

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЧИСТОЙ СТОИМОСТИ ПРОДАЖИ ТОВАРА В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

DEVELOPMENT OF THE NET REALIZABLE VALUE CALCULATION RELATED TO INVENTORIES IN RETAIL COMPANIES

*S. Lazarev
O. Naumova*

Summary. The aim of the article is determining and confirmation the scientific significance for the application of the method of calculation of the net realizable value of inventories related to retail companies in accordance with the Federal Accounting Standard 5/2019 «Inventories».

The actuality of the topic chosen is confirming with this fact, that after the new accounting standard 5/2019 «Inventories» came into force, no practical methods of the calculation the net realizable value related to inventories in the retail companies was stated in the scientific nor practical accounting area. The concernment for retail companies is defining with the significant volume of inventories in the assets and working capital of the retail company. Lack of the description for the calculation leads to the controversial points in accounting area.

Methodological basis for this method consists in the summarizing of the Russian and international experience related to this topic and related to the accounting practice of the large Russian retailers.

The result of research is autor's method how to calculate the net realizable value of inventories in retail companies in accordance with the Federal Accounting Standard 5/2019 «Inventories».

The autor's method could be used as well in the accounting practices of retail companies as for the scientific research and development new calculation method's of the net realizable value of inventories.

The scientific significance consists in the summarizing of suppositions and causes with the purpose to create a theoretical model for the calculation, and in the ability to develop new models of the calculation of net realizable value. The practical significance consists in the ability to use the model proposed for the retail companies.

Keywords: Retail companies, goods for sale, net realisable value of inventories, goods impairment.

Лазарев Сергей Владимирович

*Аспирант, ФГАОУ ВО Самарский государственный
экономический университет
lasa@bk.ru*

Наумова Ольга Александровна

*кандидат экономических наук, ФГАОУ ВО Самарский
государственный экономический университет
naumovaoa@gmail.com*

Аннотация. Цель исследования состоит в определении и научном подтверждении применимости предложенного автором метода расчета чистой цены продажи товарных запасов, применимом для предприятий розничной торговли, в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Актуальность выбранной темы состоит в том, что после вступления в силу положений ФСБУ 5/2019 «Запасы» в научной среде так и не появилось практически применимых способов определения чистой цены продажи для предприятий розничной торговли, чьи запасы составляют значительную долю активов и рабочего капитала. Отсутствие описания в нормативной базе и описанной практики ведет к спорным ситуациям при оценке балансовой стоимости запасов.

Методологическая база для расчета и выбора данного метода состоит в обобщении российского и международного опыта по данному вопросу, а также учетной практики ведущих российских компаний в сфере розничной торговли.

Результатом исследования стал предложенный авторами практический метод расчета чистой стоимости продажи товарного запаса, применимый для организаций розничной торговли в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Предложенный авторами метод расчета чистой цены продажи товарного запаса может быть использован как в учетной практике бухгалтерами предприятий розничной торговли, так и для научного исследований и развития методов расчета чистой цены продажи запасов.

Теоретическая значимость заключается в обобщении предпосылок и причин с целью создания теоретической модели для расчета, приведенного в статье, а также для дальнейших исследований в этой области и с целью формирования новых моделей расчета чистой цены продажи запаса. Практическая значимость состоит в возможности использования предложенного авторами метода для компаний, занимающихся розничной торговлей.

Ключевые слова: организации розничной торговли; ритейл; товарные запасы; чистая стоимость продажи; обесценение товарных запасов.

Введение

Товарные запасы являются одним из ключевых элементов, необходимых для функционирования предприятия розничной торговли. Достаточное количество запасов позволяет организации удовлетворять розничный спрос, другими словами, не терять выручку от реализации, с одной стороны, и не увеличивать оттоки денежных средств в связи с приобретением материалов, с другой стороны. С точки зрения бухгалтер-

ского учета важна также и корректная оценка стоимости запасов. В розничной торговле эта задача зачастую решается не просто, так как из-за высокой оборачиваемости запасов, изменения потребительских предпочтений и других факторов их балансовая стоимость требует особого внимания со стороны учетной функции компании.

Цель данного исследования: предложить практически реализуемую методику расчета чистой стоимости продажи товаров в учете предприятий розничной тор-

говли, реализующих продукты питания, на основе оценки их ликвидности.

