*І. В. Височин,*

*канд. екон. наук, докторант кафедри економіки підприємництва,*

*Київський національний торговельно-економічний університет*

**ОСОБЛИВОСТІ ТОВАРООБОРОТУ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЕКОНОМІЧНОГО ПОКАЗНИКА**

**ESPECIALLY THE TURNOVER OF THE ENTERPRISE AS ECONOMIC INDICATOR**

*У статті проаналізовані положення нормативно-законодавчих і інструктивних матеріалів, наукових праць учених в галузі торгівлі, в яких висвітлені підходи до розуміння сутності товарообороту підприємства як економічного показника. Визначені особливості відображення товарообороту у вітчизняній системі обліку торговельних підприємств.*

***Ключові слова:*** *товарооборот підприємства як економічний показник, дохід (виручка) від реалізації товарів, надходження грошових коштів від реалізації товарів.*

*In the article the regulatory and guidance materials, scientist’s researches in the field of trade, which covered approaches to understanding essence turnover of trade enterprises as economic indicator were examined. The features of trade turnover reflection in domestic trade enterprises accounting system were defined.*

***Keywords:*** *turnover of the enterprise as economic indicator, gross revenue, cash flow.*

**Вступ.** Політичні і економічні перетворення, які відбуваються у світі та в Україні зокрема, обумовлюють активне переосмислення як економічної теорії, так і практичних напрацювань галузевих наук. Зміна орієнтирів економічного розвитку часто супроводжується повною ревізією старих наукових підходів і понять. У теперішній час процес перегляду сформованих раніше уявлень спостерігається і у сфері обігу. За останні роки з’явилася значна кількість нових термінів і понять, чимало з яких по-різному трактується в науковій, навчальній літературі та на практиці, що особливо стосується застосування нової термінології іншомовного походження. І хоча сумніву не викликають фундаментальні категорії і поняття, обґрунтовані видатними вченими-економістами минулих часів, вбачається доцільним дослідити окремі категорії, зокрема поняття «товарооборот», з урахуванням сучасних умов господарювання торговельних підприємств.

Проблеми визначення сутності, видів товарообороту та теоретичних засад управління ним досліджувалися в наукових працях багатьох сучасних українських учених-економістів, таких як В.В. Апопій, І.О. Бланк, Н.О. Власова, Б.В. Гринів, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, В.С. Марцин, А.А. Садєков, І.В. Смолін, Н.М. Ушакова, Л.В. Фролова та  інші. Серед науковців країн СНД варто виокремити М.С. Абрютіну, А.У. Альбекова, Т.І. Арзуманову, Р.П. Валевич, А.І. Грєбнєва, Г.А. Давидову, Н.Р. Єгорову, Г.Г. Іванова, Л.І. Кравченко, С.М. Лєбєдєву, М.Ш. Мачабелі, Т.І. Ніколаєву, Н.І. Саталкіну, О.М. Соломатіна тощо.

Актуальність матеріалу, викладеного у статті, обумовлена вагомим значенням показника товарообороту як для окремого підприємства, так і на рівні держави. Метою статті є характеристика товарообороту підприємства як економічного показника та визначення особливостей його відображення у вітчизняній системі обліку торговельних підприємств на основі аналізу наукового доробку, нормативно-законодавчих актів і інструктивних матеріалів з даної проблематики.

Результати. Морфологічно-декомпозиційний аналіз категорії товарообороту, що складається з двох дефініцій – товар і оборот, дозволяє у найбільш широкому розумінні ідентифікувати категорію «товарооборот» як обсяг виконаних угод щодо купівлі-продажу товарів і надання торговельних послуг (залежно від прийнятої облікової політики). У кожному окремому акті купівлі-продажу, а відповідно, і в загальному обсязі товарообороту акумулюються два компоненти: кількість проданого товару та ціна одиниці товару. Їх добуток дає суму грошової виручки (товарообороту).

У Великій Радянській енциклопедії зазначено, що товарооборот виражає вартість (суму) продаж засобів виробництва і предметів споживання, характеризує кількісні та якісні сторони економічної діяльності в сфері товарного обігу [1, с.61].

Товарооборот характеризується наявністю одночасно двох ознак: об’єкта обміну та продажу як форми просування. Дуалістичний характер товарообороту виявляється в тому, що, з одного боку, він одночасно відбиває обсяг проданої (купленої) товарної маси і, відповідно, масштаб торговельної діяльності, а з іншого – розмір грошової виручки торгівлі, тобто товарооборот поєднує в собі економічні та фінансові аспекти торговельного процесу [2, с.84].

