

УДК 658.8.033

Скрипник Н.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Чернівецького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ СЕЗОННИХ ЗНИЖОК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТІ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

SPECIFICS OF ACCOUNTING SEASONAL DISCOUNTS ON TRADING ENTERPRISES AND THEIR REFLECTION IN THE INCOME STATEMENT

АНОТАЦІЯ

У статті запропоновано заходи для покращення організації обліку, документального оформлення знижок і розкриття інформації про знижки у фінансовій звітності. Наведено порядок деталізації рядків Звіту про фінансові результати за сегментами, якими на підприємстві торгівлі можуть виступати сезони і колекції. Запропоновано порядок розподілу чистого доходу від реалізації товарів, собівартості і витрат обігу, які належать до різних сезонів. Представлений варіант формування Звіту про фінансові результати з деталізацією статей по сезонах. Розкриття інформації за сегментами дасть змогу формувати достовірну і зрозумілу для користувачів фінансову звітність, проводити аналіз рентабельності як у цілому по підприємству, так і окремо по сезонах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, торговельні підприємства, витрати, знижки, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье предложены мероприятия для улучшения организации бухгалтерского учета, документального оформления скидок и раскрытия информации о скидках в финансовой отчетности. Представлен порядок детализации строк Отчета о финансовых результатах по сегментам, которыми в торговой организации могут выступать сезоны и коллекции. Предложен порядок распределения выручки от реализации товаров, себестоимости и издержек обращения, относящихся к разным сезонам. Представлен вариант формирования отчета о финансовых результатах с детализацией статей по сезонам. Раскрытие информации по сегментам позволит формировать достоверную и понятную для пользователей бухгалтерскую отчетность, проводить анализ рентабельности как в целом по предприятию, так и отдельно по сезонам.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, торговые организации, издержки, скидки, финансовая отчетность.

ANNOTATION

The article measures proposed for the organization of accounting, documentation and disclosure of information on discounts in the financial statements. The article studied the order of detail lines in the report on the financial results of segments, for which in the trade organizations seasons and collections may be agents. Procedure proposed for the distribution of proceeds from the sale of goods, the cost and distribution costs related to different seasons. Presents the option to generate income statement detailing the seasonal items. Segment disclosures will help to shape more accurate and understandable for users financial statements; it will also assist in the cost-effectiveness analysis of an enterprise on the whole, and separately according to seasons.

Keywords: accounting, trade organizations, costs, discounts, accounting statements.

Постановка проблеми. В умовах конкуренції і схильності підприємств торгівлі до великих ризиків, розвиток бізнесу досягається стимулюванням збуту, наприклад за допомогою систем

знижок. Під знижкою розуміється зменшення, зниження призначеної, установленної ціни, норми і т. ін.; зменшення, зниження вимог до кого-, чого-небудь; поступка [1; с. 182]. Завищення цін на товари, що продаються, з одночасним наданням покупцям різних видів знижок на них дає змогу стимулювати попит і збільшити товарообіг. За такої ситуації поліпшуються показники прибутковості і рентабельності підприємств торгівлі. Однак уведення в практику знижок створює також певні труднощі і для їх відображення у фінансовому обліку, і для аналізу фінансово-господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням економічної сутності знижок, порядку їх надання, організації синтетичного та аналітичного обліку та формуванню інформації про них у фінансовій звітності приділена чимала увага вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед них можна виділити таких, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Грабова, О.В. Лишненко, Й.Я. Даньків, Р. Грачова, Ф. Котлер, О. Бровко, О. Прохорова, А. Короп та Л. Нападовська та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Окремі питання щодо організації обліку надання знижок та їх відображення у фінансовій звітності залишаються невивченими та потребують удосконалення. Зокрема, недостатньо висвітлені питання щодо обліку на окремих рахунках та субрахунках операцій зі знижками та відображення інформації про доходи і витрати від обліку знижок у Звіті про фінансові результати.

