



УДК 657.1:658.8.033

ОБЛІК УЦІНКИ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

ЗАНЬКО Б., к. е. н., доцент Київського університету туризму,
економіки і права
ГРИНЮК О., ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

Товарні запаси є однією з основних складових оборотних засобів торговельних підприємств. В умовах застосування П(С)БО 9 "Запаси" [1] важливе значення для управління підприємствами торгівлі має, зокрема, теоретичне обґрунтування порядку ведення бухгалтерського обліку уцінок товарів та його практична адаптація на підприємствах цієї галузі.

Основні аспекти бухгалтерського обліку товарів розглянуто М. Білухою, Ф. Бутинцем, Л. Нападівською, В. Сопко, Н. Ткаченко, А. Алексеевою, О. Бакуровою, О. Веренич, Н. Морозовою, Г. Нашкерською, А. Шаповаловою, В. Горностаєвою та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням цих вчених, слід відзначити, що питання обліку уцінки товарів змістовно не розглядалися, саме тому потребують подальшого наукового дослідження.

Метою статті є дослідження порядку ведення бухгалтерського обліку уцінки товарів на підприємствах торгівлі і, зокрема, визначення чистої вартості реалізації цих активів відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси" [1]. В якості інформаційної бази для дослідження використані напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців з цього питання, а також публікації у спеціалізованих економічних виданнях. У процесі дослідження застосовувались такі методи, як монографічний, аналізу, синтезу, порівняння та аналогій. Об'єктом дослідження є процес організації та методології обліку уцінки товарів на підприємствах торгівлі.

Коливання попиту і пропозиції на окремі групи товарів, їх псування, фізичне та моральне старіння призводять до того, що облікова (балансова) вартість таких активів перевищує їх ринкову ціну. За таких умов торговельне підприємство змушене проводити уцінку товарів.

Основними документами, які регламентують питання вартісної оцінки товарів і порядок проведення їх уцінки, є П(С)БО "Запаси" та Положення про уцінку [2]. Запаси (у тому числі товари) відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою із двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (п. 24 П(С)БО "Запаси" [1]). Запаси слід відображати за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації запасів визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням із очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут.

Організаційні аспекти уцінки. Згідно з п. 1 Положення про уцінку [2] підприємство може проводити уцінку товарів широкого вжитку, що залежалися (не мають збуту більше трьох місяців) і не користуються попитом у споживачів, а також товарів і продукції, які частково втратили свою первісну якість. У п. 2 цього Положення зазначено, що уцінка товарів проводиться на торговельних підприємствах і в організаціях усіх форм власності у разі потреби за рішенням керівника (власника) підприємства.

Для постійного моніторингу вартості товарів протягом кварталу та на дату балансу на підприємстві доцільно створити постійно діючу комісію з переоцінок. У п. 3 Положення про уцінку [2] наведено рекомендації щодо складу відповідної комісії. До неї, зокрема, рекомендовано включати заступника керівника підприємства (голова комісії), головного бухгалтера, товарознавця, економіста з цін, технолога та інших спеціалістів підприємства, обізнаних із кон'юнктурою і попитом на ринку.

Для підтвердження того, що на підприємстві дійсно проводилися заходи щодо виявлення на дату балансу товарних запасів, які втратили первісно очікувану економічну вигоду, доцільно:

- затвердити наказом керівника підприємства Положення про комісію з переоцінок. Одним із завдань цієї комісії має бути здійснення вартісної оцінки товарних запасів, що є на підприємстві, та проведення у необхідних випадках їх переоцінок (у тому числі уцінок);
- доручити спеціалістам, які мають відповідну кваліфікацію (товарознавець, економіст з цін або інші спеціалісти підприємства, що обізнані з кон'юнктурою і попитом на ринку), проводити постійний моніторинг вартості товарів, що є на підприємстві. Як джерела інформації про ціни на товари можуть бути використані статистичні дані, дані прайс-листів, біржових торгів, засобів масової інформації тощо;
- затвердити періодичність проведення засідань комісії з переоцінок. За результатами засідання складається протокол, у якому на підставі звітів відповідних спеціалістів відображається їхня думка щодо вартісної оцінки товарних запасів.

Якщо вартість товарів не знизилася, то такий протокол може бути доказом того, що проведення уцінки є недоцільним і товари на дату балансу в обліку й звітності відображено за належною вартістю. Інакше до кінця кварталу необхідно провести уцінку товарних запасів.

Уцінка товарів має проводитися за даними інвентаризації (п. 4 Положення про уцінку). Зазвичай комісія проводить не суцільну інвентаризацію майна підприємства, а вибірково – підраховує саме ті товари, вартість яких знизилася. Потрібно зауважити, що керівник підприємства може прийняти рішення щодо уцінки станом на перше число місяця за даними обліку (тобто у цьому разі інвентаризацію проводити необов'язково).

