

УДК 657.1:658.846  
JEL Classification M41

**Кузьма Христина<sup>1</sup>**  
аспірант  
Львівський торговельно-економічний університет  
Львів, Україна  
E-mail: kuzma.xristina@gmail.com

## ПЕРВИННИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ

### **Анотація**

**Вступ.** В сучасних умовах стан первинного обліку не повною мірою відповідає рівню розвитку господарської діяльності підприємств комісійної торгівлі та залишається проблемною і трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому удосконалення процесу документування товарних операцій та упорядкування документообігу є основою раціональної організації праці облікових працівників.

**Методи.** Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних вчених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку. Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала первинну облікову документацію 30 підприємств комісійної торгівлі за 2017 рік. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліково-аналітичної діяльності підприємств комісійної торгівлі в Україні слугував інформаційний портал «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз первинної облікової документації підприємств комісійної торгівлі в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства.

**Результати.** У статті досліджено економічну суть первинного обліку та його роль у діяльності підприємств комісійної торгівлі. Виявлено, що якісне та своєчасне інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку на підприємстві комісійної торгівлі забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання первинних документів або документооборотом. Встановлено, що документальне оформлення операцій на підприємствах комісійної торгівлі розпочинається зі складання договору комісії. Розглянуто первинні документи, які використовуються на підприємствах комісійної торгівлі при прийманні товарів на комісію, при їх продажі, уцінці та поверненні. Досліджено особливості їх застосування. Визначено основи ефективної організації та напрями вдосконалення первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі.

**Перспективи.** Важливими є дослідження системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі бухгалтерської інформації.

**Ключові слова:** первинний облік, підприємство, комісійна торгівля, первинний документ.

### **Вступ.**

Успішна діяльність підприємств комісійної торгівлі залежить від бухгалтерського обліку, який являє собою систему збору та узагальнення інформації про майно підприємства та його зобов'язання. Основа бухгалтерського обліку – первинні облікові документи, якими повинні бути оформлені всі операції, що проводяться підприємством комісійної торгівлі.

Таким чином, достовірність інформації про комісійні операції на підприємствах, які провадять таку діяльність, залежить від первинного обліку, оскільки він є початковою стадією у системі бухгалтерського обліку. В процесі організації обліку на підприємствах, які здійснюють такий вид бізнесу постає проблема документального оформлення комісійних операцій.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Окремі аспекти первинного обліку на підприємствах, які здійснювали операції притаманні комісійній торгівлі у своїх працях досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: К. В. Безверхий [1], А. Ш. Моргуліс, Ф. Ф. Бутинець, П. О. Куцик [6], Ш. Ш. Муратов, М. В. Корягін [5],

<sup>1</sup> Науковий керівник: Куцик П. О., к. е. н., професор

Ф. Ф. Макарук [7], Ю. Г. Кім, М. С. Пушкар, Р. А. Марценюк [8], О. В. Лишиленко, І. Б. Садовська [11], О. Г. Дроздова, В. О. Шевчук, І. Й. Яремко та ін. Проте, вважаємо, що в останні роки на недостатньому рівні здійснювалися дослідження з первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі, а отже в науковій літературі ця проблема, якщо і висвітлювалася, то здебільшого без врахування змін в економіці держави.

#### **Мета.**

Метою досліджень була оцінка системи первинного обліку діяльності підприємств комісійної торгівлі та наукове обґрунтування напрямів її удосконалення.

#### **Методологія дослідження.**

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних вчених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові та ретроспективні методи аналізу.

#### **Результати.**

У системі бухгалтерського обліку найважливішу інформаційну функцію виконує первинний облік, який є сполучною ланкою між господарською діяльністю та управлінською системою суб'єкта бізнесу.

На думку Ф. Ф. Макарука, первинний облік – це складова (початкова стадія) системи бухгалтерського обліку, на якій здійснюється оформлення активів, зобов'язань і господарських операцій бухгалтерськими документами [7].

Р. А. Марценюк стверджує, що первинний облік – складова загальної системи обліку, яка формує первинні документи на підставі здійснення господарської операції і забезпечує ефективний контроль й управління за діяльністю суб'єкта господарювання [8].

