

УДК 657.471.12:331.214.72

С. І. Дробязко,
д. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Київ
ORCID ID: 0000-0003-2022-0126

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.5

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

S. Drobyazko,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor Department of Finance and Accounting,
Open University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine

METHODICAL ASPECTS OF FINANCIAL ACCOUNTING OF ENTERPRISE INVENTORIES

Розглянуто та охарактеризовано основні засади методичного підґрунтя обліку товарних запасів, а саме: формування їх собівартості, методи їх оцінки на дату балансу і під час вибуття та відображення такої інформації у фінансовій звітності підприємства. В МСБО 2 "Запаси" відсутній термін "первинна вартість" товарів, хоча поряд із цим існує визначення витрат на їх придбання, переробку й інші. Деталізація національних варіантів структури первинної вартості сприяє здійсненню більш достовірної оцінки товарних запасів. Часткова ідентичність спостерігається в переліку вимог до розкриття відповідної інформації в звітах торговельних підприємств за національним та міжнародним стандартами. Для вирішення виявлених невідповідностей необхідно здійснити гармонізацію в національній законодавчо-правовій базі України. Здійснено більш детальний розгляд сутності та складу транспортно-заготівельних витрат, методів оцінки вибуття товарних запасів на торговельному підприємстві, сформовано переваги та недоліки кожного. Доведено, що у нормативно-правовому забезпеченні обліку товарів відсутнє визначення транспортно-заготівельних витрат, їх розмежування в залежності від виду транспорту з доставки товарних запасів, що вимагає проведення подальшого реформування законодавчих актів для провадження правильного обліку такої ділянки.

The basic principles of the methodological basis for inventory accounting are considered and characterized, namely, the formation of their cost, the methods of their valuation at the balance sheet date and at the disposal and display of this information in the financial statements of the enterprise. IAS 2 Inventories does not include the term 'original cost' of goods, although there is a definition of costs for their purchase, processing and others. Detailing national variants of the original cost structure contributes to a more accurate estimate of inventory. It is possible to observe also the general moments of methodical bases in the given normative legal documents: valuation of the goods on the balance sheet date and in case of their disposal. Partial identity is observed in the list of requirements for disclosure of relevant information in trading companies' reports by national and international standards. In order to resolve the identified discrepancies, it is necessary to carry out harmonization in the national legislative base of Ukraine. A more detailed examination of the nature and composition of transport and procurement costs, methods of assessing the disposal of inventory at a trading company and the advantages and disadvantages of each. There is no definition of transport and procurement costs in the regulatory provision of goods accounting, their differentiation depending on the mode of transport for the delivery of inventory, which requires further reforming of legislative acts for the proper accounting of such a site. The system of regulation of the accounting

process of inventories at trading enterprises by legislative documents is represented by many normative legal acts having different legal force. Characterization of each level of legal and regulatory provision of accounting of inventory of trade enterprises. It is necessary to transform and modify the considered legislative and regulatory framework for inventory accounting, taking into account future prospects, both at the state and at the level of the trading enterprise.

Ключові слова: товарні запаси, транспортно-заготівельні витрати, первинна вартість, торговельна сфера, обліковий процес.

Key words: inventory, transport and procurement costs, original cost, trade, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Для здійснення безперервної діяльності в умовах зросту високої конкуренції на торговельних підприємствах має бути передбачено наявність товарних запасів, що забезпечить стійкість товарної пропозиції та максимізації прибутку за рахунок задоволення купівельного попиту клієнтів. Відповідно до цього достатньо актуальною постає проблема чіткого й правильного обрахунку товарів як стратегічної складової активів підприємств торгового сектору країни.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями організації бухгалтерського обліку запасів (методично-організаційними проблемами вибуття, списання товарно-заготівельних витрат тощо) займалося багато вчених.

Досліджували проблему вибуття запасів для цілей управлінського обліку та дійшли висновків, що найбільш простим у застосуванні і дієвим для надання інформації в управлінських цілях є метод середньозваженої собівартості, який практично повністю виключає можливість маніпуляції обліковими записами [1].

Використання на практиці тільки традиційних методів оцінки вибуття виробничих запасів у системі управлінського обліку не повною мірою забезпечує керівництво підприємств необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власну продукцію, роботи та послуги, визначення точки беззбитковості [2].

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є системне дослідження, критична оцінка теоретичних положень та діючої практики обліку товарних запасів на підприємстві.



Рис. 1. Склад первинної вартості товарних запасів

Джерело: побудовано автором на підставі [6; 7].