Слід наголосити, що згідно з п. 11 Положення про уцінку [2] розміри уцінки товарів комісія має визначати на підставі експертних оцінок, але з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей і насиченості ринку цими запасами. Однак у листі Міністерства економіки України від 26 лютого 2008 р. № 91-22/65 роз'яснено, що в жодному нормативно-правовому акті не передбачено потреби залучати до проведення уцінки залежалих товарів сертифікованих експертів, тому оцінка здійснюється комісією, затвердженою керівником підприємства.

Дані про уцінені запаси записують в опис-акт. Цей документ складають на кожному складі, де зберігаються запаси, а на підприємствах роздрібною торгівлі – у кожному відділі (секції), магазині чи іншій торговій одиниці у двох примірниках. Його мають підписати члени комісії, а також матеріально відповідальні особи. Якщо окремі товари уцінюють повторно, то в описах-актах зазначається ціна після першої та другої уцінки.

Бухгалтерський і податковий облік. Ведення податкового обліку уцінок не викликає особливих труднощів. Якщо платник податку на прибуток ухвалює рішення про уцінку (дооцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку, така уцінка (дооцінка) з метою податкового обліку не змінює балансової вартості запасів і валових доходів або валових витрат такого платника податку, пов'язаних із придбанням таких запасів (п. 5.9 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [3]). Таким чином, після проведення уцінки не потрібно коригувати нараховані раніше валові витрати. Якщо призначення уцінених запасів не змінилося і вони й далі будуть використовуватися в оподатковуваних ПДВ операціях у рамках господарської діяльності підприємства, то сформований при придбанні цих запасів відповідно до пп. 7.4.1 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" (далі Закон про ПДВ) [4] податковий кредит із ПДВ коригувати не потрібно.

Що стосується бухгалтерського обліку, то певні труднощі виникають при визначенні чистої вартості реалізації товарів. Для

визначення чистої вартості реалізації кожної одиниці товарів очікувану ціну продажу таких товарів необхідно зменшити на суму очікуваних витрат на їх збут (реалізацію).

$$\text{Чиста вартість реалізації товарів} = \text{Очікувана ціна продажу} - \text{Очікувані витрати на збут (реалізацію)}$$

"Чиста вартість реалізації запасів повинна бути досить надійною їх оцінкою, яка базується виходячи з можливої вартості їх реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію", зазначає Г. Нашкерська [8, с. 239]. Однак яким чином бухгалтер має визначити суму очікуваних витрат на збут (реалізацію), які відносяться до товарів, що їх уцінюють, у П(С)БО "Запаси" [1] не встановлено. Тому на підприємствах торгівлі комісія під час проведення уцінок, як правило, не визначає суму очікуваних витрат на збут (реалізацію) товарів, які уцінюються (тобто для спрощення вважають, що чиста вартість реалізації уцінених товарів дорівнює їх очікуваній ціні реалізації). У зв'язку з цим, відповідно до принципу обачності в бухгалтерському обліку, слід запобігати завищенню оцінки активів, отже, необхідно знайти спосіб визначення суми очікуваних витрат на збут (реалізацію) товарів, які підлягають уцінці.

Оскільки ні П(С)БО "Запаси" [1], ні інші нормативні документи не визначають порядок розрахунку суми очікуваних витрат на збут (реалізацію), пропонуємо розраховувати цю суму за середнім відсотком витрат на збут (реалізацію) на підставі фактичних даних за минулий місяць або квартал. Витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, продажем) товарів, відповідно до Інструкції № 291 [5] обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут".

Для визначення суми очікуваних витрат на реалізацію товарів доцільно використати наведений у п. 19 П(С)БО "Витрати" [6] перелік витрат на збут (реалізацію). У цьому самому пункті визначено, що до складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, крім витрат, наведених у п. 18, 20 і 27 цього П(С)БО (це відповідно адміністративні, інші операційні та фінансові витрати). Потрібно зазначити, що деталізований перелік витрат на збут викладено у п. 24 розділу 4 Методичних рекомендацій № 145 [7].

Отже, розглянемо на прикладі, як з урахуванням викладених вище пропозицій слід розраховувати суму очікуваних витрат на збут (реалізацію), що відносяться до товарів, які уцінюються. Потрібно нагадати, що під час формування продажної ціни товарів податок на додану вартість згідно з п. 7.1 ст. 7 Закону про ПДВ [4] додатково нараховується на договірну ціну таких активів.

