

Тема 1. Дополнительные методы оценки запасов: метод валовой прибыли и метод розничных цен

- 1. Метод валовой прибыли**
- 2. Расчет процента валовой прибыли**
- 3. Метод розничных цен**
- 4. Традиционный метод розничных цен**
- 5. Метод розничных цен по себестоимости**
- 6. Особые статьи, относящиеся к методу розничных цен**

1. Метод валовой прибыли

Основной целью проведения инвентаризации является проверка точности учета запасов при применении системы непрерывного учета запасов, а при периодической системе учета - определение значения запасов. Иногда проведение инвентаризации нецелесообразно. В таких случаях используются альтернативные методы для определения стоимости запасов, имеющихся в распоряжении компании. Один из методов, используемых для подтверждения или определения значения запасов, называется **методом валовой прибыли**. Данный метод широко используется аудиторам в случаях (в промежуточных отчетах), когда требуется только приблизительная оценка стоимости запасов компании. Этот метод также используется, когда запасы или документы по учету запасов были уничтожены при пожаре или в другой катастрофе.

Метод валовой прибыли основывается на трех допущениях:

- 1) запасы на начало периода и закупки представляют собой все запасы, подлежащие учету;
- 2) те товары, которые не реализованы, - имеются в наличии;
- 3) если сумму продаж, приведенную к себестоимости, вычесть из суммы запасов на начало периода и покупок, то в итоге получится сумма запасов на конец периода.

Например, предположим, что запасы компании на начало периода составляют 60 000 у.е., а покупки - 200 000 у.е., обе статьи даны по себестоимости. Доходы от реализации по продажной цене составляют 280 000 у.е. Валовая прибыль составляет 30 % от продажной цены. Метод валовой прибыли применяется следующим образом:

Запасы на начало периода (по себестоимости)	60 000
Закупки (по себестоимости)	<u>200 000</u>
Товары, готовые к реализации (по себестоимости)	260 000
Выручка (по продажной цене)	280 000
Минус валовая прибыль (280 000 x 30%)	<u>84 000</u>
Себестоимость реализованных товаров (по себестоимости)	<u>196 000</u>
Запасы на конец периода (по себестоимости)	64 000

Вся информация, необходимая для расчета себестоимости запасов компании, кроме процента валовой прибыли, имеется в бухгалтерских документах текущего периода. Процент валовой прибыли определяется путем анализа политики компании или бухгалтерских документов за предыдущие периоды. В некоторых случаях процент валовой прибыли должен быть скорректирован, если прошлые периоды не являются показательными для текущего периода.

2. Расчет процента валовой прибыли

В большинстве случаев процент валовой прибыли дается от цены продажи. Это является распространенным методом выражения прибыли по следующим причинам:

- 1) большинство товаров учитываются на основе розничной стоимости, а не на основе себестоимости;
- 2) прибыль, выраженная относительно цены продажи, меньше, чем прибыль, основанная на себестоимости, и такая более низкая ставка создает благоприятное впечатление на клиентов;
- 3) валовая прибыль, основанная на цене продажи, никогда не выше 100 %.

Допустим, что товар себестоимостью 15 у.е. реализован за 20 у.е., таким образом, валовая прибыль составляет 5 у.е. наценка составляет 25 % от розничной цены и 33,3 % от себестоимости.

$$\frac{\text{Наценка}}{\text{Розничная цена}} = \frac{5,0 \text{ у.е.}}{20,0 \text{ у.е.}} = 25 \% \text{ от розничной цены}$$

$$\frac{\text{Наценка}}{\text{Себестоимость}} = \frac{5,0 \text{ у.е.}}{15,0 \text{ у.е.}} = 33,3 \% \text{ от себестоимости}$$

Несмотря на то, что общепринято рассчитывать валовую прибыль на основе продажной цены, важно также понимать взаимосвязь между наценкой на себестоимость и наценкой от цены продажи.

