

ПОРІВНЯННЯ ОСОБЛИВОСТЕЙ ОБЛІКУ ТОВАРІВ В ОПТОВІЙ ТА РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

Анотація. Розглянуто основні особливості обліку оптової та роздрібною торгівлі. Наведено порядок реалізації, оприбуткування товарів та особливості обліку розрахунків за претензіями. Проаналізовано перелік відмінностей в обліку між роздрібною та оптовою торгівлею.

Аннотация. Рассмотрены основные особенности учета оптовой и розничной торговли. Представлен порядок реализации, оприходования товаров и особенности учета расчетов по претензиям. Проанализирован перечень отличий в учете между розничной и оптовой торговлей.

Annotation. The article outlined the main features of wholesale and retail trade accounting. The order of sales, posting goods and features of accounting for claims are presented. The list of differences in accounting between retail and wholesale is analyzed.

Ключові слова: торгівля, торговельна діяльність, оптова торгівля, роздрібна торгівля, торгова націнка, транспортно-заготівельні витрати.

Торгівля є однією з провідних галузей економічної діяльності та найрозвиненішою формою підприємництва. Торгівля – це вид економічної діяльності у сфері товарообігу і просування товарів від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надання пов'язаних із цим послуг.

Торговельна діяльність – ініціативна, систематична, виконується на власний ризик для одержання прибутку діяльністю юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльності із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача [1].

Відповідно до п. 3 Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів № 833 від 15 червня 2006 року, зі змінами і доповненнями від 29 червня 2011 року № 706, торговельна діяльність здійснюється у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також у сфері ресторанного господарства.

Питання розвитку й обліку оптової та роздрібною торгівлі неодноразово висвітлено у роботах як вітчизняних, так і закордонних вчених. Серед них можна виділити наукові праці Марцина В. С., Бланка І. О., Сergyгіна Т. В., Лігоненко Л. О., Панкратова Ф. Г. та ін.

Метою даної статті є порівняння особливостей обліку товарів в оптовій та роздрібною торгівлі й відображення в бухгалтерському обліку необхідних операцій.

Оптова торгівля – це вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами постачання партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібною торгівлю або для виробничого споживання та надавання пов'язаних із цим послуг.

Основним завданням бухгалтерського обліку на підприємствах оптової торгівлі є контроль за виконанням договірних постачань товарів постачальниками, продажем товарів покупцям, контроль за станом товарних запасів.

Як правило, між продавцем та покупцем укладається договір купівлі-продажу. Згідно зі ст. 655 ЦКУ за даним договором одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність іншій стороні (покупцю), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього відповідну грошову суму [2].

Залежно від умов постачання, зазначених у договорі, приймання товару здійснюється:

на складі підприємства-покупця, якщо доставка товару здійснюється підприємством-продавцем;

на складі підприємства-продавця, якщо доставка товару здійснюється підприємством-покупцем;

у місці розвантаження транспортних засобів, розпечатування опломбованих транспортних засобів та контейнерів або на складі перевізника, якщо доставка здійснюється підприємствами залізничного, повітряного, водного, автомобільного транспорту.

Приймання товарів на складі здійснюється матеріально відповідальною особою на підставі товаросупровідних документів.

У випадку відсутності таких документів або деяких із них приймання товару не призупиняється, а складаються акти про фактичну наявність отриманого товару із зазначенням документів, яких не вистачає.

Товари, що надійшли на оптові склади, приймаються на підставі: рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, акта приймання товарів без рахунка постачальника, податкової накладної.

Основним документом, що регулює порядок бухгалтерського обліку руху товарів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", згідно з яким запаси визнаються активами, якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [3].

Оптові підприємства ведуть облік товарів за первісною вартістю, порядок формування якої визначений

Первісною вартістю товарів, придбаних за плату, є собівартість товарів, що складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються відповідно до договору постачальнику, за винятком непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з їх придбанням, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат;

інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного для використання, втрат і нестач товарів у межах норм природного убутку, виявлених у процесі оприбуткування, що мали місце під час їх транспортування [4].

Облік товарів в оптових підприємствах відбувається на рахунку 28 "Товари", зокрема на субрахунку 281 "Товари на складі", на якому ведуть облік наявності та руху товарних запасів, що знаходяться на оптових і розподільчих базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо. За дебетом субрахунку 281 відображають надходження товарів, за кредитом – реалізацію, вибуття товарів. Порядок відображення операцій з оприбуткування товарів на підприємстві оптової торгівлі наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з постачальниками в оптовій торгівлі

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Перша подія – попередня оплата товарів			
1. Перераховано з поточного рахунку постачальнику попередню оплату	2 400	371	311
2. Відображено податковий кредит із ПДВ	400	641	644
3. Оприбутковано товари від постачальника	2 000	281	631
4. Списано податковий кредит із ПДВ	400	644	631
5. Здійснено взаємозалік заборгованостей	2 400	631	371
Перша подія – одержання товарів			
1. Оприбутковано товари від постачальника	2 000	281	631
2. Відображено ПДВ	400	641	631
3. Перераховано з поточного рахунку постачальнику оплату за товар	2 400	631	311
4. Включено у собівартість товару витрати за транспортування, виконані АТП	150	281, 289	685
5. Відображено ПДВ за транспортними витратами	30	641	685
6. Перераховано з поточного рахунку АТП за транспортування товару	180	685	311

У процесі приймання товарів може виявитися їх нестача. У разі нестачі товар оприбутковується на склад і втрачується на субрахунку 374 "Розрахунки за претензіями". Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за претензіями наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Відображення у бухгалтерському обліку розрахунків за претензіями