На торговельному підприємстві ТОВ "Альфа" обсяги продажу товарів за минулий місяць за продажною вартістю без урахування ПДВ становили 400 тис. грн, крім того ПДВ 80 тис. грн. За цей самий місяць сума витрат на збут (реалізацію) товарів, нарахована та списана на фінансовий результат (оборот за дебетом субрахунку 791 "Результат основної діяльності" в кореспонденції із субрахунком 93 "Витрати на збут"), становила 12 тис. грн.

У поточному місяці на торговельному підприємстві виявлені 20 застарілих телевізорів "Korda"-21М, які не мають збуту більше року та характеризуються такими вартісними даними:

- продажна вартість одиниці без ПДВ – 2500 грн, крім того ПДВ – 500 грн;
- собівартість (балансова вартість) телевізора становить 2100 грн.

Товари в обліку відображено за продажною вартістю за дебетом рахунку субрахунку 282 "Товари в торгівлі". Націнку до товарів відображено за кредитом субрахунку 285 "Торгова націнка".

Оскільки згідно з п. 2 Положення про уцінку [2] на торговельних підприємствах уцінка товарів, що залежалися (не мають збуту більше трьох місяців), може проводитись у міру потреби за рішенням керівника підприємства, то керівник торговельного підприємства скористався своїм правом і видав наказ про проведення уцінки цих товарів станом на 15 число поточного місяця.

Унаслідок проведеної членами комісії з переоцінок роботи встановлено, що у зв'язку з моральним старінням цієї моделі телевізора у звичайних умовах ведення торговельної діяльності його можна продати лише за ціною 1850 грн, крім того ПДВ – 370 грн. Таким чином, для цілей ведення бухгалтерського обліку зазначена вартість телевізора є його очікуваною ціною реалізації (продажу). Для здійснення уцінки товарів цієї інформації недостатньо. Телевізор у балансі на звітну дату має відображатися не за очікуваною ціною реалізації без урахування ПДВ – 1850 грн, а за чистою вартістю реалізації. Саме тому для визначення чистої вартості реалізації телевізора очікувану ціну реалізації необхідно зменшити на суму очікуваних витрат на реалізацію (п. 26 П(С)БО "Запаси" [1]).

З умов прикладу відомо, що за минулий місяць сума витрат на збут (реалізацію) товарів становила 12 тис. грн. Звідси можна визначити, що витрати на збут (реалізацію) товарів у середньому становлять 3 % продажної вартості товарів (без урахування ПДВ):

$$(12000 : 400000) \cdot 100 = 3 \%$$

Як було зазначено вище, комісія встановила, що очікуваною ціною реалізації телевізора (без урахування ПДВ) є 1850 грн. Середній відсоток витрат на збут (реалізацію) товарів, що фактично склався у магазині за результатами минулого місяця, становить 3 %, що у розрахунку на один телевізор дорівнює 55.5 грн:

$$(1850 : 100) \cdot 3 = 55.5 \text{ грн.}$$

Якщо від очікуваної ціни реалізації телевізора без урахування ПДВ відняти очікувані витрати на збут (реалізацію), то ми визначимо

чисту вартість реалізації одного телевізора: $(1850 - 55.5) = 1794.50$ грн. Таким чином, після переоцінки балансова вартість телевізора має дорівнювати 1794.50 грн.

Потрібно зазначити, що форма опису-акту уцінки, що її передбачено Положенням про уцінку [2], не дає достатньої інформації для правильного відображення в обліку результатів уцінки бухгалтером роздрібного магазину, в якому ведеться облік товарів за продажними цінами. Підприємствам можна рекомендувати додатково складати допоміжний розрахунок, у якому попередньо визначається величина уцінки та зміни у структурі ціни телевізора до і після уцінки. Дані розрахунку потім будуть використані при складанні опису-акту, який затверджується керівником підприємства. Пропонуємо складати розрахунок за формою, яку наведено нижче.

ТОВ "Альфа"
м. Київ 15.07.2010 р.

РОЗРАХУНОК
зменшення ціни товарів, що підлягають уцінці

Ми, комісія з переоцінок у складі заступника директора Петренка А.В., головного бухгалтера Іванової А.А., товарознавця Мельник С.С. визначили, що уцінку телевізорів "Korda"-21М доцільно здійснити у розрахунку на товарну одиницю за рахунок зменшення торговельної націнки на суму 474.50 грн та балансової вартості (собівартості) на суму 305.50 грн на підставі такого калькулювання:

№ пор.	Показники	Сума, грн		Різниця, грн (графа Г – графа В)
		до уцінки	після уцінки	
А	Б	В	Г	Д
1	Продажна вартість з ПДВ	3000.00	2220.00*	-780.00
2	Продажна вартість без ПДВ (ряд. 1 : 120) · 100	2500.00	1850.00	-650.00
3	Сума ПДВ у продажній ціні (ряд. 1 : 120) · 20	500.00	370.00	-130.00
4	Балансова вартість	2100.00	1794.50**	-305.50
5	Торговельна націнка (ряд. 1 – ряд. 4)	900.00	425.50	-474.50

* Визначено комісією на підставі цін (з урахуванням ПДВ), що склалися на ринку.