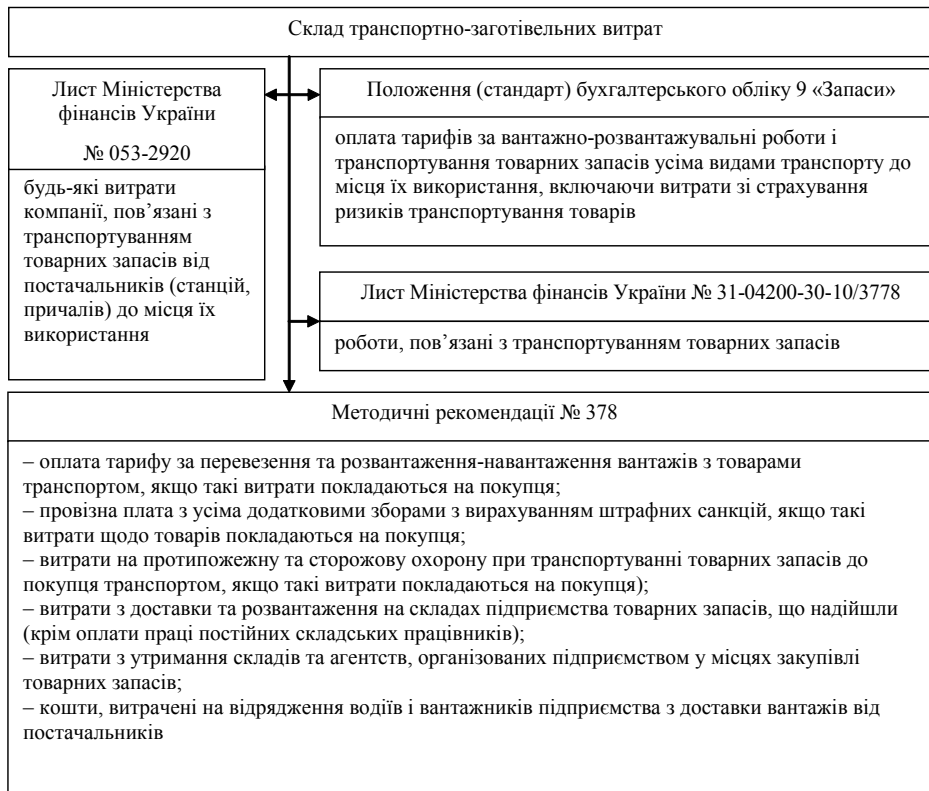


Рис. 2. Склад транспортно-заготівельних витрат товарних запасів

Джерело: систематизовано автором.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним із основних складників провадження оперативного облікового процесу товарних запасів та їх раціонального використання компаніями торгового сектору постає інформаційне забезпечення у вигляді методичних засад обліку таких активів [3; 4]. Так, основними аспектами методичного підґрунтя обліку запасів у вигляді товарів на торговельних підприємствах є:

— формування собівартості товарних запасів;

— методи оцінки товарних запасів на дату балансу і при вибутті;

— відображення інформації щодо товарів у фінансовій звітності.

Передусім під час здійснення облікового процесу товарних запасів їх одиницею може виступати наймення чи однорідна група [5].

Так, у разі надходження товарів на підприємство формується їх первинна вартість, склад якої залежить від джерела придбання (рис. 1) відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" [6].

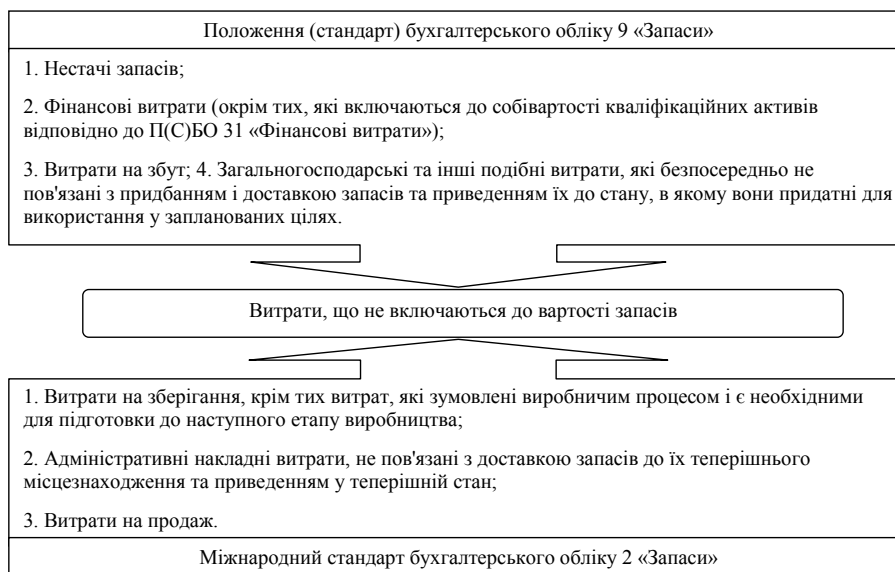


Рис. 3. Склад витрат, що не включаються до вартості товарів

Джерело: побудовано автором на підставі [6; 7].

