

І.М. ПОГОРЄЛОВ., М.В. РЕТА., М.О. ТКАЧЕНКО

ТОРГОВЕЛЬНА НАЦІНКА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ

В статті розглядається сутність поняття «торговельна націнка», його структура, порядок формування. На основі існуючих наукових праць, законодавчих та нормативних документів запропоновано порядок визначення торговельної націнки, її обліку. Окреслений взаємозв'язок торговельних націнок з валовим прибутком роздрібних торговельних підприємств. Запропонований порядок бухгалтерського обліку товарів за цінами продажу, торговельних націнок.

Ключові слова: торговельні націнки, валовий прибуток, роздрібні (продажні) ціни, бухгалтерський облік, оподаткування

Вступ. В сучасних умовах найбільш поширеним видом торговельних підприємств є підприємства роздрібною торгівлі. Багато в чому від їх успішної діяльності, прибутковості залежить не тільки фінансовий стан самих підприємств, але й виконання як державного, так й місцевих бюджетів за рахунок своєчасного нарахування та уплати податків, зокрема податку на додану вартість, податку з прибутку, податку з доходу фізичних осіб. Основою забезпечення ефективної діяльності підприємств роздрібною торгівлі є, окрім збільшення обсягу товарообігу, здатність формування доходів, зокрема у вигляді торговельних націнок, за рахунок яких компенсуються витрати торговельної діяльності, та формується прибуток, а також забезпечення обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку з метою достовірної оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Аналіз основних досягнень і літератури.

Питанню формуванню та обліку торговельної націнки, як основного елемента прибуткової діяльності підприємств роздрібною торгівлі приділяли увагу багато вітчизняних науковців та практиків, як І.Павлюк, О.Шатун, П.О.Куцик, Б.Андрушак, Р.Грачова, Л.Стельмах та інші.

Однак серед даних досліджень не було досягнуто однотайності щодо складу та структури торговельної націнки, порядку її визначення. Окрім того, зміни податкового законодавства, недосконалість нормативної бази обліку вимагають відповідних змін в механізмі визначення, управління, обліку торговельних націнок, їх удосконалення та розвитку.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження сутності, структури, порядку формування в бухгалтерському обліку торговельної націнки на підприємствах роздрібною торгівлі.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Підприємства роздрібною торгівлі, як і всі інші, повинні забезпечити дотримання вимог діючого законодавства як в сфері оподаткування, так і, особливо, при відображенні господарських операцій, активів, зобов'язань в бухгалтерському обліку. Це пов'язано з тим, що, з одного боку, відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) визначення доходів, витрат, які використовуються для визначення прибутку та податку з прибутку, проводиться на підставі даних бухгалтерського обліку. З іншого – тільки бухгалтерський облік в змозі надати користувачам повну та достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, склад та розмір активів і зобов'язань підприємства.

В цьому контексті особливої уваги вимагає достовірне визначення торговельної надбавки, яка є

одним з основних елементів формування прибутку торговельного підприємства.

Слід зазначити, що питання торговельних націнок, формування роздрібних цін неодноразово розглядалися раніше. Але, як вже зазначалося, до цього часу існують не вирішені проблеми як в визначенні, так й в обліку торговельних націнок.

Однією з проблем, на нашу думку, є не чітке визначення поняття «торговельна націнка», її структури, що в свою чергу впливає на бухгалтерський облік торговельних націнок та товарів за продажними (роздрібними) цінами.

Так до прийняття Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 21 червня 2012 року № 5007-VI (Закон 5007), єдиним нормативним документом, який встановлював порядок визначення торговельної націнки була «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (Інструкція 291). Згідно даного документу - торговельна націнка на товари визначалась як різниця між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів [2]. Тобто визначався тільки порядок розрахунку торговельної націнки, без її структури.

Окрім того, в нормативних документах з бухгалтерського обліку не було однозначного визначення поняття продажною (роздрібною) вартості товарів, зокрема не було чіткого роз'яснення - враховує ця вартість податку на додану вартість (ПДВ) з реалізації товарів, чи ні. Єдиним нормативним документом, який визначав поняття роздрібною ціни товарів є «Інструкція про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі та закладах ресторанного господарства», затвердженої наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 04.01.97 № 2 (Інструкція 2).

