

УДК 657

Ліснічук О.І.

студент

Національного університету кораблебудування
імені адмірала Макарова

Каткова Н.В.

кандидат економічних наук, доцент,

Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова

ТОРГОВА НАЦІНКА ЯК ОДНЕ ІЗ ОСНОВНИХ ДЖЕРЕЛ ФОРМУВАННЯ ДОХОДУ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

TRADE MARGIN AS ONE OF THE MAIN SOURCE OF INCOME RETAILERS

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена дослідженню сутності торгової націнки як джерела доходу торговельного підприємства. Розглянуто можливу структуру торгової націнки, проведено аналіз порядку формування та відображення в бухгалтерському обліку торговельної націнки на підприємствах роздрібною торгівлі. Досліджено основні проблеми бухгалтерського обліку торгової націнки, запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: торгова націнка, торгова надбавка, дохід торгового підприємства, товари, товарообіг, торгова виручка.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию сущности торговой наценки как источника дохода торгового предприятия. Рассмотрена возможная структура торговой наценки, проведен анализ порядка формирования и отражения в бухгалтерском учете торговой наценки на предприятиях розничной торговли. Исследованы основные проблемы бухгалтерского учета торговой наценки, предложены пути их решения.

Ключевые слова: торговая наценка, торговая надбавка, доход торгового предприятия, товары, товарооборот, торговая выручка.

ANNOTATION

The article investigates the nature of the trade margin as a source of income of commercial enterprise. The possible structure of trade margins, the analysis of the order of formation and reflection in the accounting of the trading margin on retail outlets. The basic problem of the accounting trade margin, the ways of their solution.

Keywords: trading margins, trade allowance, income trading businesses, goods, turnover, trading revenue, proceeds.

Постановка проблеми. В сучасних умовах найбільш поширеним видом торговельних підприємств є підприємства роздрібною торгівлі. Основами забезпечення ефективної діяльності підприємств роздрібною торгівлі є збільшення обсягу товарообігу; здатність формування доходів, зокрема у вигляді торговельних націнок, за рахунок яких компенсуються витрати торговельної діяльності та формується прибуток; організація обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку з метою достовірної оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню формування та обліку торговельної націнки як основного елементу прибуткової діяльності підприємств роздрібною торгівлі приділяли увагу багато вітчизняних науковців та практиків, таких як, зокрема, І.М. Погорелов,

М.В. Рета, М.О. Ткаченко [5], І.А. Басіста [6], І.О. Павлюк [7], Б.В. Андрюшак [8]. Однак законодавчо-нормативна база, що регулює діяльність торговельних підприємств, зазнає постійних змін та доповнень, тому питання складу, структури та обліку торговельної націнки залишається актуальним.

Мета статті полягає у дослідженні сутності торгової націнки як джерела формування доходу підприємства, аналізі її структури, методів та порядку формування, порядку відображення в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішньому етапі розвитку кожне підприємство, незважаючи на форму власності, тип чи розміри, ставить собі за мету в результаті фінансово-господарської діяльності здобути якомога більше економічних вигод, тобто максимізувати свої прибутки. Основою зростання прибутковості підприємства є збільшення його доходів. Дохід є спонукальним мотивом і джерелом діяльності підприємства, що приводить у рух усі виробничі фактори, а саме капітал, працю, природні ресурси, для створення продукту, його подальшої реалізації та утворення доходу.

Загальний дохід торгового підприємства – це сума виручки, отриманої підприємством від продажу певної кількості товарів (кількість проданого товару залежить від попиту на нього). Якщо від загального доходу підприємства відшкодувати постійні витрати, то отримаємо валовий дохід торгового підприємства. Якщо від валового доходу відшкодувати здійснені змінні витрати підприємства, то отримаємо чистий дохід підприємства. Чистий дохід торгового підприємства ототожнюється з поняттям «прибуток підприємства», тобто з частиною виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства.

Дохід торговельного підприємства, яке займається роздрібною торгівлею, формується від реалізації товарів кінцевому споживачу. Під роздрібною торгівлею розуміють підприємницьку діяльність з продажу товарів та послуг

на підставі усного або письмового договору купівлі-продажу безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їхнього особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків. Підґрунтя роздрібною торгівлі становить торговельна діяльність. Об'єктом купівлі-продажу виступають товари.

