

А.А. Пилипенко, д-р екон. наук, проф. (ХНЕУ, Харків)

О.О. Нестеренко, канд. екон. наук (ХДУХТ, Харків)

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Розглянуто роль і значення оцінки товарів на підприємствах роздрібною торгівлі, досліджено вплив різних методів оцінки товарів на фінансові показники діяльності підприємств роздрібною торгівлі.

Рассмотрены роль и значение оценки товаров на предприятиях розничной торговли, исследовано влияние разных методов оценки товаров на финансовые показатели деятельности предприятий розничной торговли.

A role and value of estimation of commodities is considered on the enterprises of retail business, it is investigational influence of different methods of estimation of commodities on the financial performance indicators enterprises of retail business

Постановка проблеми у загальному вигляді. Для ефективного управління товарними запасами на підприємствах торгівлі неабияке значення має їх оцінка. Вибір альтернативних методик бухгалтерського обліку і способів оцінки товарних запасів безпосередньо впливає на кінцеві результати комерційної діяльності – прибуток, максимальне збільшення якого є основною метою кожного суб'єкта господарювання. Тому доцільно розглянути різні підходи щодо видів оцінки товарів на підприємствах роздрібною торгівлі. Це надасть можливість зробити певні висновки відносно вибору методики оцінки, що має велике значення в період економічних реформ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз позицій науковців показав, що майже півстоліття тривають дискусії стосовно оцінки товарів в обліку: за собівартістю (тобто купівельними цінами) чи за цінами продажу. Досить ґрунтовно розглядає моделі оцінки товарів Я.В. Соколов. Автор виділяє 9 моделей обліку товарів залежно від їх оцінки в натуральному чи вартісному вигляді [1].

На синтетичних рахунках автор виділяє шість моделей обліку товарів, які теоретично можливі та мали місце в історії. Розглянемо деякі з них детальніше. Для їх побудови необхідно використовувати такі рахунки: розрахунки з постачальниками та підрядниками (63), товари (28), каса (30), розрахунки з покупцями та замовниками (36), фінансові результати (79).

Перша модель була запропонована Л. Пачолі (1494 р.) та мала вигляд (рис. 1). Недоліком цієї моделі була різна оцінка товарів під час їх оприбуткування та продажу: оприбутковуються за купівельними цінами, а реалізуються за продажними. Така методика оцінки товарів характерна для підприємств оптової торгівлі, але є мало придатною для підприємств роздрібно́ї торгівлі.

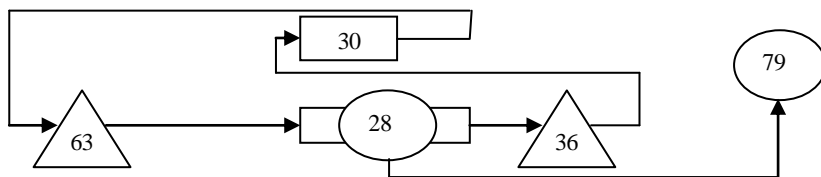


Рисунок 1 – Модель оцінки товарів Л. Пачолі

Досить цікаву модель запропонував французький бухгалтер І.С. Кіне (1814 р.), в якій товари на вході та виході обліковуються лише за купівельними цінами, а різниця між купівельною та ціною продажу відображається на рахунку «Реалізація» (рис. 2). У той час, коли була запропонована ця модель, не було технічної можливості визначати купівельну вартість кожної реалізованої партії товарів. У сучасних умовах, на нашу думку, саме ця модель є найбільш прийнятною для використання на підприємствах роздрібно́ї торгівлі для оцінки товарів.

