

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ У СФЕРІ КЛАСИФІКАЦІЇ ТОРГІВЛІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Проаналізовано підходи до класифікації торгівлі та виділено основні класифікаційні ознаки торговельної діяльності з метою облікового відображення операцій з товарами

Ключові слова: бухгалтерський облік руху товарів, торговельна діяльність, класифікація торгівлі

Постановка проблеми. Питання організації торговельної діяльності були та залишаються актуальними. Це пов'язано із стрімким та всебічними розвитком даної галузі економіки. Проте, такий стрімкий розвиток призводить до утворення нової організації та проведення торгівлі, застосовуючи при цьому передові наукові та технічні надбання. В умовах форсованого розвитку підприємництва, виникає потреба у володінні необхідною кількістю інформації для прийняття управлінських рішень. Враховуючи це, суб'єкти господарювання повинні правильно використовувати термінологічні поняття, пов'язані із сутністю та способами торгівлі. Тому в даному випадку визначення класифікаційних ознак, пов'язаних із торгівлею відіграє надзвичайно важливе значення не лише в плані правильної організації діяльності, але й з метою відображення операцій з товарами в системах обліку.

Аналіз останніх публікацій. Питання класифікації торгівлі розглядали широке коло як вітчизняних так і зарубіжних вчених, зокрема В.В. Апопій, П.Й. Атамас, О. Азарян, Л. Балабанова, І.В. Височін, Н. Голошубова, І.А. Дмитренко, Е. Локтев, І. Міщук, Л.В. Нападовська, Л. Омелянович, В.О. Соболев, А. Савощенко, А. Садсков, Б. Вейтца, Р. Варлі, Д. Гілберта, Д. Едкока, Р. Колборна, М. Леві, М. Рафіка, М. Саллівана, та ін. В своїх працях вчені наводять різні підходи до організації та проведення торгівлі, виділяють способи та форми її здійснення, а також виокремлюють характерні особливості, які притаманні кожному виду діяльності. Проте, різноманітність підходів до способів та форматів проведення торгівлі лише призводить до термінологічного нагромадження понять та їх трактувань, що негативно впливає на практичне застосування розроблених класифікацій.

Метою статті є визначення особливостей класифікації торгівлі та торговельних підприємств та їх взаємозв'язок із методикою бухгалтерського обліку руху товарів.

Виклад основного матеріалу. Питання пов'язані із класифікацією торгівлі залишається відкритим та підлягає подальшому удосконаленню. Це пов'язано із необхідністю врахування сучасних вимог щодо способів організації та ведення бізнесу. Зокрема, торговельна діяльність відіграє вагомий вплив на формування економічних показників як у вітчизняній економіці, так і в світовій.

Вважаємо, що правильно розроблена класифікація торговельних підприємств впливатиме на організацію та методику бухгалтерського обліку. Не розмежовуючи різні підходи щодо визначення обліку, як управлінського так і фінансового, зазначимо, що саме правильне визначення класифікаційних ознак торговельного підприємства в системі обліку відіграватиме надзвичайно важливу роль, оскільки це матиме вплив на формування показників інформаційної системи.

Апопій В.В. [1] під системою розуміє впорядковану сукупність взаємозв'язаних та взаємодіючих підсистем, елементів, компонентів, які закономірно створюють цілісну організацію, спрямовану на досягнення заданої мети. Водночас під системою обліку можна розуміти сукупність елементів, які створюють єдину інформаційну базу, яка використовується управлінцями для прийняття рішень щодо подальшої діяльності підприємства.

Вчені притримуються думки, що розмежування різних моделей обліку призводить лише до розпорошення інформаційного наповнення даних, які надходять та за результатами яких необхідно прийняти певні управлінські рішення. Зокрема, Б. Нідлз [8] у своїй праці зазначає, що сучасна бухгалтерська система повинна включати не лише збір, реєстрацію, узагальнення та передачу інформації користувачам, це перш за все система, яка має значно розширені функції. "Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але й здійснює ширшу діяльність, яка включає планування та прийняття рішень, контроль та привернення уваги керівників, оцінку, огляд діяльності та аудит" [8].