Предположим, что **наценка на себестоимость товара** составляет 25 %. Чему в таком случае, равна валовая прибыль от цены продажи? Допустим, что цена единицы товара – 1,00 у.е..

$$\text{Себестоимость (С)} + \text{Валовая прибыль} = \text{Цена продажи (ЦП)}$$

$$С + 0,25 С = \text{ЦП}$$

$$(1 + 0,25) С = \text{ЦП} \quad 1,25 С = 1,0 \quad С = 0,80 \text{ у.е.}$$

Валовая прибыль составляет 0,20 (1,0 – 0,8) и, следовательно, процент валовой прибыли равен 20 % (0,20 : 1,0)

Предположим, что **процент валовой прибыли от цены продаж** известен и составляет 20 %. Чему равна наценка на себестоимость? Допустим, что цена реализации – 1,00 у.е.

$$\text{Себестоимость (С)} + \text{Валовая прибыль} = \text{Цена продажи (ЦП)}$$

$$С + 0,20 \text{ ЦП} = \text{ЦП}$$

$$С = (1,00 - 0,20) \text{ ЦП}$$

$$С = 0,80 \text{ ЦП}$$

$$С = 0,80 \times 1,00$$

$$С = 0,80 \text{ у.е.}$$

В таком случае валовая прибыль составляет 0,20 (1,00 – 0,80), а надбавка на себестоимость составляет 25 % (0,20 : 0,80)

Розничные продавцы используют нижеследующие формулы для выражения данных взаимоотношений:

$$\begin{aligned} \text{Валовая прибыль} &= \frac{\text{Процент наценки на себестоимость}}{100 \% + \text{Процент наценки на себестоимость}} \\ \text{от цены продажи} & \end{aligned}$$

$$\begin{array}{l} \text{Процент наценки} \\ \text{на себестоимость} \end{array} = \frac{\text{Валовая прибыль от цены продажи}}{100 \% - \text{Валовая прибыль от цены продажи}}$$

Так как цена продажи выше себестоимости, процент валовой прибыли от цены продажи будет всегда ниже соответствующего процента, основанного на себестоимости. Валовая прибыль является объектом пристального внимания менеджеров и аналитиков. Незначительное изменение ставки валовой прибыли может оказать существенное влияние на конечные результаты деятельности компании.

Метод валовой прибыли обычно неприемлем для целей финансовой отчетности, так как он дает только оценочные данные. Необходимо проведение инвентаризации в качестве дополнительной проверки того, что учитываемые запасы действительно имеются в наличии. Несмотря на это, метод валовой прибыли разрешен для использования при определении стоимости запасов на конец периода для подготовки промежуточной (квартальной) отчетности при условии, что применение данного метода раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

В чем заключаются основные недостатки метода валовой прибыли? Одним из основных недостатков является то, что данный метод основывается на оценочных данных. В результате, существует необходимость ежегодного проведения инвентаризации для проверки того, что запасы действительно имеются в наличии.

Во-вторых, метод валовой прибыли использует ставки прошлых периодов при определении прибыли. При прогнозировании будущих результатов, применение текущих ставок более уместно, поэтому в случае возникновения значительных колебаний процент должен быть соответствующим образом скорректирован.

Часто магазины или отделы имеют товарные запасы с сильно различающимися процентами валовой прибыли. В таких случаях метод валовой прибыли должен применяться к определенным подотделам, товарным группам, или на какой-нибудь другой подобной основе, которая будет классифицировать товарные запасы в соответствии с процентами валовой прибыли по ним.

3. Метод розничных цен

Согласно МСБУ 2 «Запасы», метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковую маржу, так как невозможно использовать другие методы оценки себестоимости. Учет запасов в розничной торговле имеет определенные сложности. Предприятия розничной торговли, реализующие определенные виды запасов, могут использовать метод специфической идентификации для оценки своих запасов. Использование данного подхода целесообразно в том случае, если запасы состоят из товаров с высокой стоимостью, таких, как автомобили, фортепиано или меховые шубы. Однако предприятиям розничной торговли с большими объемами продаж и имеющими товары различных видов чрезвычайно сложно определить себестоимость каждой продажи, поместить код себестоимости на ярлык, распределять на товары такие затраты, как транспортные расходы.

В большинстве предприятий розничной торговли существует зависимость между себестоимостью и ценой. Следовательно, розничные цены могут быть переведены в себестоимость при помощи формулы. В соответствии с **методом розничных цен**, необходимо вести учет:

- 1) общей себестоимости и розничной стоимости приобретенных товаров;
- 2) общей себестоимости и розничной стоимости товаров, готовых к реализации;
- 3) выручки от реализации товаров.