Продаж товарів переважно здійснюється за продажними цінами, які визначаються сумою первісної вартості товарів і торговельної націнки. Первісна вартість торговельних запасів, згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [1], складається з суми, що сплачується згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням торговельних запасів, які не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельних витрат (підлягають розподілу за методом середнього відсотка) та інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням торговельних запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для продажу.

Основними джерелами доходу торговельних підприємств є торгова націнка та торгова знижка. Відмінністю вказаних джерел доходу є те, що торгова знижка має періодичний характер і здійснюється з метою привабливання споживачів на певний товар або групу товарів для збільшення збуту за рахунок зменшення ціни продажу. Причини проведення торгових знижок можуть виникати безпосередньо через товар, у якого закінчується строк споживчої придатності, низький рівень попиту, сезонність тощо. Або для покращення фінансового становища підприємства шляхом збільшення торгової виручки, напрацювання клієнтської бази, ознайомлення споживачів з новим видом товару тощо.

Структуру торговельної націнки можна знайти в Законі України «Про ціни та ціноутворення» [2], згідно з яким торговельна надбавка (націнка) – це сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у роздрібній торгівлі, та прибутку. До таких витрат можуть входити витрати на реалізацію (збут) товарів, обслуговування клієнта, транспортно-заготівельні витрати, адміністративні витрати та інші витрати, пов'язані з обігом товару. Крім витрат, на рівень торгової націнки може впливати те, чи є товар брендовим, місце розташування магазину тощо. Державне регулювання торговельних націнок проводиться у вигляді встановлення граничних рівнів торговельної націнки та «постачальницької винагороди».

Торгова націнка встановлюється у відсотках до обороту. Рівень торговельних націнок визначається підприємством самостійно. За широкого асортименту товарів торгова націнка встановлюється для кожної однорідної групи товарів окремо.

Як показує практика, підприємці до структури торгової націнки можуть включати суму податку на додану вартість (ПДВ). Причиною цього є неправильне трактування законодавчих актів або взагалі відсутність уявлення про прийнятну структуру торгової націнки згідно з законодавством. Якщо розглядати цю проблему з точки зору покупця, то ціна, яка буде сплачена за товар, не зміниться, незважаючи на те, чи включена сума ПДВ до складу торгової націнки чи ні. Але з точки зору бухгалтерського обліку сума торгової націнки є недостовірною і неправильною. Насправді є помилковим включення ПДВ до структури торгової націнки. Недопустимо збільшувати вартість запасів підприємства на величину непрямого податку, тобто податку, що фактично стягується з покупців. ПДВ додається до відпускну вартості товарів вже на стадії розрахунків з покупцями, тобто виникнення дебіторської заборгованості або оплати готівкою в касу підприємства. Жоден непрямий податок не може бути доданий до вартості активів доти, доки право володіння цими активами не перейде до іншого суб'єкта. Ціна з урахуванням ПДВ може значитися лише на товарному ярлику та ще у касовому чеку, а разом з нею – сума отриманої за день виручки, й повинна стати підставою для реєстрації в обліку ПДВ на вартість проданих товарів. У разі реалізації товарів за безготівковим розрахунком такою підставою буде рахунок-фактура, пред'явлений покупцю до оплати (або податкова накладна), де окремим рядком вказана сума ПДВ в розмірі 20% від вартості. Так чи інакше, але «продажний» ПДВ (тобто ПДВ, що стягується з покупців) вперше повинен з'явитися в обліку лише на рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» [8].

Часто можна зустріти таке твердження, що торговельна націнка тотожна поняттю валового доходу. Це можна підтвердити, аналізуючи законодавчі акти. Згідно з пунктом 22 П(С)БО 9 «собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари». У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам» [4]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певні МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 9 «Запаси» відповідає МСБО 2 «Запаси» [3]

З пункту 18 МСФЗ 2 «Запаси» дізнаємося, що «собівартість товарно-матеріальних запасів визначається зменшенням продажної вартості товарно-матеріальних запасів на відповідний відсоток валового прибутку». Отже, можна визначити, що валовий прибуток від реалізації товарів в роздріб (ВП_р) дорівнює торговельній націнці від реалізації товарів (ТН_р).

Розмір валового прибутку визначається як різниця між чистим доходом від реалізації товарів та собівартістю їх реалізації:

$$\text{ВПр} = \text{ЧДр} - \text{СТр}, \quad (1)$$

де ЧДр – чистий дохід від реалізації товарів;
СТр – собівартість реалізованих товарів.