Вахрушина М.А. [4] розділяє бухгалтерський фінансовий та управлінський облік, проте зазначає, що ці дві підсистеми повинні взаємодоповнювати одна одну та взаємодіяти, оскільки основною метою є надання повної та достовірної інформації про господарську діяльність користувачам. В.Б. Івашкевич [6] виділяє три сучасні основні облікові системи підприємств: управлінський облік (облік витрат та результатів основної діяльності), фінансовий облік (бухгалтерський облік капіталу, майна, зобов'язань та фінансових результатів) та спеціальні види обліку (для оподаткування, а також при створенні, перетворенні, санації та ліквідації підприємства).

Для сфери торгівлі надзвичайно важливим є врахування системного підходу до проведення торгівлі, зокрема в плані облікового відображення операцій. При цьому зазначимо, що вагомий вплив на організацію та відображення в системах обліку має саме класифікація як торгівлі, так і її об'єктів, оскільки від тієї чи іншої організаційної ознаки залежатиме система обліку, яка застосовуватиметься або переважатиме. Враховуючи такий підхід покажемо взаємозв'язок із класифікаційними ознаками торгівлі та її об'єктів із системами обліку.

Вивчаючи різні підходи науковців щодо виявлення певних класифікаційних ознак в торгівлі можемо дійти висновку, що існує дві великих групи проблем пов'язаних із цим питанням (рис. 1).

Зазначимо, що відсутність єдності в термінологічних поняттях та теоретичних підходів щодо класифікаційних ознак торгівлі призводить до негативних явищ, зокрема не лише до недостатньої інформованості споживачів, як орієнтирів діяльності, але й самих підприємців.

Групи проблемних питань, пов'язаних із класифікацією торгівлі як галузі економіки, можна представити у наступному вигляді (рис. 1).

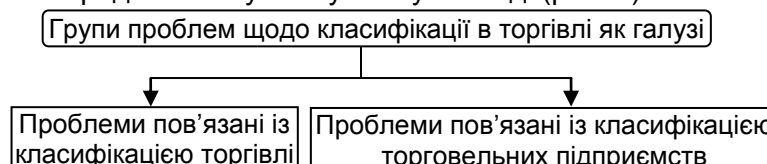


Рис. 1. Групи проблемних питань, які розглядаються вченими щодо класифікації торгівлі

На даний момент відсутня чітка паралель між класифікацією торгівлі, як дії, або як способу її проведення та класифікацією самих торговельних підприємств. Це призводить до нагромадження великої кількості форматів назв самих магазинів, а також особливостей організації та здійснення торгівлі. Однак, як це впливає на облік науковці не констатують.

На сучасний розвиток торгівлі вагомий вплив має запозичення способів її проведення із закордону. Як зазначає І.В. Дмитренко [5]: “В Україні відсутня систематизована класифікація роздрібних підприємств. Існує три підходи до систематизації типів, видів та форматів роздрібних підприємств: західна, вітчизняна та російська. Вони відрізняються своїм наповненням, тобто класифікаційними ознаками, які застосовуються та конкретизацією (визначенням) торгових форматів” [5, с. 2].

Застосування різних підходів до організації та проведення торгівлі, запозичення закордонного досвіду має як позитивний, так негативний характер. Зокрема, до позитивного можемо віднести той факт, що розширюється значення торгівлі як соціального наповнення потреб населення. Торговельні підприємства із їх різноманітними утвореннями задовольняють потреби споживачів як в плані отримання якісної продукції, так і в плані задоволення потреб пов'язаних із процесом купівлі та після подальшим обслуговуванням. Тобто враховуючи закордонний досвід, вітчизняні підприємства не лише здійснюють процес купівлі-продажу, але надають різноманітні послуги, пов'язані із процесом продажу (так зване після продажне обслуговування). Однак, з іншої точки зору, організація та проведення торгівлі за зарубіжним зразком призводить до нагромадження великої кількості торговельних утворень, які, використовуючи ті чи інші ознаки, досить часто не враховують їх особливостей.

Для того, щоб показати взаємозв'язок класифікації торгівлі та торговельних утворень із обліковими системами наведемо класифікацію самої торгівлі, як процесу (рис. 2).