Товарооборот виступає як показник розміру торговельного підприємства, а також як фінансовий показник грошової виручки торгово-збутового підприємства (фірми) за продані товари [3, с.355]. Він є інструментом виміру обсягу проданих (куплених) товарів. Обсяг товарообороту є основним валовим показником діяльності торговельного підприємства, який характеризує результат його діяльності щодо залучення купівельних фондів споживачів [4, с.95]. Він характеризує обсяг діяльності підприємства, від якого залежать величина комерційного доходу і прибутку [5, с.81].

І.О. Бланк визначає товарооборот торговельного підприємства як суму продажу ним спожиткових товарів за певний період часу [6, с.160].

У колективному підручнику «Статистика ринку товарів та послуг» зазначено, що товарооборот характеризує обмін товарів на гроші, перехід товару від продавця до покупця, є показником ділової активності, який використовується в оцінці кон’юнктури ринку, що може розглядатися як величина задоволеного попиту [3, с.355]. Показник задоволеного попиту з певним ступенем умовності прирівнюється до обсягу продажу. До цього поняття входить і так званий умовно задоволений попит, тобто вимушено придбані товари, які за рядом властивостей не відповідають ринковим бажанням споживачів, тобто задоволений попит повною мірою таким не є. Задоволення попиту означає продаж товару споживачеві. При обміні грошей на товар категорії пропозиції і попиту взаємно зникають («анігілюють»), породжуючи нову категорію – товарооборот.

В основі формування товарообороту лежать чотири ціноутворюючих елементи: непрямі податки, витрати на виробництво товарів, витрати на продаж (включаючи транспортування товарів від постачальників до місць їх продажу) і прибуток від реалізації товарів (табл. 1). Усі ці елементи оплачуються споживачем за умови відповідності товарної пропозиції купівельному попиту. Тому товарооборот можна розглядати як реалізований попит.

**Таблиця 1. Структура товарообороту за елементами ціноутворення**

|  |
| --- |
| ТОВАРООБОРОТ |
| Собівартість реалізованих товарів (витрати на закупівлю товарів та їх транспортування до місць торгівлі) | Непрямі податки і збори | Знижки, надані покупцям; вартість повернутих покупцями товарів | Витрати обігу | Прибуток від реалізації товарів |
| Сума реалізованих торговельних надбавок (комерційний дохід від реалізації товарів) |

Розглядаючи товарооборот як об’ємний показник діяльності не можна залишити поза увагою той факт, що доходом торговельного підприємства від реалізації товарів є частина товарообороту, представлена у вигляді суми торговельних надбавок (знижок), отриманих від реалізації товарів за певний період часу. У зв’язку з тим, що в торгівлі нова споживча вартість не створюється, дохід від реалізації товарів являє собою плату за надання торговельно-посередницької послуги (доведення товарів до споживачів та їх реалізацію), яка становить частину виручки торговельного підприємства і називається комерційний дохід від реалізації товарів.

У контексті цього зазначимо, що у науковій літературі мала місце полеміка щодо співвідношення понять «дохід від реалізації» та «виручка від реалізації». На нашу, стосовно до підприємств торгівлі з метою забезпечення коректного вживання термінів і недопущення їх подвійного розуміння товарооборот слід вважати величиною виручки від реалізації товарів, а дохід від реалізації товарів розглядати як частину товарообороту – суму торговельних надбавок (знижок), отриманих від реалізації товарів за певний проміжок часу (комерційний дохід). У бухгалтерському обліку (форма №2 «Звіт про фінансові результати») використовується агрегований показник *доходу (виручки)* від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Різниця між сумою торговельних надбавок і проміжним споживанням являє собою величину доданої вартості, створеної в торгівлі. Схематично процес утворення прибутку і доданої вартості на підприємствах роздрібної торгівлі, які здійснюють виключно торговельну діяльність, можна представити у вигляді рис. 1.

Значення термінів, які використовуються у бухгалтерському обліку комерційних підприємств, можуть широко варіюватися в різних країнах [7]. Наприклад, якщо в Об'єднаному Королівстві Великобританії та Північній Ірландії і багатьох європейських країнах термін «товарооборот» означає загальний обсяг продажів, то для Організації економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР) «товарооборот» означає суму валових продажів і деяких інших доходів, за винятком надходжень від здачі в оренду нерухомості, внесків, подарунків тощо. Одночасно у застосовуваних в Сполучених Штатах Америки Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку (ГААП) термін «товарооборот» означає, скільки разів той або інший актив заміняється протягом фінансового періоду, і він найчастіше використовується в контексті обороту товарних запасів або обороту дебіторської заборгованості по рахунках. У сфері цінних паперів стосовно до інвестиційного портфеля або біржових операцій товарооборот означає число акцій, проданих за звітний період, як частку від загального числа акцій.

**Рис. 1. Схема утворення прибутку і доданої вартості на підприємствах роздрібної торгівлі (уточнено за М.С. Абрютіною [8, с.53])**

У вітчизняній практиці організації облікової роботи підприємств торгівлі поняття «товарооборот» вживається виключно у статистичному обліку, а в бухгалтерському та податковому обліках оперують терміном «дохід (виручка) від реалізації товарів» (табл. 2).