Вот как применяется данный метод:

- 1) продажи за период вычитаются из розничной стоимости товаров, готовых к реализации, для нахождения предполагаемой розничной стоимости запасов в наличии;
- 2) отношение себестоимости к розничной стоимости для всех товаров, проходящих через отдел или фирму, определяется путем деления общей себестоимости товаров, готовых к реализации, на общую розничную стоимость товаров, готовых к реализации;
- 3) запасы товаров на конец периода по себестоимости определяется путем умножения отношения себестоимости к розничной стоимости на запасы товаров на конец периода по розничной стоимости.

Пример использования метода розничных цен.

	<u>Себестоимость</u>	<u>Розничная стоимость</u>
Запасы на начало периода	14 000	20 000
Закупки	<u>63 000</u>	<u>90 000</u>
Товары, готовые для реализации	77 000	110 000
Минус продажи		<u>85 000</u>
Запасы на конец периода по розничной стоимости		25 000
Отношение себестоимости к розничной стоимости (77 000 : 110 000)		70 %
Запасы на конец периода по себестоимости (25 000 x 70 %)		17 500

Для избежания потенциального завышения запасов периодически производится инвентаризация, особенно на предприятиях розничной торговли, где убыток от мелких краж и поломок представляет обычное явление.

Метод розничных цен особенно полезен при составлении промежуточных отчетов, потому что в таких случаях обычно требуется довольно быстрая и достоверная оценка стоимости запасов. Оценщики размера страхового убытка часто используют данный подход для оценки убытков от пожара, наводнения или других чрезвычайных происшествий. Данный метод также выступает в качестве метода контроля, так как любые отклонения от фактического значения запасов, определенного при инвентаризации в конце года, должны быть объяснены.

Кроме того, метод розничных цен позволяет ускорить процесс инвентаризации в конце периода. Персоналу, проводящему инвентаризацию, требуется записывать только розничную цену каждого товара, нет необходимости выискивать себестоимость каждого товара по накладным, таким образом, это экономит время и затраты.

Для розничных продавцов термин **наценка (markup)** означает дополнительную надбавку к первоначальной розничной цене.

Отмена наценки – это уменьшение цены товара, которая ранее была повышена по сравнению с первоначальной розничной ценой.

Уценки – падение общего уровня цен ниже первоначальной розничной цены в связи с испорченностью товаров, затовариванием или конкуренции. Уценки являются обычным явлением в настоящее время.

Отмена уценки – уценка компенсируется за счет повышения цены товара, который был ранее уценен. Ни отмена наценки, ни отмена уценки не могут превышать первоначальной наценки или уценки.

Предположим, что компания купила 100 рубашек общей стоимостью 1 500 у.е. Себестоимость 1 рубашки составила 15 у.е. Компания установила продажную цену на эти рубашки в 30 у.е. за единицу. Менеджер компании заметил, что рубашки быстро продаются, и сделал наценку в размере 5 у.е. на единицу. Однако цена с учетом наценки оказалась слишком высокой для покупателей, что привело к сокращению продаж. Тогда менеджер сократил цену до 32 у.е.

На основе вышеизложенной информации можно сказать, что наценка составила 5 у.е., а отмена наценки – 3 у.е. Как только основной сезон продаж прошел, оставшиеся рубашки были уценены до 23 у.е. Произошла дополнительная отмена наценки в 2 у.е. и была сделана уценка в размере 7 у.е. Если цена позднее возрастет до 24 у.е., то произойдет отмена уценки в 1 у.е.

Розничные продавцы используют понятия наценок и уценок при определении точного значения запасов на конец периода. Чтобы получить действительные значения запасов, необходимо правильно учитывать наценки, отмены наценки, уценки и отмены уценок.

4. Метод розничных цен с учетом наценок и уценок

	<u>Себестоимость</u>	<u>Розничная стоимость</u>
Запасы на начало периода	500	1 000
Закупки (чистые)	<u>20 000</u>	<u>35 000</u>
Товары, готовые для реализации	20 500	36 000
Наценки	3 000	
Отмена наценок	(1 000)	
Чистые наценки		<u>2 000</u>
	20 500	38 000
Отношение себестоимости к розничной стоимости (20 500 : 38 000) Допущение А.		53,9 %

Уценки	(2 500)	
Отмена уценок	2 000	
Чистые уценки		<u>500</u>
	20 500	37 500
Отношение себестоимости к розничной стоимости (20 500 : 37 500) Допущение Б.		54,7 %
Продажи (чистые)		<u>25 000</u>
Запасы на конец периода по розничной стоимости		12 500
Запасы на конец периода по себестоимости		
Допущение А. (12 500 x 53,9 %)		6 737,5
Допущение Б. (12 500 x 54,7 %)		6 837,5

Какое же допущение и какой процент следует использовать при расчете стоимости запасов на конец периода?