П. О. Куцик стверджує, що раціоналізація первинного обліку застосовується в комплексі з загальними заходами щодо удосконалення організації системи управління суб'єкта господарювання, з метою поліпшення інформаційної бази й максимальної оперативності збору інформації [6].

На нашу думку, первинний облік – це стадія облікового процесу, на якій здійснені господарські операції відображаються у первинних документах, які забезпечують якість інформації системи управління суб'єктом господарювання.

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [3].

Згідно з п. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку “первинні документи” – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [9].

Всі факти діяльності підприємства узагальнюються в первинних документах, вони відіграють важливу роль у системі управління, оскільки відображають реєстрацію кожної проведеної операції та є юридичним свідченням її здійснення. Господарська операція має підстави бути не визнаною, якщо первинний документ складено неправильно в момент її здійснення або після завершення.

Вимоги до тих прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку визначають вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації, в первинних документах. Зазначеним вище Положенням установлено порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів.

Належне інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку на підприємствах комісійної торгівлі забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання

первинних документів, починаючи з моменту їх формування або надходження до моменту здачі в архів.

За результатами обстежень підприємств комісійної торгівлі вважаємо, що первинний облік на підприємствах комісійної торгівлі повинен бути пристосованим до організаційних особливостей їх діяльності.

На стадії первинного обліку підприємств комісійної торгівлі управлінський персонал повинен організувати обліковий процес таким чином, щоб мінімізувати витрати часу і кошти та прискорити рух первинних документів, які надходять у бухгалтерію.

Документальне оформлення операцій на підприємствах комісійної торгівлі розпочинається зі складання договору комісії.

Договір комісії – це договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або декілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента [12].

Договір комісії укладається в простій письмовій формі. Нотаріальне посвідчення в цьому випадку не потрібне, але при бажанні сторони можуть засвідчити договір у нотаріуса. Сторонами договору можуть бути як юридичні, так і фізичні особи.

За умовами, що встановлені у договорі комісії, їх поділяють на два види:

- договір продажу (комісіонер реалізує товари, що належать комітенту);
- договір купівлі (комісіонер придбаває товари за кошти та за дорученням комітента).

На даний час підприємствами торгівлі комісійні операції оформлюються такими первинними документами: квитанція на приймання комісійних товарів (форма № 1-ВТ); квитанція – комітентська картка на приймання комісійних товарів (форма № 2-ВТ); товарний ярлик (форма № 3-ВТ); оціночно-здавальна відомість (форма № 4-ВТ); акт уцінки комісійних товарів (форма № 5-ВТ); оборотна відомість (форма № 6-ВТ); акт переоцінки (форма № 7-ВТ); прибуткова відомість (форма № 8-ВТ) [4] та ін. (табл. 1).

Таблиця 1

**Первинні документи, якими  
оформляються комісійні операції на підприємствах торгівлі**

Етап	Найменування документа	Характеристика
Приймання товарів на комісію	Квитанція (форма № 1-ВТ, форма № 2-ВТ)	Випишується комісіонером на кожну одиницю товару у двох примірниках. Перший примірник квитанції (форма № 1-ВТ) видається комітенту, другий примірник – комітентська картка (форма № 2-ВТ) – залишається у комісіонера і передається в бухгалтерію при товарному звіті матеріально відповідальній особі.
	Товарний ярлик (форма № 3-ВТ)	В ньому вказується найменування товару, ціна реалізації, характеристика товару. Товарний ярлик прикріплюється до товару. Він повинен мати той же номер, що й квитанція.
	Цінник	Складається замість товарного ярлика у разі прийому на комісію дрібних речей, у ньому вказується номер квитанції й ціна реалізації товару.
Продаж комісійних товарів	Оціночно-здавальна відомість (форма № 4-ВТ)	Складається фахівцем-оцінювачем у двох примірниках, перший з яких здається в бухгалтерію, а другий передається матеріально відповідальній особі.
	Товарний чек	Випишується продавцем у двох примірниках. У ньому повинні бути вказані найменування торговельного підприємства, номер товарного ярлика, найменування товару, гарантійний термін, ціна реалізації, дата продажу, прізвище продавця.
	Касовий чек	Ним оформляється отримання грошей від покупця. Касовий чек передається покупцю разом з товарним чеком. Обидва документи погашаються штампом "оплачено".
	Реєстр (опис) товарних чеків	Щодня складається на підставі погашених товарних чеків. Підсумки записів у реєстрі звіряються з показниками реєстратора розрахункових операцій і касовим звітом. Реєстр з доданими до нього товарними чеками передається в бухгалтерію.