Від способу відображення фактів продажу товарів зі знижками залежать розмір фінансового результату підприємства, а також можливість проведення економічного аналізу доцільності, своєчасності наданих знижок, їх розміру і т. д., тому для задоволення потреб користувачів торговельне підприємство повинно формувати звітність, яка містить показники, що характеризують розмір знижок.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку операцій із продажу товарів із

наданням знижок та відображення їх у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Виклад основного матеріалу дослідження. Масштабне та широко рекламоване надання знижок (проведення акцій чи розпродажів) стало типовою прикметою сучасного стилю торгівлі не тільки в промислово розвинутих країнах, але й в Україні. Застосування знижок часто дає можливість отримувати додатковий прибуток за рахунок збільшення товарообігу, тому для підприємств актуальним є питання про правила відображення знижок у бухгалтерському обліку. В обліку, як правило, велика увага приділяється витратам і втратам, але знижки стимулюють продаж товару, збільшуючи виручку і, відповідно, прибуток. Таким чином, на підприємствах торгівлі необхідно здійснювати управління як розмірами знижок, так і періодичністю їх надання. Саме тому сучасним обліковцям необхідно знати порядок їх обліку і відображення інформації про них у фінансовій звітності.

Ця проблема частково вирішується під час формування маркетингового плану підприємства торгівлі, але під час аналізу його виконання виникає потреба в інформації про фактично надані знижки, яка може акумулюватися у фінансовому обліку за допомогою складання спеціального облікового реєстра по знижках, сформованого на підставі первинного документа по знижках. Первинний документ повинен надавати інформацію, необхідну для заповнення облікового реєстра за наданими знижками, наприклад за рахунком 702 «Дохід від реалізації товарів» чи 704 «Вирахування з доходу».

Нині, згідно з нормативними вимогами, для відображення у фінансовому обліку інформації про знижки, що надані на дату реалізації товару, використовується рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів». А для обліку знижок, наданих після дати реалізації товару, – рахунок 704 «Вирахування з доходу» [2]. Але загальновідомим є той факт, що жоден із вищезазначених рахунків не призначений виключно для обліку знижок, тому, для вдосконалення обліку знижок, наданих покупцям, ми пропонуємо підприємствам торгівлі доповнити робочий план рахунків окремими рахунками з обліку отриманих і наданих знижок.

Обороти по рахунках будуть коригувати фінансовий результат підприємства торгівлі за звітний період, тобто відображатися у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід).

Таким чином, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) доцільно доповнити рядками, які характеризуватимуть розмір наданих і отриманих знижок. Разом із тим слід більш детально вивчити формування фінансового результату не тільки за часом формування, а й по сезонах, оскільки на звітну дату він може включати в себе як прибуток від продажу товару по сезону, а також збиток від продажу товару з урахуванням знижки за попереднім се-

зоном. Таким чином, проблема полягає в тому, що під час формування звітності строго по звітних періодах (1 квартал, півріччя, 9 місяців та рік) у різних періодах може бути отримано фінансовий результат, який характеризує тільки підсумкову суму прибутку або збитку, отриманого підприємством торгівлі. Але для аналізу й отримання висновків про ефективність маркетингової політики цього недостатньо.

Наприклад, по сезону «осінь – зима» за звітний рік отримано прибуток, а під час розпродажу в січні, тобто за I квартал наступного звітного періоду, отриманий збиток. За фактом виходить, що результат, коригувальний прибуток звітного року, вказується у звітності наступного звітного періоду. Відповідно до пункту 1 статті 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [3].

Таким чином, у вітчизняній практиці підприємство зобов'язане формувати річну фінансову звітність строго за період, зазначений у Законі. У міжнародному стандарті звітності (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» передбачена можливість подання звітності підприємством за період більше або менше одного року. У цьому разі суб'єкт господарювання повинен розкривати причину використання більш тривалого або короткого періоду, і той факт, що суми, представлені у фінансовій звітності, не є повною мірою порівняними [4]. Отже, згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, торговельні підприємства могли б установити періодичність підготовки фінансової звітності за минулими сезонами.