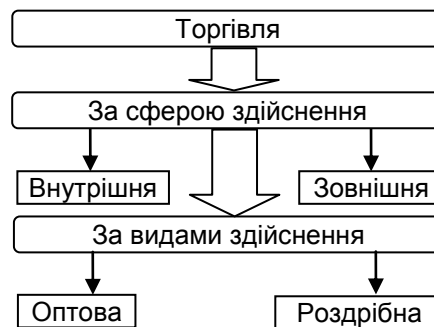


Рис. 2. Підходи до класифікації торгівлі як галузі економіки

Наведений вище підхід розкриває суть торгівлі як процесу. Тобто для цілей бухгалтерського обліку операцій з товарами важливе значення матиме саме сфера здійснення торгівлі, а також її вид, оскільки в обліку будуть суттєві відмінності між операціями, які відбуваються та їх документальним оформленням.

Наступне важливе питання, яке є не до кінця вирішене науковцями, є питання пов'язане із класифікацією торговельних підприємств, як основних форм вираження процесу торгівлі. Враховуючи різноманітність торговельних підприємств в сфері роздрібно торгівлі, зосередимо увагу саме на сфері роздрібно торгівлі щодо класифікації торговельних підприємств.

На даний момент існує термінологічна несумісність понять “форма”, “вид”, “формат”, “спосіб” та “вид” торгівлі, що в свою чергу впливає на класифікацію торгівлі, а також торговельних об'єктів. Науковці оперуючи даними термінами відносять під дані поняття різні класифікаційні ознаки. Тобто не існує чіткої визначеності та віднесення тих чи інших підприємств торгівлі до наведених понять.

В наукових словниках вид розглядається з декількох точок зору: філософського, економічного, пов'язаного із конкретною наукою. Однак в загальнонауковому вигляді зазначимо, що вид як поняття – це зовнішнє вираження чогось, окреслення якогось предмету [11].

До виду торгівлі П.Й. Атамас [2] відносить комісійну торгівлю, торгівлю у розстрочку, торгові автомати, виїзну та оптову. Наведений перелік, на нашу думку, не зовсім стосується виду торгівлі, оскільки торгові автомати є способом здійснення торгівлі. Тому, вважаємо, такий перелік є не зовсім повним, оскільки він включає як види торгівлі (зокрема оптову) так і способи здійснення (торговельні автомати).

Дещо іншого підходу дотримується В.В. Алопій [1], який зазначає, що до видів торгівлі, але вже в розрізі роздрібних торгових мереж, відносяться: стаціонарна, посилоква, електронна, напівстаціонарна, пересувна. Даний підхід більше відноситься до суб'єктів здійснення торговельної діяльності, тобто є обмеженим. Водночас під типом роздрібно торгівлі вчений розуміє характерний аналог, зразок торговельного підприємства або одиниці, виділений за ознаками капітальності і параметрів споруди даного суб'єкта торгівлі, а також основної її спеціалізації. Різновид торговельного підприємства, або одиниці, яка характеризується сукупністю організаційних і технологічних ознак: місцем розташування, товарною спеціалізацією, розміром торговельної площі, характером процесу обслуговування, номенклатурою послуг, типовим набором торгово-технологічного устаткування, формами продажу товарів [1].

Наукові словники трактують поняття форми як:

- 1) зовнішнє окреслення, зовнішній вигляд, контури предмету;
- 2) зовнішнє вираження якогось змісту;
- 3) встановлений зразок чогось;
- 4) пристосування для надання чомусь певних ознак [3].

Формат роздрібного торговця описує його вже не як окремих аналог торговельної мережі, а як цілісно-торговельно-сервісний об'єкт соціальної інфраструктури населеного пункту або сільського адміністративного району; як складовий елемент системи торговельного обслуговування [1].

З іншого боку Ю.В. Цимбалюк [12] під форматом торгівлі розуміє сукупність параметрів, за яким визначається належність торговельного підприємства (як в складі мережі, так і незалежного) до одного із поширених у світовій практиці видів.