Продовження табл. 1

	Реєстр других примірників квитанцій (комітентських карток)	Складається у двох примірниках, містить розпорядження керівника про виплату грошей комітенту, передається в касу під розписку касира на другому примірнику реєстру.
Переоцінка комісійних товарів	Акт уцінки комісійних товарів	Складається комісією в одному примірнику. Дані акта уцінки товару записуються в товарний ярлик з вказанням номера акта, дати його складання, нової ціни з розпискою матеріально відповідальної особи. Акт на уцінку комісійних товарів додається до товарного звіту і передається в бухгалтерію, де на основі його робиться позначка про уцінку товару в другому примірнику квитанції (комітентській картці) (у доданих до статті документах форми немає) і в оборотній відомості. Якщо уцінка зроблена з участю комітента, то позначка про уцінку товару записується і в першому примірнику квитанції.
	Акт про переоцінку	Складається комісією в одному примірнику у разі виявлення якихось дефектів у товарі в присутності комітента, який викликається в обов'язковому порядку. Згода комітента про переоцінку товару підтверджується його підписом на акті.
Повернення комісійних товарів	Акт про зняття комісійних товарів з продажу	Складається в одному примірнику комісією у складі директора, фахівця-оцінювача і бухгалтера. В акті вказується причина зняття товару з продажу: для його переоцінки або для повернення комітенту.
	Прибуткова відомість	Складається касиром на суми, отримані від комітента за зберігання товару в разі його повернення. Ця сума також реєструється реєстратором розрахункових операцій окремо від сум, отриманих за реалізацію товарів. На загальну суму грошових коштів, отриманих за зберігання товару, касир складає прибутковий касовий ордер в одному примірнику. Прибуткова відомість разом з прибутковим касовим ордером здаються в бухгалтерію при касовому звіті.
	Оборотна відомість	Використовується для ведення аналітичного обліку товарів, прийнятих на комісію, і розрахунків з комітентами (із записом операцій по надходженню товарів, їх уцінки, повернення, продажу, виплат грошей комітентам, а також залишку товару і заборгованості перед комітентом на початок звітного періоду).

Джерело: узагальнено автором

Крім зазначених вище первинних документів на підприємствах комісійної торгівлі важливу роль відіграє звіт комісіонера, оскільки на його основі в обліку відображаються здійснені ним операції. Звіт комісіонера складається у довільній формі та оформляється у письмовому або електронному вигляді. Досліджено, що на практиці підприємства комісійної торгівлі часто оформляють ще й акт приймання-передачі послуг комісіонера, в якому вказують дату завершення операцій з надання посередницьких послуг і вартість цих послуг.

Результати проведених досліджень свідчать про те, що вказані вище первинні документи повністю не враховують інформацію, яка необхідна для управління діяльністю підприємств комісійної торгівлі, вони є застарілі, у зв'язку з чим нами удосконалені та запропоновані реєстри аналітичного обліку, а саме: акт уцінки комісійних товарів, акт про переоцінку, прибуткова відомість, оборотна відомість, відомість обліку витрат від надання комісійних послуг, квитанції та товарний ярлик, що забезпечує керівництво підприємства, яке здійснює комісійну торгівлю достовірною інформацією, яка повністю характеризує кількісні та якісні характеристики прийнятих на комісію товарів. Наприклад, у квитанціях і товарному ярлику графу "Характеристика товару" розширено, в залежності від виду товару вказано конкретні характерні ознаки, тому що комісіонер в даній графі може зазначити не повну інформацію про товар. Якщо прийнятий на комісію товар побутової техніки, то до графі "Характеристика товару" додано колонки: потужність, гарантійний термін, виробник та інші. Крім того, ми вважаємо, що у квитанціях і товарному ярлику потрібно враховувати чи цей товар новий чи був у користуванні, тому що характеристика товару в залежності від цього буде відрізнятися, тому на наш погляд доцільно розробити окремі квитанції і товарні ярлики: на приймання нових товарів і на приймання товарів, які були в користуванні, де детально розкрити їх складові характеристики.

