

ГІЛЬОРМЕ

Тетяна Вікторівна  
gillyorme@i.ua

УДК 657.6

ОСТРОУМОВА

Анастасія Дмитрівна  
ostroumovas95@icloud.comМЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ  
УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ  
ЗАПАСІВ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ  
ПІДПРИЄМСТВІMETHODOLOGICAL ASPECTS OF STOCK  
ACCOUNTING ORGANIZATION  
IMPROVEMENT AT THE COMMERCIAL  
ENTERPRISEк. е. н., доцент, Дніпровський  
національний університет  
імені Олеся Гончарамагістрант, Дніпровський  
національний університет  
імені Олеся Гончара

Обліково-аналітичне забезпечення сегменту обліку запасів формує платформу прийняття ефективних релевантних рішень щодо управління системою ресурсів торговельного підприємства. Метою статті є дослідження методичних та організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання. Запропонована форма Акту переоцінки товарів, яка враховує зміни у вартості запасів та торговій націнці. Побудовано Фрагмент графіку документообороту та оперограму руху Акту переоцінки товарів. Задля визначення впливу кожної з переоцінок на балансову вартість товарно-матеріальних цінностей запропоновано використовувати аналітичні рахунки до рахунку 281 «Товари на складі».

\* \* \*

Учетно-аналитическое обеспечение сегмента учета запасов формирует платформу принятия эффективных релевантных решений по управлению системой ресурсов предприятия. Целью статьи является исследование методических и организационных аспектов учета запасов в современных условиях хозяйствования. Предложена форма Акта переоценки товаров, которая учитывает изменения в стоимости запасов и торговой наценке. Построено Фрагмент графика документооборота и оперограму движения Акта переоценки товаров. Для определения влияния каждой из переоценок на балансовую стоимость товарно-материальных ценностей предложено использовать аналитические счета к счету 281 «Товары на складе».

\* \* \*

Current scientific view tends to place an increasing emphasis on the study of stock accounting organization at commercial enterprises. The topicality of this subject is stipulated by a vital role of stocks in contemporary economics: commodity stocks are indispensable for uninterrupted supply of material assets to consumers. Efficient stocks and inventory management enables to reach higher precision in financial settlements, to minimize the risk of shortage of goods and ensure continuity of inventory turnover process. Recording and confirmation of accomplished operations concerning supply and sales of commodity stocks is within the scope of accounting therefore it is vital to organize properly the work in this sphere. Analytical and accounting support of stock accounting segment forms a platform for making effective relevant decisions with regard to assets system management of the commercial enterprise. The objective of the paper is the study of methodological and organizational aspects of stock accounting in contemporary business environment. The work contains propositions for the form of Report of revaluation of goods that takes into consideration the change in the stock value and trade margin. The paper proposes an elaborate Fragment of document flow chart and a flow operogramme for Report of revaluation of goods. With the purpose of defining the impact of each revaluation upon the book value of material assets, the work comprises suggestions for use of analytical accounts for account 281 'Goods in storage'. The study incorporates improvements to turnover balance sheet according to account 281 in terms of analytical accounts which enable to determine the sum total of inventory revaluation conducted in the accounting period. The issues of stock valuation and revaluation, accounting of transportation and procurement costs and choice of base for their allocation are resolved by the company management by means of defining the elements of inventory in the accounting policy: cost of receipt of goods, valuation on balance sheet date and upon disposal.

**Ключові слова:** товарні запаси, переоцінка, товарно-матеріальні цінності, аналітичні рахунки, оперограма

**Ключевые слова:** товарные запасы, переоценка, товарно-материальные ценности, аналитические счета, оперограма

**Keywords:** commodity stocks, revaluation, material assets, analytical accounts, operogramme

## ВСТУП

У сучасній науковій думці все більше приділяється дослідженню організації обліку запасів на торговельному підприємстві. Актуальність даної теми обумовлена важливою роллю запасів у сучасній економіці: товарні запаси необхідні для безперебійного забезпечення споживачів товарно-матеріальними цінностями. Дослідження їх управління допомагає зробити розрахунки більш точними, звести до мінімуму ризики дефіцитів тих чи інших товарів, забезпечити безперервність процесу обороту запасів [3]. Відображення та підтвердження здійснених операцій з поста-

вання та продажу товарних запасів знаходиться в бухгалтерському обліку, а тому важливо правильно організувати роботу в даній сфері.