Таблиця 1. Вимоги П(С)БО 9 "Запаси" та МСБО 2 "Запаси" щодо оцінки товарних запасів під час їх вибуття та на дату балансу

№ з/п	Аспект	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Методи оцінки товарів при вибутті	ідентифікована собівартість відповідної одиниці товарів, середньозважена собівартість, собівартість перших за часом надходження товарів (ФІФО), ціна продажу	конкретна ідентифікація, середньозважена собівартість, «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), роздрібних цін
2	Оцінка товарів на дату балансу	відображаються за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації	оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації
3	Чиста вартість реалізації	очікувана ціна реалізації товарних запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх реалізацію	попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені необхідні для здійснення продажу

Джерело: складено автором на підставі [6; 7].

Таблиця 2. Значення способів оцінки запасів у момент їх вибуття

№ з/п	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Ідентифікованої собівартості – оцінюються товарні запаси для спеціальних замовлень і проектів, а також товарні запаси, які не можуть замінити одне одного	Конкретної ідентифікації – собівартість одиниць незасмозамінних товарних запасів та таких, що призначені для конкретних проектів
2	Середньозваженої собівартості – проводиться щодо кожної одиниці товарних запасів шляхом ділення суми вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці на суму їх кількості на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці	Середньозваженої собівартості – собівартість кожної одиниці товарів визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду
3	ФІФО – базується на припущенні, що товари реалізуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у продаж та інше вибуття, оцінюються за собівартістю перших за часом придбаних запасів	ФІФО – припускає, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними останніми
5	Ціни продажу – собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари	Роздрібних цін – собівартість товарних запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу товарів на відповідний відсоток валового прибутку

Джерело: складено автором на підставі [6; 7].

Таблиця 3. Умови оцінки товарів за цінами продажу і за вартістю придбання

№ з/п	Спосіб оцінки товарів	Умови
1	Оцінка товарів за цінами продажу	1. Тільки для компаній роздрібною торговельною сфери. 2. За умови постійного відсотка торгової націнки. 3. За потреби зменшення трудомісткості процедур в обліку й підвищення оперативності проведення інвентаризації складу. 4. Потреба в посиленні контролю за реалізацією товарних запасів нижче собівартості
2	Оцінка товарів за вартістю придбання	1. Наявні підрозділи не тільки роздрібною торгівлі, а і оптової. 2. Присутня широка номенклатура товарних запасів з суттєвими відмінностями у відсотку торгової націнки. 3. Широкого застосовується практика знижок. 4. Для організацій з домінуючою кількістю іноземців серед користувачів звітності даного суб'єкта господарювання, оскільки оцінка за цінами продажу відсутня у міжнародній практиці

Джерело: складено автором на підставі [6; 7].

Однак у міжнародній практиці зовсім відсутнє поняття первинної вартості товарів, хоча поряд із цим існує визначення витрат на їх придбання й інші [55]. Деталізація національних варіантів структури первинної вартості таких активів сприяє здійсненню більш достовірної оцінки товарних запасів торговельним підприємством.

В обох законодавчих стандартах зазначено приналежність суми транспортно-заготівельних витрат (далі — ТЗВ) до первинної вартості товарних запасів, проте їх дефініція в нормативних актах відсутня. Склад ТЗВ у національному нормативно-правовому забезпеченні облікового процесу товарів для підприємств торгового сектору подано на рисунку 2.

Водночас у законодавчих документах не міститься порядок відображення ТЗВ залежно від виду доставки товарних запасів (власним чи стороннім транспортом). Відсутнє таке розмежування ТЗВ і в Податковому кодексі України [8]. Так, ТЗВ можуть обліковуватися двома способами, а саме: прямим включенням до первинної вартості кожної

Таблиця 4. Варіанти оцінки реалізації товарних запасів за методом середньозваженої собівартості

№ з/п	Спосіб оцінки запасів	Характеристика
1	Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю	Проводиться щодо кожної одиниці товарів діленням суми вартості залишку запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці
2	Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів	Проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням суми залишку запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх реалізації

Джерело: складено автором на підставі [6].