Шемет А.Д. [14] у своїй роботі не наводить визначення поняттю форма, а подає перелік його складових, до яких, зокрема, відносяться: торгівля поштою, телемагазини, торгівля через мережу Інтернет, мережний маркетинг. В даному випадку автор розглядає виникнення нових форм торгівлі через призму трансформаційних змін в економіці, проте не відрізняє між собою таких понять як “форма” та “формат” торгівлі. За підходом даного автора, вони є тотожними.

Ряд таких авторів як В.А. Соколов [10] та І.А. Дмитренко [5] не відокремлюють понять “формат” та “вид” або “тип” торгівлі, пояснюючи це тотожністю та взаємодоповненістю понять. “Поняття “виду торгівлі” є більш загальним і може містити у собі таку класифікаційну ознаку, як формат торгівлі”, – зазначає В.А. Соколов [10].

В працях вчених немає єдиного підходу до визначення вище наведених понять, тобто звідси випливає, що не можна говорити про вплив такого підходу до поділу торговельних об'єктів на систему обліку.

Щодо зарубіжного підходу до класифікації торговельних підприємств, то М. Рафік [9] наводить певний перелік торговельних об'єктів, які можуть існувати в сфері торгівлі, проте наведений вченим перелік не є систематизованим, що полягає у відсутності системного підходу до класифікаційних ознак.

Чікалова О.В. [13] пропонує класифікувати роздрібні торговельні підприємства за такими ознаками, як: за видом реалізованого асортименту; за формами торговельного обслуговування (за методом продажу, за персональним методом продажу); за рівнем цін, за типами; за формами та видами інтеграції; за концентрацією місцезнаходження. Наведений поділ характерний для підприємств роздрібно торгівлі саме в Росії, однак наведена класифікація не передбачає ряду існуючих способів торгівлі як наприклад комісійна.

Існує неоднозначність з приводу класифікації як торгівлі так і торговельних підприємств і у нормативно-правовому законодавстві. Не одностайність у нормативно-правовому регулюванні ще більше поглиблює прірву між теоретичним поняттям певного явища, зокрема торгівлі, та його практичним застосуванням. Не приніс очікуваних результатів по систематизації та узагальненні нормативно-правового регулювання в сфері торгівлі і законопроект "Про внутрішню торгівлю". Зокрема, про це свідчать численні відголоси в інтернет-виданнях, в яких зазначається про недосконалість та не підготовленість до практичного застосування даного законопроекту. Таким чином, сьогодні залишаються проблемні моменти, пов'язані із нормативно-правовим регулюванням торговельної діяльності.

В діючому Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення на ринку споживчих товарів виділяють такі суб'єкти здійснення торгівлі (рис 3). Водночас в ДСТУ 4303:2004 наводяться ряд визначень, пов'язаних із здійсненням торговельної діяльності. Так, в даному переліку понять та термінів виділяється як перелік торгівлі: роздрібна, оптова, фірмова, електронна, дистанційна, електронна, продаж на замовлення, продаж поштою, торгівля в кредит, так і деякі трактування об'єктів торгівлі, зокрема склад товарний, магазин-склад, універсальний склад, спеціалізований склад, лавка, магазин, павільйон, магазин-клуб, спеціалізований магазин, скомбінований магазин, універсам, супермаркет, гіпермаркет, мінімаркет, універмаг, торговий центр, роздрібна торгова мережа, дрібно роздрібна торгова мережа, палатка, кіоск [7].