Чистий дохід від реалізації товарів – це дохід (виручка) від реалізації товарів за вирахуванням податків і зборів. Проаналізуємо, як формуються чистий дохід від реалізації та продажна (роздрібна) ціна реалізованих товарів.

Для цього перетворимо формулу (1):

$$\text{ЧДр} = \text{СТр} + \text{ВПр}. \quad (2)$$

Аналогічно розглянемо формування роздрібною ціною реалізації на підставі положення П(С)БО 9:

$$\text{ЦР} = \text{СТр} + \text{ТНр}, \quad (3)$$

де ЦР – роздрібна ціна реалізації товарів.

Як вже було доведено вище, валовий прибуток від реалізації товарів в роздріб дорівнює торговельній націнці реалізованих товарів. Перетворимо формулу (3) з урахуванням формули (1):

$$\text{ЦР} = \text{СТр} + \text{ВПр}. \quad (4)$$

Як можна побачити, формування чистого доходу від реалізації та роздрібною ціною реалізації повністю ідентичне [5, с. 102–103].

На нашу думку, щоб встановити вигідну торгову націнку на товари, необхідно досліджувати внутрішнє та зовнішнє середовище діяльності підприємства і обов'язково на основі цього дослідження будувати стратегічний план діяльності підприємства. Під час побудови стратегічного плану діяльності торгового підприємства на плановий період одним з головних етапів є планування торгової націнки. Показником, який характеризує і показує результат діяльності будь-якого підприємства, є його рентабельність, на основі якої можна розрахувати приблизно плановий показник торгової націнки. Розрахунок торгової націнки за цим методом можна показати на прикладі.

Підприємство реалізувало товарів у 2016 році на суму 2 500 000 грн. (без ПДВ). Собівартість реалізованих товарів становить 1 900 000 грн., витрати на збут – 150 000 грн., адміністративні витрати – 85 000 грн., інші витрати – 50 000 грн. Прибуток підприємства становитиме:

$$2\,500\,000 - 1\,900\,000 - 150\,000 - 85\,000 - 50\,000 = 315\,000 \text{ грн.}$$

Рентабельність підприємства у 2016 році становить:

$$315\,000 / (1\,900\,000 + 150\,000 + 85\,000 + 50\,000) * 100\% = 14,42\%.$$

Для того щоб рентабельність підприємства у 2017 році становила хоча б 14,42%, підприємство повинно встановити торговельну націнку не менше $(2\,500\,000 - 1\,900\,000) / 1\,900\,000 * 100\% = 31,6\%$.

На другому місці з наявних методів встановлення рівня торговельної націнки знаходиться метод маркетингового дослідження, за яким передбачається дослідження рівня поточних цін на аналогічні товари в магазинах конку-

рентів, на основі чого слід приймати рішення про необхідний рівень торговельної націнки і доцільність торгування цією групою товарів.

Робочим планом рахунків для відображення в бухгалтерському обліку торгової націнки підприємства передбачено виділення до рахунку 28 «Товари» пасивного субрахунку 285 «Торгова націнка», на якому ведеться облік торговельних націнок та знижок. Під час нарахування торговельної націнки робиться таке проведення: Д-т 282 К-т 285.

Продажна вартість товару списується на субрахунок 902, а в кінці місяця, після розрахунку середнього відсотка торговельної націнки, дебет рахунку 902 зменшується на суму розрахованої торговельної націнки на реалізовані товари (методом сторно) згідно з розрахунком бухгалтерії.

Під час вибуття товарів торговельна націнка розраховується за такою формулою [8]:

$$T_n = \overline{C\%} * T_v, \quad (5)$$

де T_n – торговельна націнка;

$C\%$ – середній процент торговельної націнки;

T_v – продажна вартість вибулих товарів.

Згідно з пунктом 22 П(С)БО 9 середній відсоток торговельної націнки визначається так:

$$\overline{C\%} = ((\text{Ск } 285 + \text{Ок } 285) / (\text{Сд } 282 + \text{Од } 282)) * 100\% \quad (6),$$

де $\overline{C\%}$ – середній відсоток торговельної націнки;

Ск 285 – сума залишку торговельних націнок на початок звітної місяця (сума залишку торговельної націнки на початок періоду);

Ок 285 – сума торговельних націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці;

Сд 282 – сальдо за дебетом рахунку 282 (сума залишку товарів на початок періоду);

Од 282 – обороти за дебетом рахунку 282 (вартість товарів, які надійшли протягом звітного періоду).