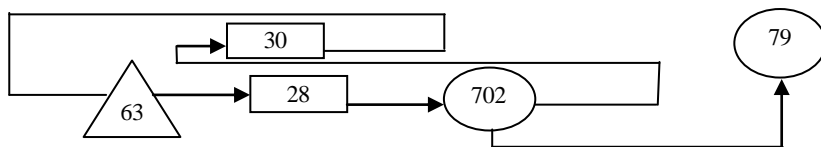


Рисунок 2 – Модель оцінки товарів І.С. Кіне

Мета та завдання статті. Метою статті є дослідження методів оцінки товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі на різних етапах товароруху, що дозволить обрати найбільш прийнятний метод, залежно від цілей діяльності, які висуваються керівництвом підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік товарів за купівельними цінами передбачає натурально-вартісну схему, коли рух і залишки товарів ураховуються за кожним найменуванням товарів. У

роздрібній торгівлі застосування кількісно-сумарного обліку товарів можливе в разі використання відповідних засобів автоматизації.

Сумарний облік передбачає облік надходження і вибуття товарів тільки в грошовому вираженні. Такий облік застосовують у роздрібній торгівлі у випадках, коли в організації немає спеціальних засобів автоматизації, що дозволяють вести кількісно-сумарний облік товарів. У роздрібній торгівлі в разі сумарного обліку товарів, як правило, як облікові ціни на товари застосовують продажні ціни.

Облік за цінами продажу дозволяє оцінити фінансовий результат торговельного підприємства або окремої торговельної точки, але не дозволяє проаналізувати результат продажів окремої товарної групи. Середня торгова націнка розраховується для всіх проданих товарів, без урахування їхньої рентабельності. Крім того, потрібно враховувати, що операції з клієнтськими, дисконтними, кредитними картками вимагають спеціального обліку. Тому ми вважаємо доцільним в обліковій політиці торговельного підприємства обирати купівельні ціни для обліку товарів.

Важливим етапом організації бухгалтерського обліку на торговельному підприємстві є визначення оцінки товарів під час вибуття. Згідно з П(С)БО 9 [2] і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [3] для оцінки запасів під час їх вибуття застосовують такі методи: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу.

Проведене анкетування показало, що на підприємствах роздрібною торгівлі застосовуються переважно три методи оцінки вибуття запасів: середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження (ФІФО) та ціни продажу.

Але на багатьох підприємствах давно налагоджений комп'ютерний облік надходження і вибуття запасів, тому списання товарів методом ідентифікованої собівартості теж не викликає труднощів. Оскільки цей метод найточніший, то немає сенсу у веденні приблизного обліку, яким є облік вибуття за середньозваженою собівартістю, ФІФО чи цінами продажу.

Для оптимального вибору методу оцінки вибуття запасів доцільно порівняти результати застосування кожного з них. На практичному прикладі господарських операцій підприємства «Жизнь-97» розглянемо та проаналізуємо кожен із методів. Інформацію про залишки, надходження та вибуття товарів наведено в табл. 1.

У зв'язку з ототожненням конкретних витрат з одиницями запасів (п. 24 МСБО «Запаси») метод ідентифікованої собівартості є єдиним, при якому поєднуються фізичний і вартісний обороти запасів, тобто списанню підлягає саме фактично реалізований товар [4]. На підприємстві торгівлі в разі застосування методу ідентифікованої собівартості необхідно вести не лише вартісний облік, але й кількісний (табл. 2).

Визначення вартості реалізованих товарів та вартості залишку нереалізованих товарів методом ідентифікованої собівартості наведено в табл. 3. Вартість реалізованих товарів за купівельними цінами методом ідентифікованої собівартості склала 3668 грн.

Таблиця 1 – Інформація про рух товарів на ТОВ «Жизнь-97»

Дата	Найменування товару	Придбано			Реалізовано, шт.	Залишок, шт.
		Кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн		
Залишок на 01.03.2012	Цукерки «Київ вечірній», ТМ «Рошен», вага: 464 г	–	–	–	–	35 (1 шт. – 33 грн)
05.03.2012		30	37	370	–	65
07.03.2012		–	–	–	15	50
10.03.2012		25	39	975	–	75
18.03.2012		–	–	–	40	35
25.03.2012		45	40	1800	–	80
28.03.2012		–	–	–	45	35

Таблиця 2 – Кількісний облік товарів на ТОВ «Жизнь-97»