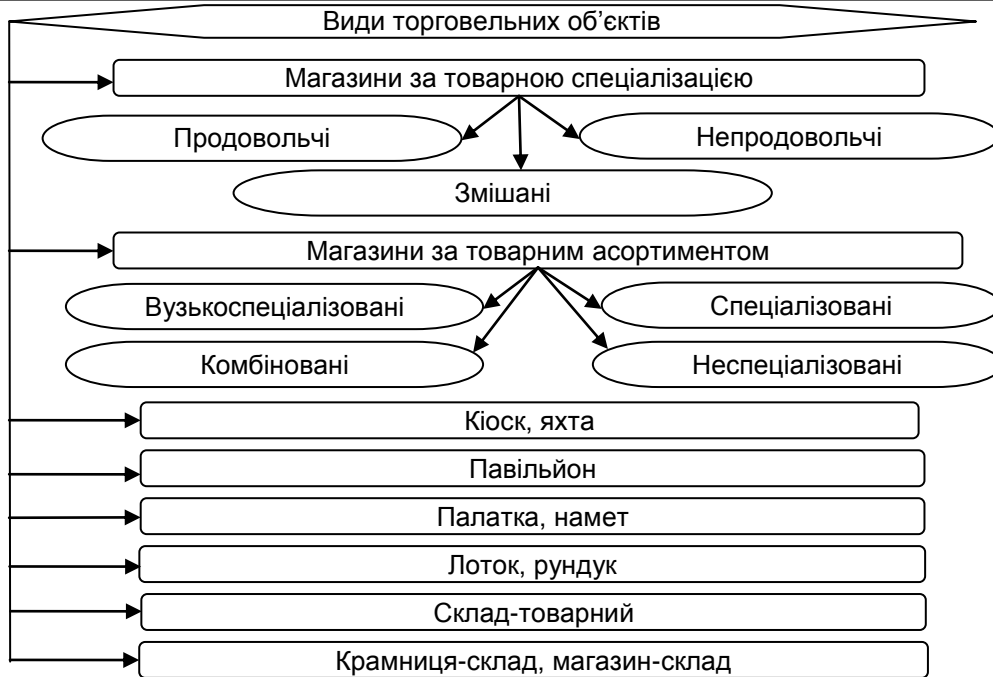


Рис. 3. Види торговельних об'єктів відповідно до нормативного законодавства

Як бачимо, наведені вище нормативні документи лише наводять перелік об'єктів торгівлі, та в деякій мірі доповнюють і пояснюють поняття, які застосовуються в сфері торгівлі. Однак як на теоретичному рівні, так і на законодавчому не наводяться, або наводяться в недостатньому обсязі, рекомендації щодо визначення конкретних параметрів віднесення торговельних підприємств, до тих чи інших ознак. Вважаємо, що підходи вчених до поєднання та не відокремлення таких понять як "форма", "формат", "тип" та "вид" торгівлі пов'язані передусім із тим фактом, що в законодавчому регулюванні не наведено конкретних параметрів класифікації як торговельних підприємств, так і способів торгівлі. Перелік можливих торговельних утворень не відповідає сучасним потребам в організації діяльності торговельних підприємств, що призводить до теоретичної невизначеності, а також існування на практиці формального підходу як до організації торговельних підприємств, так і до їх назв. Крім того, різні класифікаційні підходи як наукового рівня, так і законодавчого, не враховують саме потреб в обліковій інформації. Таким чином, для цілей бухгалтерського обліку необхідно розробити такі класифікаційні ознаки, які не лише відповідатимуть необхідним інформаційним запитам користувачів, але й, в першу чергу, враховуватимуть особливості організації торгівлі та її здійснення. Правильне визначення особливостей здійснення торговельної діяльності та організації об'єкта торгівлі дозволить в повній мірі використати та підлаштувати облікові системи для того, щоб інформація, яку вони акумулюють та надають користувачам про діяльність суб'єктів торгівлі, була достовірною, доцільною та на основі якої можна було б прийняти правильні управлінські рішення.

Наведемо ознаки, які необхідно враховувати в обліковій системі, для того, щоб вона в повній мірі виконувала функції, які на неї покладені (рис. 4.).