**Таблиця 2. Ідентифікація товарообороту в різних видах обліку підприємства**

|  |  |
| --- | --- |
| **Характеристика** | **Вид обліку** |
| **Бухгалтерський**  | **Статистичний**  | **Податковий**  |
| ***Дефініція, що характеризує дохід (виручку) від реалізації товарів***  | Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), в т.ч. доходи від реалізації товарів (рахунок 702)  | Товарооборот,  у т.ч. *1) для підприємств роздрібної торгівлі* у розрізі: роздрібний товарооборот торгової мережі; оптовий товарооборот і оборот від посередницької діяльності; товарооборот ресторанного господарства (роздрібний товарооборот ресторанного господарства, продаж оптом і відпуск іншим підприємствам ресторанного господарства та роздрібної торгівлі); *2) для підприємств оптової торгівлі* у розрізі: оптовий товарооборот; роздрібний товарооборот; оборот від посередницької діяльності; оборот від інших видів діяльності. | Доходи, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування:1) доходи від операційної діяльності,в т.ч. доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, з них дохід від реалізації товарів  2) інші доходи    |
| ***Форма звітності, в якій відображається дохід (виручка) від реалізації товарів***  | Форма №2 | *Для підприємств роздрібної торгівлі:* Форма №1-торгФорма №3-торг*Для підприємств оптової торгівлі:* Форма №1-опт (місячна, квартальна, річна) | Декларація з податку на прибуток |
| ***Метод визначення доходу (виручки)  від реалізації товарів***  | Метод нарахувань  | Метод нарахувань  | Метод нарахувань  |
| ***Порядок визнання доходу (виручки) від реалізації товарів***  | Доходом (виручкою) від реалізації товарів визнається вся сума отриманих (нарахованих до отримання) надходжень від покупців/замовників на оплату за реалізовані їм товари. Не визнається доходом звітного періоду сума попередньої оплати товару, одержані аванси в рахунок оплати товару, сума надходжень за договором комісії. | Товарооборот визнається за фактом відвантаження товару незалежно від надходження платежу на рахунок підприємства.  | Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Не враховуються для визначення об’єкту оподаткування суми попередньої оплати та авансів, отримані в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг.  |

До моменту ухвалення Податкового кодексу України в зазначених видах обліку існували розбіжності у відображенні доходу від реалізації товарів підприємств. Зокрема, при складанні Декларації з податку на прибуток до складу валових доходів платника податку в звітному періоді включалися як обсяги реалізації відвантажених товарів, так і суми авансів та попередньої оплати за товари, тобто для відображення доходу від реалізації товарів одночасно використовувалися касовий метод і метод нарахувань. В бухгалтерському та статистичному видах обліку використовується метод нарахувань, відповідно з яким отримані аванси та попередня оплата не визнаються доходами звітного періоду, оскільки не відповідають критерію визнання доходу – покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на товар [9]. У відповідності до положень Податкового кодексу  України [10] отримана в даному звітному періоді плата в рахунок реалізації не відвантаженого товару не враховується при визначенні об’єкту оподаткування, а буде відображена в обліку лише в тому періоді, коли відбудеться відвантаження товару покупцеві/замовнику, що співпадає з вимогами бухгалтерського і статистичного видів обліку.

У перебігу здійснення операційної діяльності підприємствами торгівлі джерелами надходження грошових коштів виступають грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт,  послуг), суми  одержаної  попередньої  оплати  та  авансових надходжень грошовими  коштами  від  покупців  і  замовників  під наступну поставку продукції (товарів, робіт, послуг) та ін. [11]. В цьому випадку маємо справу з поняттям «вхідний (позитивний) грошовий потік від операційної діяльності», складовою частиною якого є суми отриманих грошових коштів за реалізовані в даному періоді товари (дохід (виручка) від реалізації товарів).

В економічному енциклопедичному словнику під виручкою (виторгом) також розуміють грошові кошти, отримані підприємством, фірмою, підприємцем від продажу товарів і послуг (від реалізації) [12, с.102]. Проте даний показник не враховує вартості реалізації відвантаженого, але не оплаченого товару, адже надходження грошових коштів внаслідок такої операції не відбувається.

Взаємозв’язок між складовими надходження грошових коштів в результаті операційної діяльності підприємства роздрібної торгівлі та обсягом доходу (виручки) від реалізації товарів – товарообороту, що відображається у формі №2 (бухгалтерський облік), а також у формах статистичного і податкового обліку, зображено на рис. 2.