### Висновки і перспективи.

З результатів проведеного дослідження випливає, що для ефективності системи управління на підприємствах комісійної торгівлі доцільно використовувати, крім зазначених удосконалених первинних документів реєстру первинного обліку, розроблену Відомість обліку витрат від надання комісійних послуг.

Правильно організована система роботи з первинними документами є гарантією оперативного управління діяльністю підприємств комісійної торгівлі, а невід'ємною умовою процесу ведення бухгалтерського обліку на підприємствах комісійної торгівлі є оформлення кожної комісійної операції первинними документами.

На підставі результатів дослідження первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі доцільно буде дослідити питання удосконалення Положення про організацію обліку на підприємствах, які здійснюють операції з комісійної торгівлі.

### Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. *Європейський вектор економічного розвитку* : зб. наук. праць. 2013. № 1 (14). С. 11–18.
2. Домбик О. М. Первинний облік діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу: управлінський аспект. *Міжнародний науковий журнал*. 2015. № 9. С. 91–94.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14> (дата звернення 02.09.2017).
4. Інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі від 08.07.1997 р. № 343. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0324-97>. (дата звернення 02.09.2017).
5. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.
6. Куцик П. О., Чабанюк О. М. Первинний облік в управлінні витратами санаторно-курортних установ. *Вісник Львівської комерційної академії* : зб. наук. праць. 2009. Вип. 30.
7. Макарук Ф. Первинний облік у системі управління доходами і витратами ринків URL : [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_11\\_25\\_lviv/sekcija\\_2\\_2014\\_11\\_25/pervinnij\\_oblik\\_u\\_sistemi\\_upravlinnja\\_dokhodami\\_i\\_vitratami\\_rinkiv/68-1-0-1112](http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/pervinnij_oblik_u_sistemi_upravlinnja_dokhodami_i_vitratami_rinkiv/68-1-0-1112). (дата звернення 02.09.2017).
8. Марценюк Р. А. Первинний облік на заготівельних підприємствах: управлінський аспект. *Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку : міжнар. зб. наук. праць*. 2010. № 3 (18). С. 218–223.
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826>. (дата звернення 02.09.2017).
10. Правила комісійної торгівлі непродовольчими товарами : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків України від 13.03.1995 р. № 37. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95>. (дата звернення 02.09.2017).
11. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку. *Економічний форум*. 2011. № 2. URL : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ekfor/2011\\_2/68.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2011_2/68.pdf). (дата звернення 02.09.2017).
12. Цивільний кодекс України. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 02.09.2017).

Статтю отримано: 02.10.2017 / Рецензування 01.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

**Khrystyna Kuzma**  
Postgraduate  
Lviv University of Trade and Economics  
Lviv, Ukraine  
E-mail: kuzma.xristina@gmail.com

**PRIMARY ACCOUNTING AT COMMISSION TRADE ENTERPRISES**

### Abstract

**Introduction.** In modern conditions, the state of primary accounting does not fully correspond to the level of development of economic activity of commission trade enterprises and remains a problematic and labor-intensive area of accounting. There is a large number of operations of the commodity movement and each operation is taken into account every day and at each enterprise. Therefore, improving the process of documenting of commodity operations and streamlining the document flow is the basis of the rational organization of accounting staff work.

**Methods.** The theoretical and methodical basis of the study is the works of leading scientists in theory and methodology of accounting, legislative acts that consider the main accounting issues. The author created the data basis of original financial documentation of 30 commission trade enterprises in Ukraine over the period of 2017 to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of accounting and analytical activities of commission trade enterprises in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine. Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of commission trade enterprises in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts.