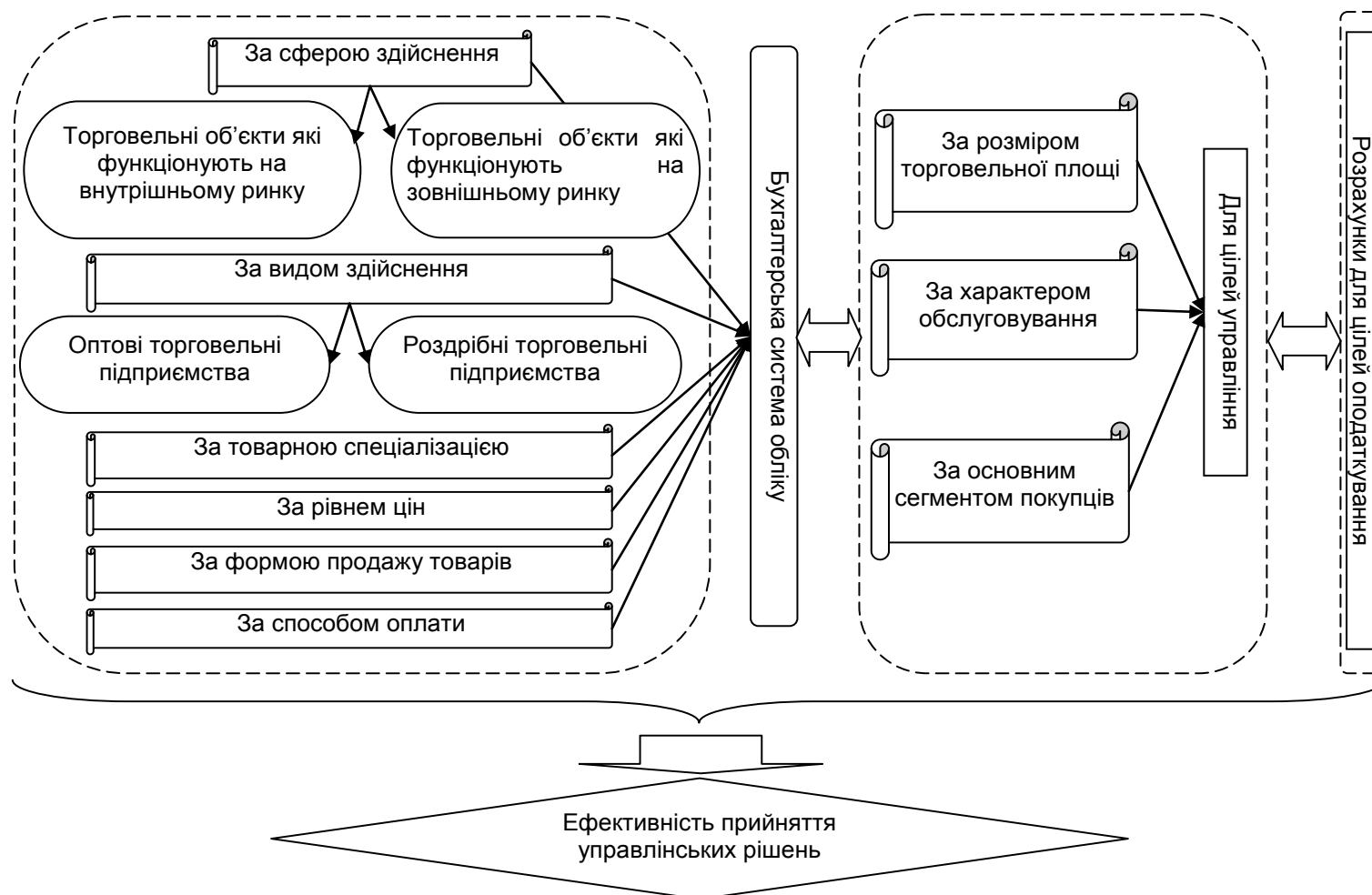


Рис. 4. Класифікаційні ознаки торгівлі та роздрібних торговельних підприємств в системі обліку

В наведеному рисунку розглянуті класифікації в системі фінансового, управлінського обліку та податкових розрахунків. Для цілей бухгалтерського обліку важливим буде інформація про сферу здійснення торговельної діяльності та видом здійснення, оскільки такі операції пов'язані спеціальним відображенням на рахунках обліку, застосуванням норм законодавства, а також документальним оформленням операцій. Визначення товарної спеціалізації впливатиме на бухгалтерський облік в частині формування інформації про наявність та рух товарів, а також виділення тієї категорії товарів, відповідно до реалізації яких існують певні законодавчі вимоги.