Згідно п.3 Інструкції 2 під роздрібними цінами розуміються «ціни на товари не виробничого споживання, за якими їх продають незалежно від форми розрахунків безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання» [3].

З урахуванням вимог податкового законодавства, у разі якщо підприємство є платником ПДВ, реалізація товарів здійснюється за цінами, збільшеними на цей податок. Враховуючи визначення роздрібною ціни згідно Інструкції 2 та вимоги податкового законодавства, зокрема ПКУ, більшість науковців та практикуючих спеціалістів прийшли до висновку, що роздрібною ціною

(вартість) реалізації товарів, а відповідно й торговельна націнка на цей товар, повинна враховувати податок на додану вартість.

Але так як частина підприємств роздробної торгівлі не є платниками ПДВ, або реалізували частку товару, який мав пільги з цього податку, виникла колізія з розрахунком та відображенням в обліку торговельної націнки.

Для вирішення цієї проблеми було запропоновано використання 2 понять – торговельної націнки, яка не враховує ПДВ, та торговельної надбавки, яка, на думку авторів, враховує як торговельну націнку, так і ПДВ – «Слід розрізняти торговельну націнку і торговельну надбавку (донедавна вживаний термін) — це націнка, збільшена на суму ПДВ.» [4].

Такий підхід, на нашу та думку інших науковців, є не зовсім вірним, так як:

1.«...термін "товарна надбавка" в жодному з нині діючих положень, якими бухгалтер повинен керуватися, не згадується. Термін "товарна надбавка" як субрахунок до рахунка 42 "Торгова націнка" містився в Інструкції №141 з бухгалтерського обліку ПДВ. Але з виходом Інструкції №291 втратила силу й Інструкція №141 (у частині кореспонденції рахунків) разом з іншими інструкціями, що містять кореспонденцію рахунків старого Плану» [5]

2.Облік торговельної націнки з ПДВ порушується принцип обачності, тобто вартість активів (товарів) завищується на суму ПДВ.

3.У підприємств, які застосовують на окремі види товарів різний ПДВ, зокрема в аптеках, збільшується трудомісткість обліку, аналізу торговельних операцій;

4.Врахування в роздрібній ціні товару ПДВ до моменту реалізації цих товарів порушує вимоги ПКУ в часті визначення бази оподаткування ПДВ. Так п.188.1 ст.188 ПКУ передбачено, що «База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості...», тобто ПДВ додається до договірної ціни та вираховується з ціни, в якій він відсутній. Якщо розглянути, що роздрібна ціна і є договірною, то у разі обліку ціни (націнки) з ПДВ, сума ПДВ буде визначена невірно.

Так, наприклад, якщо роздрібна ціна товару без ПДВ 100 грн., то враховуючи вимоги п.188.1 ПДВ складатиме 20 грн. (100 * Ставка ПДВ (20%/100 %)). Вартість товару, за якою товар буде відпускатися покупцю складатиме 120 грн (100 грн. договірна ціна та 20 грн. ПДВ)

У випадку, коли роздрібна ціна враховується в обліку з ПДВ й складатиме 120 грн., то, якщо безумовно виконати п.188.1, сума ПДВ повинна скласти 24 грн. (120* Ставка ПДВ (20%/100 %)).

5. Врахування в роздрібній ціні товару ПДВ до моменту реалізації цих товарів порушує вимоги ПКУ в часті визначення моменту нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, зокрема вимог п.187.1 ст.187 - «Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника...

б) дата відвантаження товарів...» [7]

Тобто нарахування ПДВ повинно проводитися в момент реалізації товару, а не в момент встановлення

торговельної націнки, яка за звичай нараховується в момент оприбуткування товару в роздріб.

Для підтвердження наведених висновків розглянемо більш детально поняття торговельної націнки, та її взаємозв'язок з поняттям роздрібною ціною, яке застосовується в Інструкції 291 та П(С)БО 9.

