

Особливості бухгалтерського обліку товарних запасів в умовах застосування знижок підприємствами, що здійснюють роздрібну торгівлю

У статті висвітлено особливості бухгалтерського обліку товарних запасів в умовах застосування знижок на підприємствах роздрібною торгівлі.

The article describes the especially of account stock goods at the goodness industry of condition application abatement.

В умовах надання покупцям економічно обґрунтованих знижок в магазинах роздрібною торгівлі внаслідок збільшення обсягів продажу та прискорення оборотності товарних запасів знижуються витрати обігу, що припадають на одиницю проданих товарів. За рахунок оптимального сполучення цих факторів підприємства, які здійснюють роздрібну торгівлю можуть не тільки збільшити обсяги товарообороту, а й отримати додатковий прибуток.

У п.13 П(С)БО-3 “Звіт про фінансові результати” встановлено що у статті “Дохід (виручка) від реалізації...” Звіту про фінансові результати (ф.№2) відображається загальний дохід (виручка) від реалізації товарів, тобто без вирахування наданих знижок та непрямих податків. А у п.17 цього стандарту сказано, що надані знижки слід відображати у статті “Інші вирахування з доходу”. Проте остання стаття заповнюється на підставі оборотів за субрахунком 704 “Вирахування з доходу”. А в Інструкції № 291 уточнено, що за дебетом субрахунка 704 відображається, зокрема, сума наданих після дати реалізації знижок.

Таким чином, знижки, що надаються покупцям на дату реалізації не відображаються на субрахунку 704. У такому разі в статті “Дохід (виручка) від реалізації...” підприємства, що здійснюють роздрібну торгівлю відображає виручку від продажу товарів уже з урахуванням наданих знижок, тобто фактично отриману виручку.

Підприємства, що здійснюють роздрібну торгівлю здійснюють оцінку вибуття товарних запасів за методом ціни продажу, що передбачено в п.16 П(С)БО 9 “Запаси”. При цьому середній відсоток торговельної націнки визначається за формулою 1.

$$C_B = \frac{H_{II} + H_O}{T_{II} + T_O}, \quad (1)$$

де C_B – середній відсоток торговельної націнки;

H_{II} – залишок націнок на початок звітнього місяця;

H_O – націнки на отримані у звітньому місяці товари;

T_{II} – продажна вартість товарів на початок місяця;

T_O – продажна вартість отриманих у звітньому місяці товарів.

Після визначення середнього відсотка торговельної націнки бухгалтер розраховує суму торговельної націнки на реалізовані товари як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки:

$$H_P = T_P * C_B, \quad (2)$$

де H_P – сума торговельної націнки на реалізовані товари;

T_P – продажна (роздрібна) вартість реалізованих у звітньому місяці товарів.

Проблемами удосконалення бухгалтерського обліку товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі та порядком відображення в обліку знижок займалися такі вчені як: Бакун Ю., Каменєва Н., Занько Б., Губачова О., Ночовна Ю. та інші.

На думку Каменєва Н., якщо роздрібне торговельне підприємство надає покупцям знижки на дату реалізації з роздрібної ціни, то передбачений п. 22 П(С)БО 9 “Запаси” розрахунок суми торговельної націнки на реалізовані товари за формулою (2) буде недостатньо точним, бо не враховує суми наданих знижок. Перед тим, як привести формулу 2 у вигляд, який дозволяє враховувати суму знижок необхідно визначити наступні терміни:

- планово-роздрібна ціна – це основна ціна товарів, за якою підприємство планувало продавати їх за звичайних умов;
- фактична продажна ціна – це ціна за якою товар продано покупцям.

Занько Б. пропонує використати математичну властивість рівняння: якщо від правої і лівої частини рівняння відняти одне й те саме число, то рівність не зміниться. А оскільки у разі надання знижок покупцям на їх суму зменшується загальна сума торговельної націнки на реалізовані товари (формула 2), для рівності на суму наданих за місяць знижок (3) потрібно зменшити і праву частину рівняння:

$$H_p - 3 = (T_p * C_B) - 3$$

Якщо торговельну націнку з урахуванням наданих знижок ($H_p - 3$) позначити H'_p , тоді ми отримаємо формулу 3:

$$H_p - 3 = (T_p * C_B) - 3 \quad \Leftrightarrow \quad H'_p = (T_p * C_B) - 3, \quad (3)$$

де H'_p – сума торговельної націнки на реалізовані товари (з урахуванням наданих знижок);

T_p – роздрібна вартість реалізованих у звітному місяці товарів без урахування знижок (тобто планово-роздрібних цінах);

C_B – середній відсоток торговельної націнки (без урахування знижок);

3 – сума наданих протягом місяця знижок.

Важливо відмітити, що формула 3 не суперечить П(С)БО 9, вона є лише результатом математичного коригування на суму наданих знижок алгоритму розрахунку, передбаченого цим стандартом.

Розрахунок суми торговельної націнки на реалізовані товари за формулою 3 дозволяє підприємству, що надає знижки, точніше визначити реалізовану за місяць торговельну націнку і, відповідно, точніше відобразити суму убутку запасів у податковому обліку.