В связи с вступлением в силу положения ФСБУ 5/2019 у организаций появилась обязанность проверять запасы на обесценение (п.28–30 ФСБУ 5/2019), сравнивая фактическую стоимость запасов с чистой стоимостью продажи товаров. Для организаций розничной торговли эта особенность играет важное значение, т.к. товарные запасы составляют существенную долю активов организации. Таким образом, перед бухгалтером формируется необходимость в определении фактической и продажной стоимости, и, если определение фактической стоимости товарных запасов обычно не составляет труда, с чистой стоимостью продажи товарного запаса процесс выглядит несколько сложнее. ФСБУ 5/2019 п. 29 определяет чистую стоимость продажи запасов как предполагаемую цену, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. Это значит, что на отчетную дату бухгалтеру необходимо оценить стоимость продажи товаров за вычетом затрат на их продажу. Надо отметить, что цена продажи отличается от справедливой стоимости активов в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Вопросы определения цены продажи запасов и расчета, связанного с определением цены продажи резерва под обесценение стоимости запасов, описаны в работах Лисовской И.А.[1], Масловой Т.С. и Кемаевой С.А.[2], Гордилова М.А.[3], Кукурацевой Д.А., Ивакиной И.И., Федоровой И.А.[4], Дружиловской Э.С.[5], Верникова В.А., Коноваленко И.Е.[6] и других авторов.

Практических методов определения цены продажи товаров, которые возможны к применению для розничной торговли, в работах российских авторов не встречается. Зачастую приводятся обобщенные подходы, которые в силу упомянутых выше причин не учитывают специфику розничной продуктовой торговли либо, на наш взгляд, имеют другие недостатки, например, не применимы или чрезвычайно трудозатратны для исполнителей.

Так, например, в работе Масловой Т.С. и Кемаевой С.А. [2] приводится вариант определения рыночной стоимости запасов на основе следующих источников:

- официальные данные Росстата;
- данные средств массовой информации;
- данные активного рынка аналогичных активов;
- методы аналитических расчетов;

— данные, предоставляемые экспертами и оценщиками и т.д.»

Определить сопоставимые розничные цены организации розничного торговли, имеющей в составе широкую ассортиментную матрицу и существенную долю товаров собственных торговых марок (например, количество ассортиментных позиций в магазине формата «магазин у дома» составляет от 3,5 до 5 тысяч позиций), на основе рыночных данных, например, в других торговых сетях или в интернете, по данным Росстата представляется чрезвычайно трудозатратным и на практике невыполнимой задачей для бухгалтера. Основной трудностью такого решения будет получение списка данных из всех внешних источников в приемлемом для сравнения варианте и сопоставление этой информации с собственной номенклатурой.

Розничные же цены запасов для определения чистой цены продажи внутри торговой сети не всегда являются корректной ценой продажи по следующим причинам:

- розничная цена отражает цену, за которую компания желает продать товар, но не цену, за которую покупатель приобретет товар. Другими словами, цена на товар на полке может демотивировать покупателя на приобретение товара, и такая цена не будет являться «объективной» чистой ценой продажи;
- различием розничной цены на идентичный товар внутри торговой сети. В различных магазинах торговой сети даже в рамках одного небольшого географического района продажная цена товара может существенно различаться, и таким образом, при усреднении произойдет искажение цены продажи;
- приближением истечения срока годности. При приближении истечения срока годности привлекательность и, таким образом, ликвидность товара падает. В случае использования розничной цены, такой фактор как оставшийся срок годности не учитывается.

Таким образом, даже несмотря на достаточное время с момента официального выхода стандарта бухгалтерского учета, в бухгалтерской практике не сформировались принятых методов надежной и реализуемой оценки рыночной стоимости товарных запасов для компаний розничной торговли.

В этой связи нами предлагается подход к определению чистой стоимости продажи путем комбинированного подхода, с одной стороны, сочетающий в себе распределение запасов по группам ликвидности и экспертную оценку снижения стоимости в связи с изменением уровня ликвидности. Данный подход применим и апробирован в крупнейших российских организациях розничной торговли.

Методы и материалы

Сущность предлагаемого метода изложена ниже.

В качестве основного допущения для расчета принимаем тот факт, что организация розничной торговли реализует высоко оборачиваемый товар, и, если товар не реализуется по истечении определённого времени, то становится возможным признать такой товар низко- или неликвидным, так как с высокой долей вероятности такой товар не будет реализован. Соответственно, в таком случае, допустимо признать, что чистая стоимость продажи запасов равна фактической себестоимости данных запасов за вычетом стоимости «поправки на ликвидность товара». Предлагаемый подход к определению чистой стоимости продажи товара основан на допущении, что розничная коммерческая компания стремится увеличить скорость оборачиваемости рабочего капитала, тем самым избавляясь от запасов наименее ликвидного товара. Затраты на реализацию товара и другие затраты, которые должны входить в состав чистой цены продажи в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы», в данной методике не рассматриваются.