Найменування товару	Реалізовано		Залишок товарів, шт.
	дата	кількість, шт.	
Цукерки «Київ вечірній», ТМ «Рошен», вага: 464 г	07.03.2012	15	10 шт. із залишку на 01.03.2012
			5 шт. із партії, придбаної 05.03.2012
	18.03.2012	40	20 шт. із залишку на 01.03.2012
			10 шт. із партії, придбаної 05.03.2012
			10 шт. із партії, придбаної 10.03.2012
	28.03.2012	45	3 шт. із залишку на 01.03.2012
			12 шт. із партії, придбаної 05.03.2012
			10 шт. із партії, придбаної 10.03.2012
			20 шт. із партії, придбаної 25.03.2012

На нашу думку, головною перевагою методу ідентифікованої собівартості є те, що він дозволяє втілити на практиці один із ключових принципів обліку – принцип відповідності списаних на собівартість витрат і отриманих у результаті цього доходів. Але він є досить трудомістким, бо потребує відособленого обліку кожного ідентифікованого товару на всіх стадіях його руху – від оприбуткування до продажу. Але цей недолік можна усунути за допомогою різних засобів технічної ідентифікації, таких, наприклад, як штрих-коди, сканери, RFID-мітки. Широко застосовується метод ідентифікованої собівартості на підприємствах роздрібно́ї торгівлі сучасних форматів із комплексною автоматизацією.

Таблиця 3 – Метод ідентифікованої собівартості

Найменування товару	Дата	Придбано, грн			Реалізовано, грн			Залишки, грн			
		кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	
Цукерки «Київ вечірній», ТМ «Рошен», вага: 464 г	01.03.2012	–	–	–	–	–	–	35	33	1155	
	05.03.2012	30	37	370	–	–	–	35	40	1400	
		–	–	–	–	–	–	–	30	37	1110
07.03.2012	–	–	–	10	33	330	25	33	825		
		–	–	–	5	37	185	25	37	185	
	10.03.2012	25	39	975	–	–	–	25	33	825	
		–	–	–	–	–	–	–	25	37	185
		–	–	–	–	–	–	–	25	39	975
	18.03.2012	–	–	–	20	33	660	5	33	165	
		–	–	–	10	37	370	15	37	555	
		–	–	–	10	39	390	15	39	585	
	25.03.2012	45	40	1800	–	–	–	5	33	165	
		–	–	–	–	–	–	15	37	555	
		–	–	–	–	–	–	15	39	585	
		–	–	–	–	–	–	45	40	1800	
	28.03.2012	–	–	–	3	33	99	2	33	66	
		–	–	–	12	37	444	3	37	111	
		–	–	–	10	39	390	5	39	195	
		–	–	–	20	40	800	25	40	1000	
Вартість реалізованих товарів за купівельними цінами				–	–	3668	–	–	–		
Залишок нереалізованих товарів				–	–	–	–	–	1372		

Метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель (ФІФО) базується на припущенні, що товари використовуються в звітному періоді в послідовності їх придбання. Розглянемо визначення собівартості реалізованих товарів та балансової вартості залишку товарних запасів за методом ФІФО. Дані для розрахунку наведено в табл. 4.

Таблиця 4 – Метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель (ФІФО)

Найменування товару	Дата	Придбано, грн			Реалізовано, грн			Залишки, грн		
		кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн
Цукерки «Київ вечірній», ТМ «Рошен», вага: 464 г	01.03.2012	–	–	–	–	–	–	35	33	1155
	05.03.2012	30	37	1110	–	–	–	35	33	1155
		–	–	–	–	–	–	30	37	1110
	07.03.2012	–	–	–	15	33	495	20	33	660
		–	–	–	–	–	–	30	37	1110
	10.03.2012	25	39	975	–	–	–	20	33	660
		–	–	–	–	–	–	30	37	1110
		–	–	–	–	–	–	25	39	975
	18.03.2012	–	–	–	20	33	660	–	–	–
		–	–	–	20	37	740	10	37	370
–		–	–	–	–	–	25	39	975	
25.03.2012		45	40	1800	–	–	–	10	37	370
		–	–	–	–	–	–	25	39	975
		–	–	–	–	–	–	45	40	1800
28.03.2012		–	–	–	10	37	370	–	–	–
		–	–	–	25	39	975	–	–	–
		–	–	–	10	40	400	35	40	1400
Вартість реалізованих товарів за купівельними цінами						3640	–	–	–	
Залишок нереалізованих товарів						–	–	–	1400	