Крім вище розглянутого, вважаємо за доцільне акцентувати увагу ще й на таких практичних аспектах відображення обсягу товарообороту вітчизняних підприємств в існуючих формах бухгалтерської та статистичної звітності:

1) Бухгалтерська звітність (форма №2) – у рядку 010 «Доход  (виручка)  від  реалізації  продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається інтегрований показник доходу (виручки), одержаної від реалізації виготовленої підприємством продукції, придбаних товарів, наданих послуг та виконаних робіт без урахування сум одержаних авансів та попередньої оплати.

Для виокремлення доходу (виручки) від реалізації товарів (товарообороту) підприємства торгівлі необхідно використати інформацію рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», при чому передбачається відкриття аналітичних рахунків для деталізації інформації з відповідного виду діяльності:

-    рахунок 70211 - для реєстрації доходів від торгівлі оптом (з вітчизняними покупцями);

-    рахунок 70212 - для реєстрації доходів від торгівлі оптом (на експорт);

-    рахунок 7022 - для реєстрації доходів від роздрібної торгівлі.

Плата за надані кінцевим споживачам додаткові торговельні послуги залежно від прийнятої на підприємстві роздрібної торгівлі облікової політики може або включатися в обсяг товарообороту та відображатися на рахунку 702, або обліковуватися окремо від нього на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

**Рис. 2. Формування обсягу товарообороту підприємства роздрібної торгівлі у звітному періоді та його взаємозв’язок з сумою надходження грошових коштів внаслідок реалізації товарів**

2) Статистична звітність (форми №1-торг, №3-торг, №1-опт (місячна, квартальна, річна)) – відображається товарооборот без урахування сум одержаних авансів та попередньої оплати. Форми №1-торг та №3-торг статистичної звітності заповнюються не лише підприємствами роздрібної торгівлі, а й іншими підприємствами, які крім основного виду діяльності, також здійснюють діяльність із роздрібної торгівлі та ресторанного господарства. Форми №1-опт заповнюють підприємства, основним видом економічної діяльності яких є оптова торгівля.

**Висновки.** Отже, кількісна та якісна характеристики товарної маси, яка переходить із сфери виробництва в сферу споживання, відповідно до закону товарного обігу, знаходять своє відображення в показниках товарообороту. Торговельна діяльність полягає у просуванні товарів від виробника до споживача шляхом реалізації товарів за гроші, а на наявність торговельної діяльності вказують продажі і товарооборот.

Підсумовуючи вище викладене, наголошуємо, що товарооборот є одним із головних результативних показників господарської діяльності підприємств торгівлі і важливим чинником забезпечення сталого економічного зростання країни в цілому. У системі загального обсягу товарообороту підприємств, що здійснюють торговельну діяльність на внутрішньому споживчому ринку України, визначальну роль відіграє товарооборот роздрібної торгівлі, глибоке та всебічне розуміння сутнісних характеристик якого є передумовою розроблення науково обґрунтованих засад управління товарооборотом підприємств роздрібної торгівлі, в чому і полягають перспективи подальших досліджень з даної проблематики.

**Список використаних джерел**

1. Большая советская энциклопедия : [в 30 т.] / [гл. ред. А.М. Прохоров]. - [3-е изд.]. - М. : «Советская энциклопедия». -       Т.26. - 1977. – 624 с.

2. Крамченко Л.І. Статистика ринку товарів та послуг: [навч. посіб.] / Л.І. Крамченко. – Львів, вид-во ЛКА, 2002. – 188 с.

3. Статистика рынка товаров и услуг : [учебник] / [И.К. Беляевский, Г.Д. Кулагина, Л.А. Данченок и др.] ; под ред. И.К. Беляевского. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 2002. – 656 с.

4. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства : [підруч. для вузів] / А.А. Мазаракі, Н.М. Ушакова, Л.О. Лігоненко. – К. : «Хрещатик», 1999. – 800 с.

5. Саталкина Н.И. Экономика торговли : [учеб. пособие] / Н.И. Саталкина, Б.И. Герасимов, Г.И. Терехова. – М. : ФОРУМ, 2011. – 232 с. – (Профессиональное образование).

6. Бланк И.А. Торговый менеджмент / И.А. Бланк. – [2-е изд., перераб. и доп.] – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с.

7. Международные рекомендации по статистике оптовой и розничной торговли  : Статистические документы. – Нью-Йорк : Организация Объединенных Наций. - 2010. – 198 с.

8. Абрютина М.С. Экономический анализ товарного рынка и торговой деятельности: [учеб. пособие] / М.С. Абрютина. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2010. – 464 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» :  за станом на 22 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>

10.  Податковий кодекс України : за станом на 20 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17

11.  Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №4 «Звіт про рух грошових коштів» : за станом на 16 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99

12.  Економічний енциклопедичний словник : [у 2 т] / [С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій] ; за ред. С.В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. - Т. 1. - 2005. – 616 с.

*Стаття надійшла до редакції 30 квітня 2011 року.*