Для определения стоимостной оценки вышеупомянутой поправки на ликвидность товара, необходимо весь товарный запас распределить по срокам его производства или сроку изготовления, так как именно на данный срок возможно ориентироваться и потребителю, и торговой компании. Для того чтобы распределить товарный запас для каждой позиции по срокам его возникновения, необходимо в количественном выражении рассчитать приходы за последние 36 месяцев. Срок в 36 определен как максимальный срок хранения товаров для продовольственной розницы. Товары с более продолжительным сроком годности, в том числе с неограниченным сроком годности, будем также считать равным сроком в 36 месяцев.

Товарный запас, приобретённый некоторое количество месяцев назад, определённый как (i), рассчитывается с учётом следующих показателей:

- Приход товарного запаса в месяце (i),
- Товарный запас на конец отчётного периода, уменьшенный на товарный запас, приобретённый в месяцах, предшествующих месяцу (i).

Формула расчёта:

$$T3(0) = \text{MIN} [\text{Приход}(0); T3]$$

$$T3(-1) = \text{MIN} [\text{Приход}(-1); \{T3 - T3(0)\}]$$

$$T3(-2) = \text{MIN} [\text{Приход}(-2); \{T3 - T3(0) - T3(-1)\}]$$

$$T3(-i) = \text{MIN} [\text{Приход}(-i); \{T3 - \text{сумма}(T3(0) + T3(-1) + \dots + T3(-i-1))\}]$$

Где T3 — товарный запас на конец отчётного месяца;

- Приход (-i) — Приход товара i месяцев назад;
- T3 (-i) — товарный запас в остатке на конец отчётного месяца, приобретённый i месяцев назад.

После того, как товарный запас разложен по месяцам его возникновения, производится группировка товарного запаса по выделенным интервалам. В таблице (табл.1) ниже представлен пример такого распределения.

Таблица 1.

Пример распределения товарных запасов по срокам возникновения. Составлено автором

Наименование позиции запаса	Сроки возникновения запасов в месячных интервалах						
	до 1 мес.	от 1 до 2 мес.	от 2 до 6 мес.	от 6 до 12 мес.	от 12 до 24 мес.	от 24 до 36 мес.	свыше 36 мес.
Консервы рыбные в масле/ тунец T3=1000	100	0	250	300	350	0	0

Далее товарный запас, распределённый по срокам его возникновения в количественном выражении, умножается на среднюю себестоимость единицы товара, которая сформировалась на отчетную дату в данном магазине или складе. Таким образом, формируется стоимость товарного запаса, распределённая по срокам возникновения в стоимостном выражении.

Процент уценки товара, рассчитывается как сумма производства товарного запаса, возникшего в интервале (i), на соответствующий процент уценки.

Это процент определяется экспертом, с учётом потенциальной потери стоимости товара (обесценения). Такой процент в организациях розничной торговли определяется экспертами, отвечающими за определение розничной цены товара для покупателя. В последующем необходимо регулярно пересматривать процент уценки товара, как минимум перед составлением расчета, т.е. в конце каждого отчетного периода. На практике процент уценки продовольственных товарных запасов может определяться на основе данных оперативной отчетности по категориям товаров, в которую включен анализ изменения динамики продаж категории в корреляции к срокам годности товаров, к потери потребительских предпочтений к «залежалому» товару на полке и к потерям в виде процентов за пользование капиталом в связи с невозможностью вернуть средства в оборот. Другими словами, в соответствии с предлагаемым подходом все товары необходимо ранжировать по срокам возникновения (1), определить и регулярно пересматривать процент уценки каждой товарной категории в зависимости от интервалов ранжирования товаров (2),



Рис. 1. Шаги процесса расчета чистой цены продажи товара организации розничной торговли. Составлено автором

посчитать уценку к себестоимости товарных запасов (3), и при наличии такой уценки скорректировать балансовую стоимость запасов (4). Алгоритм процесса схематично представлен ниже (рис. 1).

В примере ниже (табл. 2), при себестоимости единицы товарного запаса равной 1 рублю сумма «неликвидного» товара будет рассчитана по формуле, приведенной выше, и составит $250+300+350=900$ рублей. Таким образом, стоимостное значение уценки товара равно $= 100*0+0*0+250*30\%+300*100\%+350*100\%+0*100\%+0*100\%=725$ рублей.

