дослідників [8; 9].

Методи обліку та бази розподілу транспортно-заготівельних затрат можуть суттєво впливати на собівартість реалізованого товару. У таблиці наведено умовний приклад розподілу транспортно-заготівельних затрат за різними базами розподілу за середнім відсотком.

Таблиця 1

Приклад розподілу транспортно-заготівельних затрат за середнім відсотком на основі різних баз

Показники	Найменування товару		Разом
	Фрукти Імпорт	Хліб	
Вага, кг	100	200	300
Ціна придбання без ПДВ	1000	1000	2000
ПДВ	200	200	400
Разом ціна придбання	1200	1200	2400
Торгова націнка до ціни придбання	600	120	720
Ціна продажу	1800	1320	3120
Реалізована торгова націнка	500	100	600
Транспортно-заготівельних затрат	312		312
Розподіл транспортно-заготівельних затрат:			
— пропорційно купівельній вартості	156	156	312
— пропорційно продажній вартості	180	132	312
— пропорційно реалізованій торговій націнці	260	52	312
— пропорційно вазі товару	104	208	312
Рентабельність продажу товарів залежно від баз розподілу транспортно-заготівельних затрат, %			
— пропорційно купівельній вартості	19,1	-4,2	x
— пропорційно продажній вартості	17,8	-2,4	x
— пропорційно реалізованій торговій націнці	13,3	3,6	x
— пропорційно вазі товару	22,0	-8,2	x

Дані таблиці підтверджують суттєвий вплив баз розподілу транспортно-заготівельних затрат на собівартість реалізованих товарів та рентабельність їх продажу.

Висновки і пропозиції. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки і пропозиції:

- Аналіз нормативної бази, яка регулює облік і розподіл транспортно-заготівельних затрат свідчить, що підприємства торгівлі можуть самостійно обирати спосіб включення транспортно-заготівельних затрат до собівартості товарів, а також базу їх розподілу.

- Застосування різних баз розподілу транспортно-заготівельних витрат призводить до різних рівнів рентабельності продажу товарів.

- Було б доцільним включення до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності спрощених варіантів віднесення транспортно-заготівельних затрат на собівартість реалізованого товару.

- Достатніх обґрунтувань, чому у П(с)БО 9 “Запаси” пропонується розподіл транспортно-заготівельних затрат за середнім відсотком до ціни придбання без ПДВ, або у окремих авторів, включаючи ПДВ, немає. Тому, у абзаці п'ятому цього П(с)БО друге та наступні речення замінити реченням “порядок розподілу транспортно-заготівельних затрат підприємство визначає самостійно”.

- У Методичних рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності у статті 21 другий абзац знизу замінити реченням “Порядок розподілу транспортно-заготівельних затрат підприємство визначає самостійно”.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

- Методи обліку транспортно-заготівельних затрат та способи їх розподілу доцільно зазначати у внутрішньому нормативному документі Про політику бухгалтерського обліку [11].

Література

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Лень, В. С. Поняття витрат і затрат у бухгалтерському обліку: відмінність та тотожність [Електронний ресурс] / В. С. Лень, К. В. Прошина // Економічний форум. – 2013. – № 2. – С. 277-284. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/72/>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 № 145. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=cf799ac5-183a-4464-83c7-a173fd07003e>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021
7. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/.
8. Грабова, Н. М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Н. М. Грабова. – К. : КНЕУ, 2003. – 203 с.
9. Атамас, П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
10. Фірсова, Н. В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Фірсова. К. : КНЕУ, 2008. – 23 с.
11. Лень, В. С. Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії : назва та зміст [Електронний ресурс] / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : зб. наук. праць. – Донецьк : ДДУУ, 2012. – Вип. 232, т. XIII. – С. 206-215. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/134/>.

References

1. Ministerstvo finansiv Ukrayiny. (2013). Natsionalne polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 1 «Zagalni vymogi do finansovoyi zvitnosti» [National provision (Standard) 1 «General Requirements for Financial Reporting»]. Retrieved December 20, 2016, Retrieved from : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
2. Len, V. S. & Proshina, K. V. (2013). Ponyattya vytrat i ztrat u buhgalterskomu obliku: vidminnost ta totozhnist [The concept of costs and expenses in accounting, difference and identity]. Ekonomichnyi forum. Naukoviy zhurnal. No 2, 277-284. Retrieved December 20, 2016, Retrieved from : <http://ekona.org.ua/repository/view/72/>. [in Ukrainian].
3. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 9 «Zapasi» [Regulation (Standard) 9 «Inventories»]. Retrieved from : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533 [in Ukrainian].
4. Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukrayini : [On Accounting and Financial Report in Ukraine] [Electronic resource] Retrieved from : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> [in Ukrainian].
5. Metodichni rekomendatsiyi z formuvannya skladu vitrat ta poryadku yih planuvannya v torgovelnii diyalnosti [Guidelines for the formation of the costs and procedure of planning trading activities]. Retrieved from : <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=cf799ac5-183a-4464-83c7-a173fd07003e> [in Ukrainian].
6. Mizhnarodniy standart buhgalterskogo obliku 2 «Zapasi» [International Accounting Standard 2 «Inventories»]. [Electronic resource] Retrieved from : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
7. Metodicheskie ukazaniya po buhgalterskomu uchetu materialno-proizvodstvennykh zapasov [Methodical instructions on accounting of inventories]. [Electronic resource] Retrieved from : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/ [in Russian].
8. Grabova, N. M. Buhgalterskiy oblik u galuzyah narodnogo gospodarstva : Navchalno-metodychniy posibnik dlya samostiinogo vivchennja distsipliny [Accounting for the sectors of the economy]. Kyiv : KNEU [in Ukrainian].
9. Atamas, P. Y. Buhgalterskiy oblik u galuzyah ekonomiki. 2-ge vid. : navch. posib. [Accounting in economy]. Kyiv : Tsentri uchbovoyi literaturi. [The centre of educational literature] [in Ukrainian].
10. Firsova, N. V. Oblik i kontrol torgovelnih vitrat pidpriemstv spozhivchoyi kooperatsiyi [Accounting and control of trade expenses of enterprises of consumer cooperation]. [Dissertation abstract]. Kyiv : KNEU [in Ukrainian].
11. Len, V. S., Goncharenko, I. M. Osnovniy vnutrishniy normativniy dokument buhgalteriyi : nazva ta zmist. [The main internal regulations of accounting : the name and the content]. Problemi i perspektivi rozvitku oblikovo-analitichnogo zabezpechennya sistemi upravlinnya pidpriemstv v umovah evro-integratsiyi : zb. nauk. Problems and prospects of accounting and analytical support system of enterprises in the European integration: Retrieved from : <http://ekona.org.ua/repository/view/134/> [in Ukrainian].

Надійшла 03.01.2017

Бібліографічний опис для цитування :

Лень, В. С. Облік транспортно-заготівельних затрат підприємств роздрібної торгівлі / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Науковий вісник Полісся. – 2017. – № 1 (9), ч. 2. – С. 146-150.