Розглянемо застосування запропонованої формули на прикладі:

Магазин “Перлина”, що входить до складу роздрібно-торговельної мережі ВЗП “Кіцманський хлібокомбінат” продає цукерки, торговельна націнка на які становить 25 %, облік товарів ведеться за продажними цінами, крім того в магазині на період свят проводиться акція з наданням знижок, тому цукерки продають в цей період зі знижкою 5% від продажної ціни. За підсумками листопада 2006 року обсяги продажу цукерок склали:

427,50 грн. (у т.ч. ПДВ – 71,25 грн.) – загальна сума обороту з урахуванням наданих покупцям знижок (тобто фактичний грошовий виторг магазину);

22,50 грн. – сума наданих покупцям знижок;

450,00 грн. = (427,5 + 22,5) – вартість проданих товарів у планово-роздрібних цінах (табл.1).

Із даних табл.1 заздалегідь відома сума торговельної націнки на реалізовані товари – 67,5 грн. Однак на практиці бухгалтер роздрібно-торговельного підприємства повинен визначити її розрахунковим шляхом за середнім відсотком (формула 1 і 2).

Таблиця 1

Дані про обсяги надходження та реалізації товарів по магазину роздрібної торгівлі “Перлина” за листопад 2006 року

Показники	Залишок цукерок на початок місяця	Надійшло цукерок за місяць	Реалізовано цукерок за місяць
Купівельна вартість (кількість * вартість)	$30 * 8 = 240$ грн.	$50 * 8 = 400$ грн.	$45 * 8 = 360$ грн.
Торговельна націнка (кількість * суму)	$30 * 2 = 60$ грн.	$50 * 2 = 100$ грн.	67,5 грн.
Роздрібна (продажна) ціна (кількість * вартість)	$30 * 10 = 300$ грн.	$50 * 10 = 500$ грн.	427,5 грн.
			Планово-роздрібні ціни без врахування знижки (довідково):
			$45 * 10 = 450$ грн.

Використовуючи числові дані із табл.1 розрахуємо середній відсоток торговельної націнки відповідно до вимог П(С)БО 9 “Запаси”:

$$C_B = \frac{60 + 100}{300 + 500} = \frac{160}{800} = 0,20 \text{ (або } 20,00\%)$$

Далі визначимо на скільки буде відрізняться фактична сума торговельної націнки на реалізовані товари (67,5 грн.) від розрахункових сум отриманих різними способами. Оскільки в П(С)БО 9 “Запаси” у разі обчислення суми реалізованої націнки не враховуються знижки, проведемо розрахунок наступними способами:

- 1) Розрахуємо суму торговельної націнки на реалізовані товари, виходячи з отриманої підприємством виручки (427,5 грн.):

$$H_p = 427,5 * 20,0\% = 86 \text{ грн}$$

Відхилення від фактичної суми реалізованої націнки, яка відома з даних таблиці1, становить 18,5 грн.:

$$86 - 67,5 = 18,5 \text{ грн.}$$

- 2) Тепер визначимо суму торговельної націнки на реалізовані товари за допомогою формули 3, у якій використано дані про планово-роздрібні ціни реалізованих товарів (450 грн.) та надані протягом звітного періоду знижки (22,50 грн.):

$$H'_p = (450 * 20,0\%) - 22,50 = 67,5 \text{ грн}$$

Як бачимо проводячи розрахунок за формулою 3, можна точно визначити фактичну суму торговельної націнки на реалізовані протягом місяця цукерки, тому відхилення становить 0 гривень:

$$67,5 - 67,5 = 0 \text{ грн.}$$

Важливо відзначити, що коли рівень торгової націнки на всі товари в магазині однаковий (як у нашому прикладі 25%), то суму торговельної націнки на реалізовані товари можна також розрахувати з використанням планово-роздрібної вартості реалізованих товарів (тобто формулу 2), зменшивши отриманий результат на суму наданих за звітний період знижок.

- 1) $H_p = 450 * 20,0\% = 90 \text{ грн.}$;
- 2) $90 - 22,5 = 67,5 \text{ грн.}$

Необхідно відмітити, що така точність досягається лише за однакового рівня торговельної націнки на всі товари. Якщо ж рівень торговельної націнки на товари в магазині неоднаковий (а саме так і трапляється у більшості випадків) то максимально точний результат можна отримати, лише використовуючи запропоновану формулу 3.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: Наказ Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.99р., із змінами і доповненнями від 22.11.2004р. № 731.
3. Бакун Ю. Оформлення та облік цін, що залежать від часу доби // Все для бухгалтера в торгівлі, - 2006. - №35, - с.6.
4. Губачова О., Ночовна Ю. Спирні питання обліку торгових націнок // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005.-№8.- с.45-47.
5. Занько Б. Облік і оподаткування знижок // Все для бухгалтера в торгівлі, - 2006. - № 49, - с.14-17.
6. Каменєва Н. Знижки бувають різні // Все для бухгалтера в торгівлі, - 2006. - №16, - с.35.