конкретної одиниці товарних запасів за умови їх точного розподілу або обліком на окремому субрахунку із збільшенням собівартості реалізованих товарів за середнім відсотком.

Обидва стандарти також містять у собі склад витрат, які визнаються витратами суб'єкта господарювання торговельного сектору та не включаються до вартості товарів (рис. 3). Проте і в їх переліку наявні відмінності, зокрема в національному стандарті передбачено не включення фінансових витрат та нестач до вартості товарних запасів на торговельному підприємстві.

Продовжуючи аналіз національних та міжнародних положень бухгалтерського обліку товарних запасів у визначенні методичних аспектів облікового процесу таких активів, можна спостерігати спільні моменти:

- оцінювання товарних запасів на дату балансу;

- оцінка товарних запасів у разі їх вибуття.

Водночас у цих методичних засадах вживається термін "чиста вартість реалізації", визначення якої є ідентичним як на міжнародному, так і на національному рівнях. Характеристика вимог щодо досліджуваних аспектів обліку товарів на торговельному підприємстві в національному і міжнародному стандартах подана у таблиці 1.

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" [6] призначення та умови використання товарних запасів повинні визначатися самостійно торговельним підприємством. Для забезпечення оперативного й правильного обліку товарних запасів на підприємстві торгового сектору необхідно більш детально розглянути сутність методів оцінки товарів у момент їх вибуття.

Так, вибір оптимального способу оцінювання товарних запасів є важливою передумовою в організації облікового процесу таких активів, оскільки він має вплив на точність фінансових результатів торговельного підприємства та обсяг його прибутку й витрат. Сутність даних методів, що зазначені національним та міжнародним стандартами, розкрита у таблиці 2.

Таким чином, кращим варіантом оцінки товарних запасів на торговельному підприємстві може бути метод цін продажу, оскільки наявна єдина торговельна націнка для всього асортименту товарів чи їх груп при великих обсягах різних типів таких запасів. Проте такий спосіб можливий тільки для організацій роздрібно-торговельної сфери й у разі обліку товарних запасів за

Таблиця 5. Вимоги щодо розкриття інформації про товари у звітності

№ з/п	Назва документа	Перелік вимог
1	МСБО 2 «Запаси»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Облікова політика, з урахуванням використаних формул собівартості. 2. Загальна балансова вартість товарних запасів та згідно з класифікаціями, прийнятими для компанії. 3. Балансова вартість товарів, які відображені за чистою вартістю реалізації з вирахуванням витрат на продаж. 4. Сума товарних запасів, що визнані як витрати протягом періоду. 5. Сума часткового списання товарних запасів, визнана як витрати протягом періоду у разі їх реалізації. 6. Сума сторнування часткового списання, визнана як зменшення суми як витрат періоду у разі їх реалізації. 7. Події щодо сторнування часткового списання товарів у разі їх реалізації. 8. Балансова вартість товарів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань
2	П(С)БО 9 «Запаси»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Методи оцінки запасів. 2. Облікова вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп. 3. Облікова вартість запасів, що відображені за чистою вартістю продажу. 4. Облікова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу. 5. Сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів

Джерело: складено автором на підставі [6; 7].

продажними цінами, а не первісною вартістю. При цьому в обліку за таким методом використовується спеціальний аналітичний субрахунок "Торговельна націнка" [9], на якому відображається різниця між купівельною та роздрібною ціною.

Порівняння умов застосування зазначених способів оцінки товарних запасів за продажними цінами й первісною вартістю наведено у таблиці 3.

Отже, зручність варіанта оцінки за продажними цінами полягає в рівнянні собівартості реалізованих товарів сумі прибутку від їх продажу. Однак для формування фінансових результатів необхідно, щоб була визначена фактична собівартість реалізованих товарів, яка також вимагає проведення важкого розрахунку суми торгової націнки на залишок запасів в кінці звітного періоду торговельного підприємства.

В інших випадках реалізацію запасів у вигляді товарів торговельними підприємствами можна здійснювати за іншими методами. Для невзаємозамінних запасів

та товарів для спеціальних проектів підприємства торгової сфери можуть використовувати спосіб ідентифікованої собівартості, а коли неможливе здійснення об'єктної ідентифікації витрат, то використовуються методи ФІФО та середньозваженої собівартості. Характеристика варіантів оцінки реалізації товарних запасів торговельним підприємством за методом середньозваженої собівартості подано у таблиці 4.