З прийняттям Закону 5007, була визначена структура торговельної націнки - торговельна надбавка (націнка) – це сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються у процесі його продажу (реалізації) у роздрібній торгівлі, та прибутку.

З урахуванням особливості витрат торговельної підприємства, які на підставі П(С)БО 16 та П(С)БО 9 визначені Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки України від 02.03.2010 №226 (Рекомендації 226) та порядку відображення в фінансовій звітності доходів, згідно НП(С)БО 1 і Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 року № 433 (Рекомендації 433), можна визнати, що торговельна націнка, яка компенсує витрати торговельного обігу та формує прибуток є по суті валовим прибутком від реалізації. І за рахунок цього валового прибутку компенсуються витрати діяльності, пов'язані з торговельним обігом та формується прибуток торговельного підприємства.

Те, що торговельна націнка ідентична валовому прибутку, підтверджується в роботах Р.Грачової, яка порівнює п.22 П(С)БО 9 - «...Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.» з п.18 МСФЗ 2 "Запаси" – «Собівартість товарно-матеріальних запасів визначається зменшенням продажної вартості товарно-матеріальних запасів на відповідний відсоток валового прибутку...» (в теперішній час діє МСБО 2, п.22 якого майже повністю ідентичний п.18 МСФЗ 2 - «...Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку»). На підставі цього порівняння Р.Грачова робить висновок, з яким не можна не погодитись - «Ідентичність у цій частині наших П(С)БО 9 і міжнародних СФЗ 2 ще раз свідчить про ідентичність понять "валовий прибуток" і "торгова націнка".» [5]

Тобто можна визначити що валовий прибуток від реалізації товарів в роздріб (ВПр) рівняється торговельній націнці від реалізації товарів (ТНр):

$$\text{ВПр} = \text{ТНр} \quad (1)$$

Згідно НП(С)БО 1 та Рекомендації 433 розмір валового прибутку визначається, як різниця між чистим доходом від реалізації товарів та собівартістю їх реалізації:

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

де : ЧДр – чистий дохід від реалізації товарів;

СТр – собівартість товарів реалізованих.

Чистий дохід від реалізації товарів це - дохід (виручка) від реалізації... товарів... за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих

товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. □

Собівартість реалізованих товарів, у разі застосування методу оцінки за цінами продаж, визначається згідно з П(С)БО 9 як «різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари» □

Як можна побачити, між вказаними документами є деякі розбіжності – так в Інструкції 291 та П(С)БО 9 застосовується поняття «продажної (роздрібною) вартості», а в НП(С)Б 1 та Рекомендаціях 433 – «чистий дохід від реалізації».

На нашу думку це пов'язане з тим, що поняття чистого доходу більш ширше, ніж поняття продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів, тому що застосовується до усіх видів реалізації продукції, товарів, послуг, а також враховує надання знижок та інш. Тому розглянемо поняття чистого доходу тільки в контексті роздрібною реалізації товарів, тобто без надання знижок, без вирахувань та інш. - 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 2:

$$\text{ЧДр} = \text{СТр} + \text{ВПр} \quad (3)$$

Аналогічно розглянемо формування роздрібною ціни реалізації на підставі положення П(С)БО 9 та Інструкції 291:

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

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 4 з урахуванням формули 1:

$$\text{ЦР} = \text{СТр} + \text{ВПр} \quad (5)$$

Як можна побачити формування чистого доходу від реалізації та роздрібною ціни реалізації повністю ідентичне. З урахуванням того, що відповідно до НП(С)БО 1 та Рекомендацій 433, чистий дохід - це дохід від реалізації за вирахуванням податків та зборів, то можна зробити висновок, що як в П(С)БО 9, так і в Інструкції 291 продажна (роздрібна) ціна реалізації товарів враховується без податків, зокрема без ПДВ. В цьому разі і торговельна націнка повинна також враховуватися без ПДВ.