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1. Перераховано з поточного рахунку постачальнику попередню оплату за товар	3 000	371	311
2. Відображено податковий кредит із ПДВ	500	641	644
3. Оприбуткована кількість товару, що фактично надійшла від постачальника	2 100	281	31
4. Списано податковий кредит із ПДВ за товаром, що фактично надійшов	420	644	631
5. На суму нестачі висунуто претензію постачальнику, у тому числі ПДВ	480	374	631
6. Здійснено взаємозалік заборгованостей	3 040	631	371
1-й варіант: повернення грошей на поточний рахунок			
1. Задоволено претензію, повернуті гроші постачальником на поточний рахунок	480	311	374
2. Здійснено коригування ПДВ (методом сторно)	80	641	644
2-й варіант: до постачання товарів за претензією			
1. Оприбутковано товари від постачальника	400	281	631

2. Списано ПДВ	80	644	631
3-й варіант: розгляд справи в господарському суді			
1. Вирішено справу судом на користь постачальника	480	949	374
2. Здійснено коригування ПДВ (методом сторно)	80	641	644

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" до складу первісної вартості запасів, придбаних за грошові кошти, включаються суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), які пов'язані з придбанням запасів.

До складу ТЗВ входять витрати на заготівлю товарів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування товарів.

Облік транспортних витрат ведеться на окремому субрахунку 289 рахунку 28 "Товари". Для визначення суми ТЗВ можна користуватися двома методами:

прямого розподілу ТЗВ (використовується тоді, коли можна вірогідно визначити суму таких витрат);

за середнім відсотком (сума ТЗВ у процесі надходження товарів на підприємство між одиницями товарів не розподіляється, а враховується на субрахунку 289).

У процесі руху товару від виробників до споживачів кінцевою ланкою, що замикає ланцюг господарських зв'язків, є роздрібна торгівля. Роздрібна торгівля є стартовим майданчиком для нового циклу виробництва й обігу, оскільки товар перетворюється на гроші. За роздрібною торгівлю товари переходять зі сфери обігу у сферу колективного, індивідуального, особистого споживання, тобто стають власністю споживачів. Покупці через роздрібну торгівлю оптимально задовольняють свої потреби, а роздрібна торгівля, враховуючи в своєму асортименті побажання покупців, може більше продати товарів і забезпечити собі комерційний успіх [5].

Роздрібна торгівля – господарська діяльність із продажу товарів кінцевим споживачам для їх власного використання незалежно від форми розрахунків. Основною формою організації роздрібною торгівлю є торгівля через стаціонарну мережу магазинів різних типів. У роздрібну торгівлю товари можуть надходити безпосередньо від постачальників, з розподільних складів, шляхом закупівлі в населення, із власних виробничих підприємств.

Надходження товарів супроводжується товарно-транспортними накладними, накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, закупівельними актами, податковими накладними [4].

Економічною основою роздрібною торгівлю є торгова націнка (маржа). Торгова націнка – це різниця між закупівельною і продажною ціною. Торгова націнка – основний дохід роздрібною підприємства. З отриманою торговою націнкою торговець оплачує поточні витрати, такі, як: оренда приміщення, заробітна плата співробітників, охорона, телефон, прибирання і т. д., з решти коштів формується прибуток торговельного підприємства [5].

У процесі оприбуткування товарів на підприємстві використовується субрахунок 282 "Товари в торгівлі", де відображаються собівартість їх придбання без урахування ТЗВ. Сума ТЗВ враховується на окремому субрахунку 289. Далі вартість товарів доводиться до продажною шляхом нарахування торгових націнок, які враховуються на субрахунку 285 "Торгова націнка". У процесі реалізації товарів у роздріб можна користуватися як готівковими коштами, так і банківськими платіжними картами. У роздрібною торгівлю обсяг реалізації визначається сумою виручки за продані покупцям товари. У процесі реалізації товарів відображається їх продажна вартість і податкове зобов'язання з ПДВ, а купівельна вартість списується наприкінці звітної періоду, після списання реалізованою торговою націнкою (табл. 3).

Таблиця 3

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації товарів у роздрібною торгівлю

Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1. Отримано до каси виручку від реалізації товарів	42 000	301	702
2. Нараховано ПДВ	7 000	702	641
3. Списано торгову націнку на реалізовані товари методом сторно, або зворотним записом	12 134	282	285
4. Відображено собівартість реалізованих товарів	26 657	902	282
5. Списано наприкінці місяця ТЗВ, що відносяться до реалізованих товарів	3 209	902	289

Отже, можна зробити висновок, що облік товарів у роздрібною та оптовою торгівлю відрізняється. По-перше, роздрібна торгівля займається реалізацією товарів безпосередньо кінцевим споживачам, а оптова торгівля – реалізацією товарів для подальшого продажу організаціям, підприємствам. По-друге, на відміну від підприємств роздрібною торгівлю, де облік ведеться за продажними цінами (включає вартість торговою націнкою), оптовою підприємства ведуть облік за первісною або купівельною вартістю.

Наук. керіан. Пасенко Н. С.

Література: 1. Про Порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення : Закон України від 15.06.2006 р. № 833 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon2.rada.gov.ua. 2. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kodeksy.com.ua. 3. 34 положення (станданти) бухгалтерського обліку. – К. : Алерта, 2011. – 272 с. 4. Маляревський Ю. Д. Облік у галузях виробництва і послуг : навч. посібн. / Ю. Д. Маляревський, М. С. Горєва, Н. С. Пасенко. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2012. – 400 с. 5. Белявцев М. І. Інфраструктура товарного ринку [Електронний ресурс] / М. І. Белявцев. – Режим доступу : www.pidruchniki.ws. 6. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.

/ за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 592 с. 7. Бухгалтерський облік в торгівлі / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та доц. Н. М. Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 576 с.