Традиционный метод розничных цен основывается только на **допущении А.** Он предназначен для определения приближенного значения наименьшей из средней и чистой стоимости реализации. Данный метод называется методом наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации. Наценка обычно означает, что рыночная стоимость определенного товара повысилась, а уценка означает, что произошло снижение полезности данного товара. Следовательно, если мы хотим найти приблизительное значение наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации, уценки учитываются как убытки текущего периода и не используются при расчете отношения себестоимости к розничной стоимости. В вышеприведенном примере при использовании допущения А. запасы на конец периода по себестоимости будут отражены на сумму 6 737,5 у.е.

5. Метод себестоимости при определении запасов на конец периода учитывает как наценки, так и уценки.

Рассмотрим пример. Две единицы товара были приобретены по 5 у.е. за каждую, первоначальная продажная цена была 10 у.е. за единицу. Одна единица товара была в конечном итоге списана до 2 у.е. Допустив, что в течение периода не было продаж, и

учитывая уценки при определении отношения себестоимости к розничной стоимости, рассчитаем запасы на конец года.

	<u>Себестоимость</u>	<u>Розничная стоимость</u>
Закупки	10	20
Минус уценки		<u>(8)</u>
Запасы на конец периода по розничной стоимости		12
Отношение себестоимости к розничной стоимости (10 : 12)		83,3 %
Запасы на конец периода по себестоимости (12 x 83,3 %)		10

Этот метод отражает значение средней стоимости двух товаров без рассмотрения убытка по одному из товаров. Если **уценки не учитываются**, то результатом будет метод наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации (допущение А).

Рассмотрим **традиционный метод** на приведенном примере.

	<u>Себестоимость</u>	<u>Розничная стоимость</u>
Закупки	10	20
Отношение себестоимости к розничной стоимости (10 : 20)		50 %
Минус уценки		<u>8</u>
Запасы на конец периода по розничной стоимости		12
Запасы на конец периода по себестоимости (12 x 50 %)		6

Оценка запасов в 6 у.е. отражает две статьи запасов, одна из которых оценивается в 5 у.е., а другая в 1 у.е. То есть цена продажи была сокращена с 10 у.е. до 2 у.е. за единицу, а себестоимость – с 5 у.е. до 1 у.е. Следовательно, для того, чтобы найти приблизительное значение наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации, необходимо рассчитать отношение себестоимости к розничной стоимости путем деления себестоимости товаров в наличии на сумму первоначальной розничной цены данных товаров и чистых наценок, не учитывая уценки и отмены уценок.

6. Особые статьи, относящиеся к методу розничных цен

Применение метода розничных цен усложняется с появлением таких статей, как фрахт, возврат покупок, скидки.

Расходы по фрахту учитываются как часть стоимости приобретения.

Возврат покупок и резерв обычно считаются уменьшением цены, как по себестоимости, так и по розничной стоимости.

Скидки при покупке рассматриваются как уменьшение себестоимости покупок.

Возврат товаров при продаже и резерв рассматриваются как соответствующие корректировки валовой выручки от продаж.

Поступления товаров из другого отдела должны учитываться как покупки у другого предприятия.

Нормативные недостатки (поломка, повреждения, кражи, естественная убыль) должны уменьшить розничную стоимость, так как данные товары больше не являются доступными для реализации.

Сверхнормативные недостатки должны быть вычтены из колонок себестоимости и розничной стоимости и должны быть представлены отдельной суммой в запасах или как убыток.

Скидки для своих работников должны вычитаться из колонки розничной стоимости также как и продажи.

Контрольные вопросы:

1. Для определения чего, и в каких отраслях используется метод валовой прибыли?
2. Особенности применения метода валовой прибыли.
3. Для чего используется метод розничных цен?
4. Что такое наценка, отмена наценки, уценка и отмена уценки?
5. В чем особенность определения себестоимости запасов при использовании традиционного метода розничных цен?
6. В чем особенность определения себестоимости запасов при использовании метода себестоимости розничных цен?

7. Как отражаются при определении себестоимости запасов на конец периода особенные статьи при методе розничных цен?