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності. Завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в бік штучного завищення або заниження вартості запасів, забезпечується відображення в балансі суми запасів, яка майже збігається з поточною ринковою вартістю. Недоліком є те, що метод ФІФО призводить до заниження розміру витрат, які списуються за купівельними цінами на собівартість реалізованих товарів, і до збільшення фінансових результатів (прибутку). В умовах

фінансової кризи й інфляції це стає не вигідно підприємствам, бо призводить до зменшення частки закупівельної вартості у прибутку, до «вимивання» оборотних засобів для придбання нових партій товарів за вищими цінами.

Найпростішим у реалізації є метод списання товарів за середньозваженою собівартістю. Розглянемо застосування цього методу на основі даних, наведених у табл. 5.

Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Також він дозволяє «згладжувати» показник собівартості реалізованих товарів тоді, коли відбуваються різкі стрибки купівельних цін. Тому на підприємствах роздрібною торгівлі, які не мають спеціальних засобів маркування товарів та не ведуть ідентифікований облік, доцільно використовувати метод списання товарів за середньозваженою собівартістю.

Таблиця 5 – Метод списання товарів за середньозваженою собівартістю

Найменування товару	Дата	Придбано, грн			Реалізовано, грн			Залишки, грн		
		кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн	кількість, шт.	ціна, грн	сума, грн
Цукерки «Київ вечірній», ТМ «Рошен», вага: 464 г	01.03.2012	–	–	–	–	–	–	35	33	1155
	05.03.2012	30	37	370	–	–	–	–	–	–
		–	–	–	–	–	–	65	34,85	2265
	07.03.2012				15	34,85	≈523	50	34,85	1742
	10.03.2012	25	39	975				75	36,23	2717
	18.03.2012				40	36,23	≈1449	35	36,23	1268
	25.03.2012	45	40	1800				80	38,35	3068
	28.03.2012				45	38,35	≈1726	35	38,35	1342
	Вартість реалізованих товарів за купівельними цінами						3698			
	Залишок нереалізованих товарів									1342

Порівняємо вартість реалізованих товарів за купівельними цінами та залишок нереалізованих товарів в разі застосування кожного з методів оцінки вибуття запасів (табл. 6).

Таблиця 6 – Порівняння методів оцінки вибуття товарів

Метод оцінки вибуття запасів	Обсяг реалізації за цінами продажу, грн	Вартість реалізованих товарів за купівельними цінами, грн	Валовий прибуток (гр. 2-гр. 3), грн	Залишок нереалізованих товарів, грн
1. Ідентифікованої собівартості	4800	3668	1132	1372
2. ФІФО	4800	3640	1160	1400
3. Середньозваженої собівартості	4800	3698	1102	1342

Висновки. Використання того чи іншого методу оцінки товарних запасів приводить до різної оцінки вартості реалізованих товарів, розміру валового прибутку та вартості залишку нереалізованих товарів. Звичайно, в розглянутому прикладі ця різниця незначна, бо ми порівняли дані з реалізації лише однієї товарної позиції. Якщо ж взяти до уваги, що на підприємствах роздрібної торгівлі сучасних форматів асортимент складає від 1000 до 60000 товарних позицій, то вплив оцінки методів вибуття товарів на показники собівартості реалізованих товарів і, відповідно, прибутку буде значним.

Найбільш доцільним методом оцінки при вибутті товарів є метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. На основі товарного класифікатора товарів цей метод дає можливість найточніше визначити фінансові результати діяльності підприємства, дозволяє втілити на практиці один із ключових принципів обліку – принцип відповідності списаних на собівартість витрат і отриманих у результаті цього доходів.

Список літератури

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета : монография / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : [Чинне від 1999-10-20] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [затверджено Наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007 № 2] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.minfin.gov.ua/>>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2.pdf>>.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© А.А. Пилипенко, О.О. Нестеренко, 2012