Результаты

Ниже представлен практический пример расчета процента уценки товарных запасов по отдельным категориям запасов (табл. 3).

Применение данного метода, как говорилось ранее позволяет средним и крупным розничным компаниям,

реализующим продукты питания, с относительно невысокими трудозатратами производить расчет обесценения товарных запасов, и тем самым, предоставлять пользователям достоверную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, выполнять требования законодательства.

Данный метод был апробирован на нескольких розничных компаниях крупного размера (~900 магазинов формата «супермаркет», ~20,4 тысячи магазинов формата «магазин у дома»), где помимо описанного выше порядка расчета, также применялась частичная автоматизация в части распределения товаров по срокам возникновения и расчет их уценки на основе экспертных оценок, являющимися настраиваемыми. Значение обесценения товарных запасов находится в диапазоне 1,2%–2,8% от стоимости запасов на конец периода.

Обсуждение

В данной работе мы постарались подробно рассмотреть один из возможных подходов расчета чистой сто-

Таблица 2.

Пример расчета чистой стоимости продажи отдельной номенклатуры товара. Составлено автором

Показатель	Сроки возникновения запасов в месячных интервалах						
	до 1 мес.	от 1 до 2 мес.	от 2 до 6 мес.	от 6 до 12 мес.	от 12 до 24 мес.	От 24 до 36 мес.	свыше 36 мес.
Сыр мягкий, ТЗ=1000	100	0	250	300	350	0	0
Процент уценки	0 %	0 %	30 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Таблица 3.

Пример процента уценки, используемый для определения чистой стоимости продажи в организации розничной торговли. Составлено автором

Категория товарного запаса	Срок, после которого товар считается «не ликвидным»	Нормативный	Сроки возникновения запасов в месячных интервалах						
			до 1 мес.	от 1 до 2 мес.	от 2 до 6 мес.	от 6 до 12 мес.	от 12 до 24 мес.	от 24 до 36 мес.	свыше 36 мес.
Фрукты, овощи, молочная продукция	1 месяц	1	0 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100%	100%
Десерты	От 1 до 1,5 месяцев	1	0 %	30 %	100 %	100 %	100 %	100%	100%
Молочная и мясная гастрономия, крупы.	2 месяца	2	0 %	0 %	100 %	100 %	100 %	100%	100%
Творожный сыр, йогурт, колбаса с/в	от 2 до 3 месяцев	2	0 %	0 %	50 %	100 %	100 %	100%	100%
Колбаса с/к, сыры мягкие	От 3 до 4 месяцев	2	0 %	0 %	30 %	100 %	100 %	100%	100%
Замороженная продукция и рыбная гастрономия	6 месяцев	6	0 %	0 %	0 %	100 %	100 %	100%	100%
Сыры рассольные	От 6 до 8 месяцев	6	0 %	0 %	0 %	30 %	100 %	100%	100%
Мороженое	12 месяцев	12	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %	100%	100%
Свежемороженые грибы, ягоды, креветки, рыба	От 12 до 18 месяцев	12	0 %	0 %	0 %	0 %	50 %	100%	100%
Икра	От 18 до 36 месяцев	12	0 %	0 %	0 %	0 %	20 %	50%	100%
Хлеб, торты	1 месяц	1	0 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100%	100%
Кондитерские изделия	6 месяцев	6	0 %	0 %	0 %	100 %	100 %	100%	100%
Шоколад	11 месяцев	11	0 %	0 %	0 %	50 %	100 %	100%	100%
Алкоголь, бакалея	От 18 до 36 месяцев	12	0 %	0 %	0 %	0 %	20 %	50%	100%
Сопутствующие товары, не относящиеся к продуктам питания	От 18 до 24 месяцев	12	0 %	0 %	0 %	0 %	30 %	100%	100%

имости продажи товара в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы», применимый для розничных компаний, реализующих продукты питания, а именно, метод, основанный на оценке ликвидности товара. В виду отсутствия в научной литературе и в законодательстве примеров и практик подобного расчета, считаем, что описанный подход возможен к использованию, так как, во-первых, позволяет с надежной уверенностью определить чистую стоимость продажи товаров, во-вторых, является реализуемым на практике, в-третьих, является потенциально возможным к автоматизации в учетной системе компании. Таким образом, считаем, что цель, поставленная в настоящей работе выполнена.

Предложенный метод расчета не является единственно корректным и не применим в описанном виде для широкого круга розничных компаний, однако его адаптация, как и дальнейшее развитие, на наш взгляд, возможна.