Основні положення щодо методичних аспектів обліку запасів на торговельному підприємстві досліджені такими науковцями як: О.Т. Бровко [1], О.В. Крещенко [5], О.А. Кругловою [6], І.П. Мішук [7], О.С. Ромащенко [9] та ін..

## МЕТА РОБОТИ

Метою статті є дослідження методичних та організаційних аспектів обліку запасів у сучасних умовах господарювання.

**РЕЗУЛЬТАТИ**

Питання переоцінки запасів у законодавстві практично не згадується. У ПСБО 9 «Запаси» з переоцінкою тісно пов'язане поняття чистої вартості реалізації. Положення визначає, що на дату балансу запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, що схоже на уцінку. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих, або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Далі у п. 28 ПСБО 9 зазначено, що у випадку збільшення чистої вартості реалізації запасів, які раніше були уцінені, потрібно визначити інший операційний дохід на суму чистої вартості реалізації в межах суми попереднього зменшення. Останній пункт схожий на проведення дооцінки раніше уцінених запасів [8].

Пояснення згаданих пунктів положення між дослідниками відрізняються. Наприклад, Р. Грачова стверджує, що чиста вартість реалізації – це вартість, за якою продаж тих чи інших запасів є можливим у разі втрати цими активами певних властивостей, внаслідок чого їх собівартість може виявитися невідшкодованою стовідсотково, тобто у п. 27-28 ПСБО 9 не йде-

ться про переоцінку запасів [4].

У свою чергу, П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна, Л.В. Чаплигіна, розглядають чисту вартість реалізації саме як переоцінену первісну вартість запасів, а тому згадані вище пункти ПСБО 9 стосуються саме цього питання [10].

На нашу думку, за умови, що у законодавстві відсутнє чітке і зрозуміле визначення чистої вартості реалізації, більш широко розкриває сутність даного поняття саме друга група вчених, оскільки якою б не була уцінка запасу – нижчою або вищою від собівартості – це не змінює сутності господарської операції як такої, питання стоїть лише у розмірі збитку [2].

Законодавство України не передбачає регламентовану форму Акту переоцінки товарів. На наш погляд, для торговельного підприємства, що здійснює оцінку товарів за цінами продажу, можна запропонувати таку форму Акта переоцінки товарів (табл. 1).

Як і будь-який первинний документ, акт переоцінки має певний порядок руху в межах підприємства, а тому пропонується для цього документу такий графік переміщення між підрозділами підприємства (табл. 2).

Схематично рух Акту переоцінки подано у вигляді оперограми (табл. 3).

Таблиця 1

**Акт переоцінки товарів № від 00.00.20 р. [розроблено автором]**

Номенклатурний номер	Назва товару	Одиниця вимірювання	Кількість	Ціна				Вартість				Різниця	
				До переоцінки		Після переоцінки		До переоцінки		Після переоцінки			
				Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка	Всього	У т. ч. торгова націнка	Уцінка (-)	Дооцінка (+)
			Всього	х		х							

Таблиця 2

**Графік документообігу на підприємстві (фрагмент) [розроблено автором]**

№ з/п	Назва документа	Документообіг	Відповідальний структурний підрозділ	Термін знаходження документа в підрозділі
1.	Акт переоцінки товарів	Формування документа	Експертна комісія з переоцінки	До 3 числа наступного місяця
		Перевірка документів на відповідність господарської операції чинному законодавству	Головний бухгалтер	1 день
		Затвердження документа керівником	Керівник	1 день
		Прийняття документа до обліку та обробка (введення даних в 1С)	Бухгалтер з обліку ТМЦ	1 день
		Передача в архів		3 роки

Таблиця 3

## Оперограма руху Акту переоцінки товарів [розроблено автором]

№ з/п	Назва робіт	Комісія з переоцінки	Головний бухгалтер	Керівник	Бухгалтер з обліку ТМЦ
1	Формування документа	●			
2	Перевірка документа за формою та змістом		●		
3	Візування документа	●		●	
4	Реєстрація документа в ІС				●
5	Зберігання документа				●

Для того, щоб бухгалтер або інший користувач міг оцінити вплив переоцінки на вартість товарів загалом за субрахунком 281 «Товари на складі» пропонується ввести такі аналітичні рахунки: 2811 «Товари на складі за первісною вартістю»; 2812 «Переоцінка товарів на складі».

Крім того, така аналітика дозволить бухгалтеру визначити, за якою з оцінок – первісною або чистою вартістю реалізації – відображати товарні запаси на дату балансу.