Цінова політика торговельного підприємства впливає на рівень торговельної надбавки, що також має своє відображення в обліку. Поділ торговельних об'єктів за формою продажу та формою оплати відображає особливості здійснення торговельної діяльності, що тягне за собою адаптацію бухгалтерського обліку під такі особливості, а також формування додаткових посередницьких відносин (комісійна торгівля, торгівля в кредит).

Для цілей управління необхідно, окрім ознак виділених для цілей бухгалтерського обліку, враховувати також розмір підприємства, вподобання та купівельну спроможність покупців, а також характер їх обслуговування. Орієнтація більшості великих торговельних підприємств спрямована на здійснення певного соціального ефекту від своєї діяльності, що пов'язано із наданням додаткових торговельних послуг. Саме тому для цілей управлінського обліку необхідно чітко розмежування підприємств за наведеними ознаками, що покращить управління фінансовими показниками і, як наслідок, результатом діяльності.

Співвідношення фінансового та управлінського обліку можуть бути різними, що залежить від особливостей діяльності торговельних підприємств, проте наявність певних податкових розрахунків буде у будь-якому випадку, що і призводить до певної тривимірної системи в якій функціонує торговельне підприємство.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Класифікація торгівлі та торговельної діяльності є питанням, яке залишається відкритим та актуальним. Бачення вчених щодо його вирішення та подальшого розвитку є досить різноманітними, оскільки питання діяльності торговельних підприємств розпорошене по різних сферах науки. Неоднозначність підходів щодо класифікації торгівлі як процесу та об'єктів її здійснення призводить до нагромадження понять, які не використовуються на практиці. Вважаємо, що класифікація торговельних підприємств, зокрема роздрібних, за видами, типами, формами та форматами не є ефективною, оскільки при такому поділі не враховані потреби облікових систем щодо формування інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Запровадження зарубіжних способів організації та здійснення торгівлі має як позитивний, так і негативний характер. Однак, вважаємо, що системний підхід до розширення способів торгівлі та торговельних утворень дозволить краще задовольняти потреби споживачів в різних їх проявах.

Виділення класифікацій торгівлі та торговельних об'єктів відповідно до систем обліку дозволить не лише виділяти особливості діяльності того чи іншого торговельного підприємства, але й дозволить правильно відобразити здійснені операції в системі бухгалтерського обліку.

Список використаних літературних джерел:

1. Алопій В.В. Організація торгівлі / В.В. Алопій, І.П. Міщук, В.М. Ребовицький, С.І. Рудницький, Ю.М. Хом'як. – К.: Центр учбової літератури. – 2008.

2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки / П.Й. Атамас [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ebooktime.net/book_10.html
3. Большой энциклопедический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/310266>
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – Москва: Омега-Л, 2007. – 570 с.
5. Дмитренко І.А. Види роздрібної мережі та їх сучасна характеристика / І.А. Дмитренко // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2010. – № 11. – С. 27-32.
6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерское дело / В.Б. Ивашкевич, Л.И. Куликова. – М.: Экономистъ, 2005. – 523 с.
7. Національний стандарт України “Оптова та роздрібна торгівля. Терміни та визначення понять: ДСТУ 4303:2004” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/ru/directories1/dstu4303.html>
8. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
9. Рафик М. Основы розничной торговли / Мохаммед Рафик, Розмари Варли. – М.: Издательство Дом Гребенникова, 2005. – 456 с.
10. Соболев В.О. Дослідження класифікацій типів та форматів роздрібних торговельних підприємств / В.О. Соболев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2008_4/25%20.pdf
11. Словари и энциклопедии на Академикe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/searchall.php?SWord=яая%D0%B2%D0%B8%D0%B4&stypе=0>
12. Цимбалюк Ю.В. Розвиток оптової та роздрібно торгівлі як форм комерційного посередництва на товарному ринку / Ю.В. Цимбалюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../12-39.pdf
13. Чикалова О.В. Характеристика розничных торговых предприятий России и за рубежом / О.В. Чикалова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/marketing/2001-4/08.shtml>
14. Шемет А.Д. Передумови виникнення та розвиток нових форм торгівлі / А.Д. Шемет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/...er/.../EC210_50.pdf

ДРОЗДОВА Олена Геннадіївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 02.11.2012 р.