Професор І.О. Павлюк стверджує, що для покращення відображення операцій з продажу в синтетичному та аналітичному обліку доцільно ввести окремий рахунок 29 «Торгова націнка» з відповідними субрахунками залежно від сфери діяльності підприємства (роздрібна торгівля, оптова торгівля, ресторанне господарство) з метою уникнення ускладнення синтетичного та аналітичного обліку та виникнення помилок в облікових записках [7, с. 15]. І.А. Басіста додає, що, відповідно, у звітність включається тільки згорнуте по всіх субрахунках сальдо рахунку 28 «Товари», що є перешкодою для отримання достовірної інформації з метою здійснення аналізу [6, с. 141]. Загалом з цими твердженнями повністю можна погодитись. На законодавчому рівні в робочий план рахунків слід додати 29 рахунок «Торгова націнка», який поділявся б на субрахунки за сферами діяльності, а також виділення окремого субрахунку з обліку знижок, що сьогодні рекомендують обліковувати у

складі торгової націнки і трактується як сума зменшення торгової націнки. І тоді легше отримати повну та достовірну інформацію про суму торгової націнки за певний період. І виділення цієї інформації у фінансовій звітності на окремому рахунку дасть змогу аналізувати дані не тільки для внутрішніх користувачів, але й для зовнішніх (інвесторам, державним службам контролю тощо).

Під час проведення аналізу торгової націнки та знижок для внутрішніх потреб і прийняття управлінських рішень достатньо у складі пасивного рахунку 285 «Торгова націнка» провести аналітичний розподіл, наприклад, 2851 «Торгова націнка товарів у роздрібній торгівлі», 2852 «Торгова націнка товарів в оптовій торгівлі», 2853 «Торгова знижка (уцінка)». Поділивши синтетичний рахунок 285 на аналітичні, можна не тільки побачити дані для аналізу, але й більш точно і зручно контролювати ці процеси. Особливо цей спосіб стане актуальним для великих підприємств, які функціонують за різними сферами діяльності, мають широкий асортимент, великий об'єм виробництва та реалізації товарів.

За автоматизованого бухгалтерського обліку отримання даних щодо торгової націнки за певний період є оперативним та достовірним, але за умови, що введення обліку з використанням програмного забезпечення відповідає специфіці та особливості діяльності підприємства.

Висновки. Дослідження обраної теми показали, що торгова націнка як одне із основних джерел доходу торговельного підприємства залишається складним та недостатньо дослідженим питанням. Виявлено, що торговельна націнка за економічним змістом та принципом формування є валовим прибутком підприємства від реалізації товарів в роздріб, а також було визначено, що ідентичними є формування чистого доходу від реалізації та роздрібною ціною реалізації. Отримані результати дали можливість послідовно обґрунтувати думку про те, що відображення торговельної націнки саме без ПДВ не порушує діючі нормативи обліку та не спотворює фінансовий результат. Рекомен-

дується ввести додатковий рахунок 29 «Торгова націнка» для відображення даних торговельних знижок за сферами діяльності та наданих знижок або розробити аналітичні рахунки до рахунку 285 «Торгова націнка». Ця тема дослідження вимагає подальшого аналізу і пошуку шляхів для вирішення проблем організації бухгалтерського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/conv>.
2. Про ціни та ціноутворення Закон України від 21 червня 2012 року № 5007-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
3. МСБО 2 «Запаси»: за даними Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, Верховною Радою України 16 липня 1999 року № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Торговельна націнка: проблеми визначення та обліку / [І.М. Погорелов, М.В. Рета, М.О. Ткаченко] // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 59 (1168). – С. 101–104. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20640/1/vestnik_KhPI_2015_59_Pohorielov_Torhivelna.pdf.
6. Басіста І.А. Торгова націнка та торгова знижка як складові формування продажної ціни товарів / І.А. Басіста // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 17. – Ч. 2. – С. 139–142. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ej.kherson.ua/journal/economic_17/2/38.pdf5.
7. Павлюк І.О. Проблеми бухгалтерського обліку торгової націнки та шляхи їх вирішення / І.О. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 15–25.
8. Андрущак Б.В. Облік торговельних націнок у роздрібній торгівлі / Б.В. Андрущак // Дебет-Кредит. – 2008. – № 39. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/1nid0383.html>.