Розглянемо на прикладі удосконалення обліку товарів.

Вихідні дані: 05.09.18р. ТОВ «Альянс Синтез» придбало 100 л дизельного палива за ціною 16,00 грн. (крім ПДВ), торгова націнка складає 60%. 06.09.18 р. реалізовано 80 л придбаного палива за ціною 25,60

грн. (в т.ч. ПДВ). 15.09.18р. комісією прийнято рішення про уцінку палива, що залишилося через кон'юнктурні коливання на 204,8 грн., або на 40 % від ціни продажу (нова ціна – 15,36 грн.). 30.09.18 р. ситуація на ринку стабілізувалася, тому прийнято рішення про дооцінку палива на 122,8 грн. (нова ціна – 21,5 грн.). На 01.09.18 р. залишок товарів складає 5000 грн..

Тоді кореспонденція рахунків з переоцінки товарів матиме такий вигляд, як показано у табл. 4.

Наочно зміни на субрахунку 281 «Товари на складі» та його аналітичних рахунках можна побачити за допомогою оборотно-сальдової відомості. У табл. 5 наведено оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 без аналітики (суми відповідно до табл. 4) у межах номенклатури – дизельне паливо.

Таблиця 4

## Журнал господарських операцій ТОВ «Альянс Синтез» за вересень 2018 р. (фрагмент)

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1.	05.09.18	Придбано дизельне паливо (16,00 грн.*100л)	2811	631	1600
2.		Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	320
3.		Нарахована торгова націнка (1600*0,6)	2811	285	960
4.	06.09.18	Реалізовано паливо (25,6 грн*80л)	361	702	2048
5.		Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	341,33
6.		Списано собівартість реалізованого товару	902	2811	1280
7.		Списано суму торгової націнки реалізованого товару	2811	285	768
8.	15.09.18	Проведено уцінку товару, внаслідок чого: зменшено ціну товарів за рахунок торгової націнки (960грн -768 грн)	285	2812	192
		уцінено балансову вартість товарів	946	2812	115,2
		зменшення податкового кредиту методом червоного сторно (115,2*20%)	641	946	23,04
9.	30.09.18	Віднесено на фінансовий результат суму в порядку закриття рахунків обліку витрат	791	946	92,16
10.	30.09.18	Проведено дооцінку товару, внаслідок чого здійснено дооцінку балансової вартості товарів (у межах попередньої уцінки)	2812	719	115,2
		збільшено ціну товарів за рахунок збільшення торгової націнки	2812	285	7,6
11.		Віднесено на фінансовий результат суму в порядку закриття рахунків обліку доходів	719	791	115,2

Таблиця 5

## Оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 «Товари на складі» за вересень 2018р.

№ з/п	Дата	Сальдо на початок місяця, грн		Обороти за місяць, грн		Сальдо на кінець місяця, грн	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	01.09.18	5000	-	-	-	-	-
2.	05.09.18	-	-	2560	-	-	-
3.	06.09.18	-	-	-	2048	-	-
4.	15.09.18	-	-	-	204,8	-	-
5.	30.09.18	-	-	122,8	-	-	-
Всього		5000	-	2682,8	2252,8	5430	-

Як видно з табл. 5, досить складно виявити вплив переоцінки, якщо не знати сум уцінки або дооцінки за досліджуваній період. Однак, якщо сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунком 281 в розрізі аналітичних рахунків, можна чітко побачити суми переоцінок, які були здійснені в цьому періоді (табл. 6).

За даними табл. 6 можна зробити висновок, що у вересні 2018 р. внаслідок переоцінки дизельного палива

підприємство втратило 82 грн., оскільки сума уцінки перевищує суму дооцінки.

Крім того, на дату балансу бухгалтер повинен відобразити вартість товару за чистою вартістю реалізації (тобто у сумі 5430 грн.), а не за первісною вартістю (5512 грн.). У випадку, якщо сума дооцінки перевищить суму уцінки, тоді бухгалтер покаже в балансі товари за первісною вартістю.