Положения ФСБУ 5/2019 «Запасы», не дают бухгалтеру-практику четкого пошагового описания плана действий, а только задают вектор и определяют общие принципы. Таким образом, организации самостоятельно определяют метод определения цены продажи, закрепив указанный метод во внутренних регламентирующих документах. Использование подобного метода позволит организации розничной торговли получить более точную оценку запасов, что вероятно, приведет к начислению резерва на обесценение стоимости запасов в бухгалтерской отчетности. Для пользователей отчетности подобная информация имеет важное значение, т.к. стоимость товарных запасов в организациях розничной торговли составляет существенную величину в её балансе. Кроме того, подобный метод при его реализации и автоматизации значительно экономит трудозатраты сотрудников учетной функции компании, позволяя сфокусироваться на других аспектах учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Лисовская, И., 2021. Практические аспекты применения нового порядка учета запасов. *Международный бухгалтерский учет*, с. 4–23.
2. Маслова Т.С., Кемаева К.С., 2020. Резервы под снижение стоимости материальных запасов в условиях реформирования бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, с. 14–22.
3. Городилов М.А., 2020. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений. *Международный учет*, с. 844–863.
4. Кукарцева Д.А., Ивакиной И.И., Федоровой И.А., 2022. Учет резерва под обесценение запасов с учетом требований ФСБУ 5/2019 «Запасы». *Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики*, с. 124–129.
5. Дружилковская Э.С., 2017. Новые российские правила учета запасов и их соотношение с требованиями МСФО. *Бухгалтер и закон*, с. 2–16.
6. Верников В.А., Коноваленко К.И., 2022. Основные отличия учета запасов по ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019. *Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции*, с. 73–81.
7. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».
8. Корнеева Т.А. Бухгалтерский учет запасов в соответствии с российскими и международными стандартами // *Наука XXI века: актуальные направления развития*. 2020. № 1. с. 410–414
9. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Поликарпова Е.П. Бухгалтерский учет резервов: монография. Рязань: РГАТУ, 2017. С.215
10. Никитина В.Ю. Бухгалтерский учет запасов: переходим на федеральный стандарт // *Бухгалтерский учет*. 2020. № 7. с. 5–11
11. Семенихин В.В. Материалы: бухгалтерский и налоговый учет // 4-е издание, перераб. и доп. «ГроссМедиа», «РОСБУХ», 2018
12. Снегирева М. Переворот в бухучете: новые правила для запасов и основных средств // *Учет. Налоги. Право*. 2020. № 40. URL: <https://e.gazeta-unp.ru/848138>
13. Солдаткина О.А. Учет запасов в соответствии с МСФО (IAS)2 и ФСБУ 5/2019 // *Экономика и предпринимательство*. 2020. № 5. с. 1097–1101. URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2020.118.5.228>
14. Теряева В.П. Анализ проекта федерального стандарта по учету запасов // *Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики*. 2019. № 22. с. 234–239. URL: <https://www.sibsau.ru/files/16275/>
15. Языкова С.В., Алавердова Т.П. Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения // *Бизнес. Образование. Право*. 2019. № 1. с. 303–308. URL: <http://vestnik.volbi.ru/webarchive/146/yekonomicheskie-nauki/novyepravila-ocenki-zapasov-v-buhgalter.htm>
16. Rozhnova O.V. Virtualization of financial reporting. *Life Science Journal*, 2014, vol. 11, no. 11, pp. 48–51
17. Xiao-Jun Zhang, Conservative accounting and equity valuation, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 29, Issue 1, 2000, Pages 125–149, ISSN 0165-4101, [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00016-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00016-1).
18. Robert J. Kirk, Chapter 4 — Asset valuation: Inventories and construction contracts, Editor(s): Robert J. Kirk, IFRS: A Quick Reference Guide, CIMA Publishing, 2009, Pages 128–150, ISBN 9781856175456, <https://doi.org/10.1016/B978-1-85617-545-6.00004-8>.
19. Robert J. Kirk, Chapter 2 — Asset valuation: Non-current assets, Editor(s): Robert J. Kirk, IFRS: A Quick Reference Guide, CIMA Publishing, 2009, Pages 35–87, ISBN 9781856175456, <https://doi.org/10.1016/B978-1-85617-545-6.00002-4>.

© Лазарев Сергей Владимирович (lasa@bk.ru); Наумова Ольга Александровна (naumovaoa@gmail.com)
 Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»