Також для вирішення цієї проблеми підприємство може формувати фінансову звітність за сегментами. Підприємства в разі прийняття ними рішення про розкриття інформації за сегментами у фінансовій звітності застосовують П(С)БО 29 «Інформація за сегментами». Відповідно до даного ПСБО, розкриття інформації за сегментами має забезпечувати зацікавлених користувачів фінансової звітності підприємства інформацією, що дає змогу оцінити галузеву специфіку діяльності підприємства, її господарську структуру, розподіл фінансових показників за окремими напрямками діяльності. Для користувачів фінансової звітності торговельних підприємств доцільно готувати інформацію в розрізі окремих сезонів, колекцій. Виділення сегментів полягає у відокремленні інформації про частини діяльності підприємства:

а) яка здатна приносити економічні вигоди і припускає відповідні витрати (включаючи вигоди і витрати від операцій з іншими сегментами);

б) результати якої систематично аналізуються особами, наділеними на підприємстві повноваженнями щодо прийняття рішень, на рахунок розподілу ресурсів усередині підприємства й оцінки цих результатів;

в) за якої можуть бути сформовані фінансові показники окремо від показників інших частин діяльності підприємства. Залежно від організаційної та управлінської структур підприємства, а також її системи внутрішньої звітності основою виділення сегментів можуть бути, зокрема, виготовлена продукція, товари, виконувані роботи, надані послуги [5].

Так, на підприємствах торгівлі можна виділити сегменти за окремими сезонами (зима, весна, літо, осінь). Приклад розкриття інформації відповідно до сезонів у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) представлений у табл. 1.

Згідно з П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», під час виділення сегментів можуть братися за основу управлінські документи з планування, наприклад маркетинговий план. Сегмент вважається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і водночас показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

– дохід даного сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10% сукупного доходу від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно);

– фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10% сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно). Якщо підприємство за різними сегментами у

звітному періоді має одночасно різні фінансові результати (прибутки та збитки), то звітним вважається сегмент, фінансовий результат якого становить не менше ніж 10% більшої з двох абсолютних величин – сумарного прибутку або сумарного збитку всіх сегментів даного виду;

– балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно) [5].

Отже, на підприємствах торгівлі повинна бути підготовлена інформація про чистий дохід від реалізації товарів і розміри знижок. Розмір знижок може сприйматися як упущена економічна вигода, хоча без надання знижки підприємство могло б отримати збиток у розмірі вартості товару і витрат на його доставку і зберігання, якби цей товар не був проданий покупцям. Доходи, витрати, активи і зобов'язання можуть бути віднесені на сегмент прямо або шляхом розподілу щодо обраної для такого розподілу бази. Спосіб розподілу визначається підприємством залежно від характеру об'єктів обліку, видів діяльності підприємства, ступеня відокремленості звітних сегментів. Підприємство повинно послідовно застосовувати основу розподілу показників між звітними сегментами. Якщо вищезазначені показники неможливо розподілити, то сегменти належать до складу нерозподіленої статті [5].

На підприємствах торгівлі серед основних складників витрат, які підлягають розподілу між сегментами, можна виділити собівартість реалізованих товарів і витрати обігу. Собівартість безпосередньо пов'язана з виручкою від реалізації товару, тому її досить легко розпо-

Таблиця 1

Приклад розкриття інформації відповідно до сезонів у Звіті про фінансові результати в роздрібній торгівлі одягом