**Results.** The article analyzes the economic essence of primary accounting and its role in the activities of commission trade enterprises. It was revealed that qualitative and well-timed information providing of the accounting system at the commission trade enterprise is ensured by a certain order of organization of the compilation and processing of primary documents or document circulation. The results of the study made it possible reveal that documentary registration of transactions at commission trade enterprises begins with drafting of the commission contract. The primary documents, which are used at commission trade enterprises in the course of acceptance of goods for the commission as well as in the process of their sales, discount and return, are considered. The peculiarities of their application are investigated. The foundations of effective organization and directions of improvement of primary accounting at commission trade enterprises are determined.

**Discussion.** Perspective is the research of the system of operative collection, interpretation, use and transfer of accounting information.

**Keywords:** primary accounting, enterprise, commission trade, primary document.

### References

1. Bezverkhyy, K. V. (2013). Oblikovi dokumenty yak pervynna skladova oblikovo-zvitnoi' informacii' pidpryemstva [Accounting documents as the primary component of accounting and reporting information of the enterprise]. *Yevropejs'kyj vektor ekonomichnoho rozvytku*, 1 (14), 11-18.
2. Domyk, O. M. (2015). Pervynnyj oblik dial'nosti pidpryemstv hotel'no-restorannoho biznesu: upravlins'kyj aspekt [Primary accounting of activity of enterprises of hotel and restaurant business: management aspect]. *Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal*, 9, 91-94.
3. Zakon Ukrainy "Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini" vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14>.
4. Instruktsiia pro poriadok oformlennia sub'iektamy hospodariuvannia operatsij pry zdijnsenni komisijnoi torhivli neproduvol'chymy tovaramy: zatverdzhena nakazom Ministerstva zovnishnikh ekonomichnykh zv'iazkiv i torhivli vid 08.07.1997 r. № 343, Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0324-97>.
5. Koriahin, M. V. & Kutsyk, P. O. (2015). *Kontseptual'nyj rozvytok metodolohii bukhhalters'koho obliku* [Conceptual development of accounting methodology: monograph]. L'viv : Vydavnytstvo LKA.
6. Kutsyk, P. O. & Chabaniuk, O. M. (2009). Pervynnyj oblik v upravlinni vytratamy sanatorno-kurortnykh ustanov [Primary accounting in the management of the costs of sanatorium and resort institutions], *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, 30.
7. Makaruk, F. Pervynnyj oblik u systemi upravlinnia dokhodamy i vytratamy rynkiv [Primary accounting in the system of income and expense management of the markets]. [sophus.at.ua](http://sophus.at.ua). Retrieved from [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_11\\_25\\_lviv/sekcija\\_2\\_2014\\_11\\_25/pervynnij\\_oblik\\_u\\_sistemi\\_upravlinnja\\_dokhodami\\_i\\_vytratami\\_rynkyv/68-1-0-1112](http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/pervynnij_oblik_u_sistemi_upravlinnja_dokhodami_i_vytratami_rynkyv/68-1-0-1112).
8. Martseniuk, R. A. (2010). Pervynnyj oblik na zahotivel'nykh pidpryemstvakh: upravlins'kyj aspekt [Primary accounting for procurement enterprises: managerial aspect]. *Problemy teorii i metodolohii bukhhalters'koho obliku*, 3 (18), 218-223.
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 88 "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro dokumental'ne zabezpechennia zapysiv u bukhhalters'komu obliku" vid 24.05.1995 r., Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826>.
10. Pravyly komisijnoi torhivli neproduvol'chymy tovaramy : zatverdzeni nakazom Ministerstva zovnishnikh ekonomichnykh zv'iazkiv Ukrainy vid 13.03.1995 r. № 37. Retrieved from : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95>.

11. Sadovs'ka, I. B. (2011). Dokumentuvannia iak osnovna skladova informatsijnykh resursiv v upravlins'komu obliku [Documentation as the main component of information resources in management accounting]. *Ekonomichnyj forum, Luts'k, Luts'kyj natsional'nyj tekhnichnyj universytet*, 2. Retrieved from: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ekfor/2011\\_2/68.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2011_2/68.pdf).
12. Tsyvil'nyj kodeks Ukrainy. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> .

Received: 10.02.2017 / Review 11.01.2017 / Accepted 12.14.2017