Врахування торговельної націнки без ПДВ ні в якому разі не порушує діючі нормативи обліку й не порушує визначення сум ПДВ від реалізації та фінансового результату. Розглянемо це на прикладі [8]:

На підприємстві залишок товарів (10000 шт.), які обліковуються за продажними цінами, на початок місяця складає:

Варіант 1: 62500 грн. (сальдо Дт 282), у тому числі торговельна націнка (сальдо Кт 285) 10000 грн.

У звітному місяці підприємство придбало 16000 шт. товару по 5 грн./шт. (ціна без ПДВ), які надійшли у магазин з націнкою у розмірі 20000 грн. (ТН без ПДВ).

У жовтні товари вибували у зв'язку з їх продажем (реалізовано 15000 шт.);

Варіант 2: 75500 грн. (сальдо Дт 282), у тому числі торговельна націнка (сальдо Кт 285) 22500 грн.

У звітному місяці підприємство придбало – 16000 шт. товару по 5 грн./шт. (ціна без ПДВ), які надійшли у магазин з націнкою у розмірі 40000 грн. (ТН з ПДВ). У жовтні товари вибували у зв'язку з їх продажем (реалізовано 15000 шт.)...

Зауважимо, що реалізуються одні й ті самі товари.

У варіанті 1 торговельна націнка на них не включає «вихідний» ПДВ, у варіанті 2 включає.

Розрахунок показників для варіанту 2 буде таким.

1. Залишок на початок місяця. Продажна вартість без ПДВ – 62500 грн., а з ПДВ – 75000 грн. (62500 x 1,2). Тобто продажна вартість збільшилася на 12500 грн. (75000 – 62500), що спонукає збільшити ТН без ПДВ (10000 грн.) на суму ПДВ (12500 грн.). Отже, ТН з ПДВ складе 22500 грн. (10000 + 12500). Звісно, показники залишку на початок місяця у даному випадку умовні, адже зазвичай при застосуванні методу ціни продажу вони дорівнюють показникам залишку на кінець попереднього місяця.

2. Надходження запасів. Продажна вартість без ПДВ – 100000 грн., а з ПДВ – 120000 грн. (100000 x 1,2). Тобто продажна вартість збільшилася на 20000 грн. (120000 – 100000), що спонукає збільшити ТН без ПДВ (20000 грн.) на суму ПДВ (20000 грн.). Отже, ТН з ПДВ складе 40000 грн. (20000 + 20000).

Скориставшись вимогами П(С)БО 9, підприємство встановлено показники середнього відсотку торговельної націнки (СВТН), суми торговельної націнки на реалізовані товари (ТН) та собівартості реалізованих товарів (СРТ) станом на жовтень:

Варіант 1:

– СВТН – 18,46 % ((10000 + 20000) : (62500 + 100000) · 100 %);

– ТН – 17306,25 грн. (93750 · 18,46 % : 100 %);

– СРТ – 76443,75 грн. (93750 – 17306,25).

Варіант 2:

– СВТН – 32,05 % ((22500 + 40000) : (75000 + 120000) · 100 %);

– ТН – 36056,25 грн. (112500 · 32,05 % : 100 %);

– СРТ – 76443,75 грн. (112000 – 36056,25).

Дані звітнього місяця слід відобразити в обліку так, як показано у таблиці 1.

Як можна побачити з наведеного прикладу, незалежно від того, включається до торговельної націнки сума ПДВ чи ні, фінансовий результат в обох варіантах буде однаковим – прибуток у сумі 17306,25 грн.

В той же час у разі обліку торговельних націнок без ПДВ, вартість залишку товарів менша. Такий результат є більш вірним, так як не враховує суму ПДВ, зобов'язання по якому ще не настали, тобто активи підприємства, зокрема товари, оцінюються більш достовірно.