** Визначено як різницю між очікуваною ціною продажу телевізора без урахування ПДВ (1850.00 грн) та сумою очікуваних витрат на збут (реалізацію) (55.50 грн).

Голова комісії
Члени комісії:

Петренко
Іванова
Мельник

Петренко А. В.
Іванова А. А.
Мельник С. С.

Відповідно до п. 27 П(С)БО "Запаси" [1] сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на витрати звітного періоду. Інструкцією № 291 [5] передбачено, що облік втрат, пов'язаних із знеціненням запасів, відображається у бухгалтерському обліку на субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів". Якщо облік товарів ведеться за продажними цінами з використанням субрахунку 285 "Торгова націнка", то при проведенні уцінки слід зменшити не лише балансову вартість товарів, а й частину торговельної націнки.

На підставі розрахунку, наведеного вище, можна визначити джерела, за рахунок яких зменшиться вартість телевізора:

- суму зменшення балансової вартості товару, яка списується на витрати звітного періоду, наведено у ряд. 4 Розрахунку зменшення ціни товарів, що підлягають уцінці, колонка "Д" – 305.5 грн. В обліку цю суму списують за дебетом субрахунку 946;
- суму зменшення ціни телевізора, яка здійснюється за рахунок торговельної націнки, наведено у ряд. 5 цього Розрахунку, колонка "Д" – 474.5 грн. Цю суму списують за дебетом субрахунку 285.

Сума уцінки продажної ціни одного телевізора з 3000 грн до 2220 грн має дорівнювати сумі зменшення балансової вартості телевізора та його торговельної націнки (305.5 грн + 474.5 грн). Перевіримо правильність розрахунків:

$$(3000 - 2220) = 780 = (305.5 + 474.5).$$

Бухгалтерські записи за даними прикладу наведено у таблиці.

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
	дебет	кредит	сума, грн	ВД	ВВ
За результатами проведеної уцінки продажна вартість 20 телевізорів зменшилася на 15600 грн (20 шт. · (3000 грн. – 2220 грн)), при цьому:					
а) списано на витрати звітного періоду суму зменшення їх балансової вартості (20 · 305.5) = 6110 грн	946	282	6110.00	–	–*
б) зменшено ціну телевізорів за рахунок частини торговельної націнки (20 · 474.5) = 9490 грн	285	282	9490.00	–	–
Визначено фінансовий результат	791	946	6110.00	–	–

Примітка. *У податковому обліку сума уцінки балансової вартості товарних запасів не впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток відповідно до п. 5.9 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Проведене дослідження дозволяє зробити певні висновки.

По-перше, відповідно до принципу обачності в бухгалтерському обліку слід запобігати завищенню оцінки активів. Із цим принципом цілком узгоджується норма п. 26 П(С)БО "Запаси" [1], відповідно до якої при проведенні уцінки товарів чисту вартість реалізації таких активів слід визначати за кожною одиницею вирахуванням із очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут (реалізацію).

По-друге, ні П(С)БО "Запаси", ні інші нормативні документи не визначають порядок розрахунку суми очікуваних витрат на збут (реалізацію). Запропоновано розраховувати цю суму за середнім відсотком витрат на збут (реалізацію) на підставі фактичних даних за минулий місяць або квартал.

По-третє, запропонований спосіб розрахунку суми очікуваних витрат на реалізацію, що відносяться до товарів, які підлягають уцінці, дозволить економічно доцільним шляхом визначити чисту вартість реалізації таких товарів. У результаті при відображенні таких запасів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства не завищать балансову вартість активів і повністю дотримуються вимог п. 24–26 П(С)БО "Запаси".

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. наказом М-ва фінансів України від 20 жовт. 1999 р. № 246, зі змін. та допов.
2. *Положення* про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затв. наказом М-ва економіки України і М-ва фінансів України від 15 грудн. 1999 р. № 149/300, зі змін. та допов.
3. *Про оподаткування* прибутку підприємств : Закон України у ред. від 22 трав. 1997 р. № 283/97-ВР, зі змін. та допов.
4. *Про податок* на додану вартість : Закон України від 3 трав. 1997 р. № 168/97-ВР, зі змін. та допов.
5. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291, зі змін. та допов.
6. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. наказом М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318, зі змін. та допов.
7. *Методичні рекомендації* з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затв. наказом М-ва економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 трав. 2002 р. № 145.
8. *Нашкерська Г. В.* Бухгалтерський облік : навч. посібник / Г. В. Нашкерська. — К. : Центр навч. л-ри, 2004. — 464 с.