Так, метод середньозваженої собівартості широко використовується комп'ютеризованими комплексними системами обліку товарних запасів, хоча він і не відрізняється від способу ФІФО у разі відносно низької інфляції та високої оборотності запасів. Останнім методичним аспектом обліку товарних запасів виступає розкриття відповідної інформації в фінансовій звітності підприємства (табл. 5).

Так, за результатами аналізу вимог національного й міжнародного стандартів щодо цієї засади, спостерігається неповна ідентичність, оскільки МСБО 2 "Запаси" [7] додатково передбачає висвітлення в звітності сум часткового списання товарних запасів як витрат даного періоду у разі їх продажу та сум сторнування таких часткових списань торговельним підприємством.

ВИСНОВКИ

Таким чином, національні методичні аспекти облікового процесу товарних запасів торговельних підприємств є майже уніфікованими до міжнародних, проте і нині наявні нерегульовані відмінності, які створили неузгодженість в законодавчих актах та ускладнюють провадження облікової роботи такої ділянки. Наприклад, облік товарів, термін зберігання яких більше одного року на підприємстві у зв'язку відсутністю попиту на цей вид та неможливістю їх реалізувати, а також зворотна тара тощо. Для усунення проблемних питань слід проводити й подальшу гармонізацію в законодавчо-правовій базі, як на державному рівні, так і на рівні торговельного підприємства.

Література:

1. Jayanth S., Poorvi M.B., & Sunil M.P. (2017). Inventory management system using IoT. In Proceedings of the First International Conference on Computational Intelligence and Informatics (pp. 201—210). Springer, Singapore.
2. Kogan K., Venturi B., & Shnaiderman M. (2017). The effect of uncertainty on production-inventory policies with environmental considerations. *IEEE Transactions on Automatic Control*, 62 (9), pp. 4862—4868.
3. Drobyazko S. (2018). Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes. *Economics and Finance*, 10, 4—11.
4. Drobyazko S. (2018). Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society. *Economics and Finance*, Volume, 6, 44—49.
5. Drobyazko S., Okulich-Kazarin V., Rogovyi A., Goltvenko O., Marova S. (2019). Factors of Influence on the Sustainable Development in the Strategy Management of Corporations. *Academy of Strategic Management Journal*. Volume 18, Special Issue 1 (Title: Strategic

Research Directions), 2019. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Factors-of-influence-on-the-sustainable-development-in-the-strategy-management-of-corporations-1939-6104-18-SI-1-439.pdf>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси". URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021

8. Податковий кодекс України. Закон від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>

9. Toyasaki F., Arikan E., Silbermayr L., & Falagara Sigala I. (2017). Disaster relief inventory management: Horizontal cooperation between humanitarian organizations. *Production and Operations Management*, 26 (6), 1221—1237.

References:

1. Jayanth, S. Poorvi, M. B. and Sunil, M. P. (2017), "Inventory management system using IoT", Proceedings of the First International Conference on Computational Intelligence and Informatics, Springer, Singapore, pp. 201—210.
2. Kogan, K. Venturi, B. and Shnaiderman, M. (2017), "The effect of uncertainty on production-inventory policies with environmental considerations", *IEEE Transactions on Automatic Control*, vol. 62(9), pp. 4862—4868.
3. Drobyazko, S. (2018), "Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes", *Economics and Finance*, vol. 10, pp. 4—11.
4. Drobyazko, S. (2018), "Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society", *Economics and Finance*, Vol. 6, pp. 44—49.
5. Drobyazko S. Okulich-Kazarin V. Rogovyi A. Goltvenko O. and Marova S. (2019), "Factors of Influence on the Sustainable Development in the Strategy Management of Corporations", *Academy of Strategic Management Journal*, vol. 18, Special Issue 1 (Title: Strategic Research Directions), available at: <https://www.abacademies.org/articles/Factors-of-influence-on-the-sustainable-development-in-the-strategy-management-of-corporations-1939-6104-18-SI-1-439.pdf> (Accessed 15 Dec 2019).
6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Standard 9 "Inventories", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 15 Dec 2019).
7. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 2 "Inventories", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (Accessed 15 Dec 2019).
8. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 15 Dec 2019).
9. Toyasaki, F. Arikan, E. Silbermayr, L. and Falagara Sigala, I. (2017), "Disaster relief inventory management: Horizontal cooperation between humanitarian organizations", *Production and Operations Management*, vol. 26 (6), pp. 1221—1237.

Стаття надійшла до редакції 24.12.2019 р.