Таблиця 1 - Облік у торговельного підприємства

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік					
	Варіант 1			Варіант 2		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
Оприбутковано товари, що надійшли від постачальника у звітному місяці	282	631	80000	282	631	80000
Відображено податковий кредит з ПДВ (80 000 x 20 : 100)	641	631	16000	641	631	16000
Сплачено постачальнику за товари	631	311	96000	631	311	96000
Відображено суму торговельної націнки	282	285	20000	282	285	40000
Реалізовано товари за готівку	301	702	112500	301	702	112500
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	18750	702	641	18750
Списано торговельну націнку, що припадає на реалізовані товари (методом «сторно»)	282	285	17306,3	282	285	36056,3
Відображено собівартість реалізованого товару	902	282	76443,8	902	282	76443,8
Визначено фінансовий результат	791	902	76443,8	791	902	76443,8
	702	791	93750	702	791	93750

Висновки. В процесі дослідження на основі детального аналізу законодавства було доведено, що торговельна націнка за економічним змістом та принципом формування представляє собою валовий прибуток підприємства від реалізації товарів в роздріб, а також було визначено, що ідентичними є формування чистого доходу від реалізації та роздрібною ціни 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. Проте саме такий підхід до формування торговельної націнки є економічно виправданим та доцільним в сучасних умовах господарювання завдяки об'єктивному відображенню в бухгалтерському обліку торговельних підприємств собівартості товарів, залишків та фінансових результатів.

Список літератури: 1. Закон України Про ціни та ціноутворення від 21 червня 2012 року № 5007-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> 2. Наказ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> 3. Наказ Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі та закладах ресторанного господарства від 04.01.1997 №2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0004-97> 4. Андрушак Б. Облік торговельних націнок у роздрібній торгівлі [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid03780.html> 5. Грачова Р. Облік торговельних націнок. Яким він має бути [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid0462.html> 6. Наказ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28 березня 2013 року N 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/> 7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> 8. Стельмах Л. Торговельна націнка в розничній торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=29273>

Bibliography (transliterated): 1. Zakon Ukraini Pro cini ta cinoutvorennia vid 21 chervnya 2012 roku № 5007-VI [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> 2. Nakaz Pro zatverdzhennia Planu raxunkiv buxgalterskogo obliku ta Instrukcii pro jogo zastosuvannia vid 30.11.1999 № 291 [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> 3. Nakaz Pro zatverdzhennia Instrukcii pro porjadok poznachennia rozdrіbnix cin na tovari narodnogo spozhivannia v pidpriemstvax rozdrіbnoї torģivli ta zakladax restorannogo gospodarstva vid 04.01.1997 №2 [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0004-97> 4. Andrushhak B. Oblik torgovelnix nacinok u rozdrіbnij torģivli [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://dtk.com.ua/show/1cid03780.html> 5. Grachova R. Oblik torgovix nacinok. Yakim vin mae buti [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://dtk.com.ua/show/1cid0462.html> 6. Nakaz Pro zatverdzhennia Metodichnix rekomendacij shhodo zapovnnennia form finansovoi zvitnosti vid 28 bereznia 2013 roku N 433 [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/> 7. Podatkovij Kodeks Ukraini vid 02.12.2010 № 2755-VI [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> 8. Stelmach L. Torgovaya nacenka v roznicnoj torģovli [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=29273>

Надійшла (received) 18.05.2015

Погорелов Ігор Миколайович – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», доцент кафедри економічного аналізу та обліку; тел.: (093) 288-35-91; e-mail: i_pogorelov@mail.ru.

Pohorielov Ihor – National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Associate Professor, Department of Economic Analysis and Accounting; phone: (093) 288-35-91; e-mail: i_pogorelov@mail.ru

Рета Марина Володимирівна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку; тел 0505429321; e-mail: gimala@yandex.ru

Reta Maryna - National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Ph.D., Associate Professor, Department of Economic Analysis and Accounting; phone: 0505429321; e-mail: gimala@yandex.ru

Ткаченко Марина Олексіївна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», асистент кафедри економічного аналізу та обліку; тел. : (067)966-06-61; e-mail: E-mail – marina_tkachenko@inbox.ru

Tkachenko Maryna – National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Assistant, Department of Economic Analysis and Accounting; phone: (067)966-06-61; e-mail: E-mail – marina_tkachenko@inbox.ru