Найменування показника	За 2016 р., грн.	За 2015 р., грн.
Чистий дохід від реалізації, всього, у т. ч.:	1 710 000	1 650 000
Чистий дохід по сезону «осінь – зима 2014 р.»	-	100 000
Чистий дохід по сезону «весна – літо 2015 р.»	-	800 000
Чистий дохід по сезону «осінь – зима 2015 р.»	120 000	750 000
Чистий дохід по сезону «весна – літо 2016 р.»	780 000	-
Чистий дохід по сезону «осінь – зима 2016 р.»	810 000	-
Собівартість, усього, у т. ч.:	1 500 000	1 450 000
Собівартість по сезону «осінь – зима 2014 р.»	-	150 000
Собівартість по сезону «весна – літо 2015 р.»	-	690 000
Собівартість по сезону «осінь – зима 2015 р.»	130 000	610 000
Собівартість по сезону «весна – літо 2016 р.»	710 000	-
Собівартість по сезону «осінь – зима 2016 р.»	660 000	-
Валовий прибуток, усього, у т. ч.:	210 000	200 000
Валовий прибуток по сезону «осінь – зима 2014 р.»	-	(50 000)
Валовий прибуток по сезону «весна – літо 2015 р.»	-	110 000
Валовий прибуток по сезону «осінь – зима 2015 р.»	(10 000)	140 000
Валовий прибуток по сезону «весна – літо 2016 р.»	70 000	-
Валовий прибуток по сезону «осінь – зима 2016 р.»	150 000	-
Інші показники звіту про фінансові результати	-	-

ділити за сегментами. Процес розподілу витрат обігу складніший.

Ми вважаємо, що їх доцільно згрупувати за калькуляційною ознакою на прямі витрати обігу і непрямі [6; 7]. До прямих витрат можна віднести транспортно-заготівельні витрати, що стосуються окремого товару, даний товар може бути в складі як однієї колекції, так і іншої. У даному разі базою розподілу може служити покупна вартість товару. Для непрямих витрат обігу, наприклад заробітної плати управлінського і торгового персоналу, на нашу думку, під час вибору способу розподілу необхідно брати до уваги прибутковість товару, тобто розмір торгової націнки. Проте базою розподілу непрямих витрат обігу можуть виступати:

- покупна вартість товару;
- виручка від реалізації товару;
- розмір торговельної націнки;
- розмір знижок.

Розподілені чистий дохід і витрати включаються до фінансового результату (прибутку, збитку) звітного сегмента, якщо такі дані використовуються уповноваженими особами підприємства для прийняття рішень. Наявність інформації про отримані та надані знижки у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) дасть можливість користувачам фінансової звітності використовувати інформацію для:

- 1) проведення аналізу виконання маркетингового плану на підставі фінансової звітності;
- 2) прийняття рішень щодо надання знижок: які форми надання знижок найбільш ефективні, чи обґрунтовані розміри знижок, чи завищені, внаслідок чого підприємство недоотримало виручку від продажу товару;
- 3) розрахунку розмірів податків, що сплачуються з виручки і прибутку від продажу товарів.

Висновки. Таким чином, для підготовки якісної інформації для користувачів фінансової звітності на торговельному підприємстві необхідно:

- 1) розробити та ввести до робочого плану рахунків окремі синтетичні рахунки для обліку отриманих і наданих знижок, а також відкрити субрахунки до рахунків обліку фінансових ре-

зультатів для відображення прибутку і збитку від отримання і надання знижок;

- 2) розробити первинний документ і обліковий реєстр у фінансовому обліку для групування даних за знижками;

- 3) доповнити Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) показниками, які характеризують розмір прибутку (збитку) від отриманих і наданих знижок;

- 4) розкрити інформацію за способами, розмірами, правилам надання знижок к приміткам до Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);

- 5) формувати Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) із виділенням сегментів за минулими сезонами продажу товарів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: Перун, 2005. – 1728 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 27. – С. 6–63.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Міжнародний стандарт звітності (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів РФ № 160Н від 25.11.2011 / Нормативно-довідкова база «Консультант плюс».
5. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
6. Прохорова О.С. Торговельні знижки та особливості відображення їх в обліку / О.С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 4(16). – С. 187–191.
7. Скрипник Н.В. Концептуальні основи методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі / Н.В. Скрипник // Економіка та суспільство. – 2016. – Вип. 3. – С. 549–553.