Таблиця 6

## Оборотно-сальдова відомість за рахунком 281 «Товари на складі» в розрізі аналітичних рахунків за вересень 2018 р. [розроблено автором]

№ з/п	Рахунок	Дата	Сальдо на початок місяця, грн		Обороти за місяць, грн		Сальдо на кінець місяця, грн	
	Субрахунок		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
281 «Товари на складі»			5000	-	2682,8	2252,8	5430	-
1.	2811 «Товари на складі за первісною вартістю»	01.09.18	5000	-	-	-	-	-
2.		05.09.18	-	-	2560	-	-	-
3.		06.09.18	-	-	-	2048	-	-
4.		30.09.18	-	-	-	-	5512	-
5.	Усього за 2811		5000	-	2560	2048	5512	-
6.	2812 «Переоцінка товарів на складі»	15.09.18	-	-	-	204,8	-	-
7.		30.09.18	-	-	122,8	-	-	-
8.	Усього за 2812		-	-	122,8	204,8	(82)	-
Усього за 281			5000	-	2682,8	2252,8	5430	-

## ВИСНОВКИ

Таким чином, питання оцінки та переоцінки запасів, обліку транспортно-заготівельних витрат та вибір бази їх розподілу вирішує керівництво підприємства шляхом визначення елементів запасів в обліковій політиці: за якою вартістю надходять на підприємство, як їх оцінювати на дату балансу та при вибутті, що залежить головним чином від специфіки діяльності підприємства. Перспективами подальших досліджень є поглиблення удосконалення організації обліку запасів: розробка Технічної карти переоцінки товарних запасів, внутрішньої управлінської звітності щодо переоцінки запасів тощо.

## Список використаних джерел

1. Бровко О.Т. Економічна сутність товарних запасів та їх місце в системі управління товарними потоками підприємств торгівлі. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2009 № 2. С. 12-21.
2. Гільорме Т.В., Доценко Н.І. Облікове-аналітичне забезпечення електронної форми торгівлі суб'єктів господарювання в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2017. №7. С. 34-38.
3. Гільорме Т.В., Барміна К.О. Організаційно-методичний підхід щодо організації управлінського обліку виробничих запасів сільськогосподарського підприємства. Еконо-

міка і фінанси. 2017 № 1. С. 19-28.

4. Грачова Р. Дозапасалися. URL: <https://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr8.html>

5. Креценко О.В. Товарні запаси як об'єкт управління у категорійному менеджменті. Актуальні проблеми економіки. 2014. № 2. С. 492-500.

6. Круглова О.А. Ефективність управління товарними запасами у підприємствах роздрібної торгівлі. Харків, 2002.

7. Міщук І.П., Рижкова О.В. Формування ефективної політики управління товарними запасами торговельного підприємства. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.3. С. 297-302.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

9. Ромащенко О.С. Управління товарними запасами підприємств торгівлі. Кривий Ріг, 2016.

10. Чалюк П.В., Швейкіна Л.Я., Чаплигіна Л.В. Бухгалтерський облік в 2 частинах. URL: [http://posibnyku.vntu.edu.ua/buh\\_ob/](http://posibnyku.vntu.edu.ua/buh_ob/)

## References

1. Brovko O.T. The economic essence of inventories and their place in the system of management of commodity flows of trade enterprises.. Visnyk Chernivetskooho torhivnelno-ekonomichnoho instytutu. 2009 № 2. pp. 12-21. (in Ukrainian)

2. Hilorme T.V., Dotsenko N.I. Accounting and analytical support of the electronic form of trading of business entities in Ukraine. *Ekonomika. Finansy. Pravo*. 2017. №7. pp. 34-38. (in Ukrainian)
3. Hilorme T.V., Barmina K.O. Organizational-methodical approach to the organization of management accounting of agricultural production stocks. *Ekonomika i finansy*. 2017. № 1. pp. 19-28. (in Ukrainian)
4. Hrachova R. Dozapasalyisia. URL: <https://dtki.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr8.html> (in Ukrainian)
5. Kreshchenko O.V. Commodity stocks as an object of management in categorical management. *Aktualni problemy ekonomiky*. 2014. № 2. pp. 492-500. (in Ukrainian)
6. Kruhlova O.A. Efficiency of inventory management in retail companies. Kharkiv, 2002. (in Ukrainian)
7. Mishchuk I.P., Ryzhkova O.V. Formation of an effective policy of managing inventories of a trading enterprise. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*. 2012. Issue 22.3. pp. 297-302. (in Ukrainian)
8. Regulation (standard) of accounting 9 "Stocks": approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine from 20.10.1999 № 246 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (in Ukrainian)
9. Romashchenko O.S. Management of commodity stocks of trade enterprises. Kryvyi Rih, 2016. (in Ukrainian)
10. Chaliuk P.V., Shveikina L.Ya., Chaplyhina L.V. Accounting in 2 parts. URL: [http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh\\_ob](http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob) (in Ukrainian)