

## **Тема 5. Облік товарно-матеріальних запасів**

- 5.1 Поняття запасів. Класифікація запасів у зарубіжних країнах.
- 5.2 Системи обліку товарно-матеріальних запасів.
- 5.3 Первісна оцінка виробничих запасів.
- 5.4 Оцінка товарів у США відповідно до QAAP.
- 5.5 Методи визначення собівартості запасів.
- 5.6 Облік руху запасів.
- 5.7 Контрольні запитання.
- 5.8 Тести для самоконтролю.

### **5.1 Поняття запасів. Класифікація запасів у зарубіжних країнах**

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації.

Мета МСБО 2 «Запаси» - визначити підхід до обліку запасів.

Основні завдання бухгалтерського обліку запасів:

- визначення первісної вартості запасів при їх надходженні;
- визначення собівартості списаних запасів;
- визначення оцінки запасів на дату балансу.

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» - запаси - це активи, які:

- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

У зарубіжних країнах визначення терміну «запаси» має різне значення. Наприклад:

- США, Велика Британія - це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу;

- Німеччина – не має визначення терміну, але вважається, що запаси це предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу.

Визначення наведені у МСБО 2:

- чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, для здійснення продажу;

- справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена на передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Відповідно до МСБО 2 запаси включають:

- товари, що були придбані підприємством та утримуються для перепродажу, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу ;

- готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання;

- основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Загальна класифікація запасів:

- товари;

- виробничі запаси;

- допоміжні матеріали;

- матеріали;

- незавершене виробництво;

- готова продукція.

На підприємствах, що надають послуги, запаси включають витрати з надання послуг, для яких підприємство ще не визнало відповідний дохід.

Класифікація запасів у зарубіжних країнах представлена на рис. 5.1.

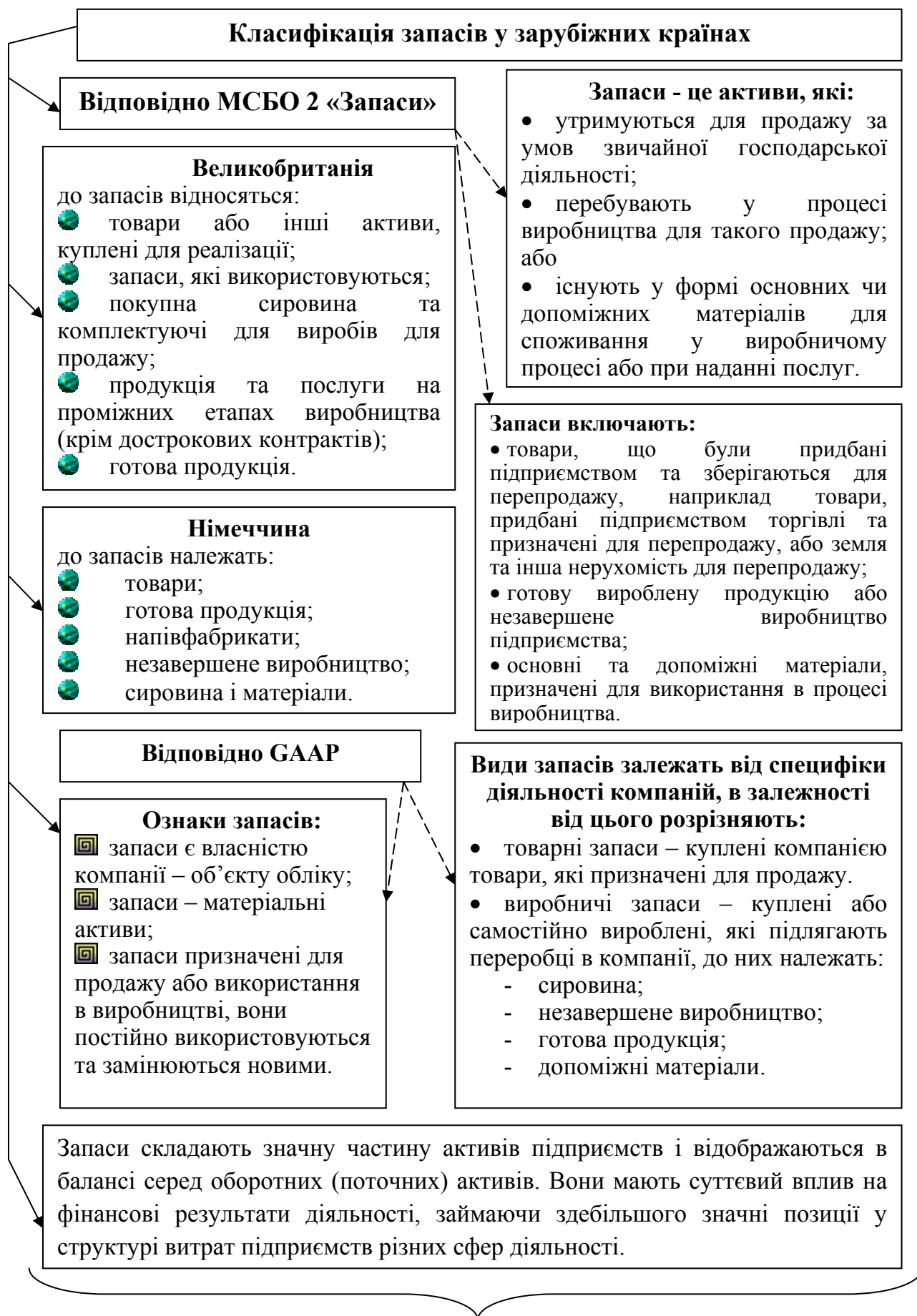


Рисунок 5.1 – Класифікація запасів у зарубіжних країнах

У зарубіжних країнах діють певні нормативні документи, які регламентують бухгалтерський облік запасів, оцінку запасів при їх надходженні, вибутті та на дату балансу.

Наприклад, у Великобританії це Акт про компанії, який визначає мінімальні вимоги до відображення в звітності запасів та використанню загального підходу до оцінки запасів та незавершеного виробництва.

В Положенні про стандарт бухгалтерської практики (SSAP 9) розглядаються питання собівартості, оцінки та ціна - нетто можливої реалізації запасів. Відповідно до Положення, до запасів відносяться:

- товари або інші активи, куплені для реалізації;
- запаси, які використовуються;
- покупна сировина та комплектуючі для виробів для продажу; продукція та послуги на проміжних етапах виробництва (крім дострокових контрактів);
- готова продукція.

Відповідно до GAAP запасами є активи, які відповідають ознакам:

- запаси є власністю компанії – об'єкту обліку;
- запаси – матеріальні активи;
- запаси призначені для продажу або використання в виробництві, вони постійно використовуються та замінюються новими.

Види запасів залежать від специфіки діяльності компаній, в залежності від цього розрізняють:

- товарні запаси – куплені компанією товари, які призначені для продажу.
- виробничі запаси – куплені або самостійно вироблені, які підлягають переробці в компанії, до них належать:
  - сировина;
  - незавершене виробництво;
  - готова продукція;

- допоміжні матеріали.

У Німеччині до запасів належать:

- товари;
- готова продукція;
- напівфабрикати;
- незавершене виробництво;
- сировина і матеріали.

Запаси складають значну частину активів підприємств і відображаються в балансі серед оборотних (поточних) активів. Вони мають суттєвий вплив на фінансові результати діяльності, займаючи здебільшого значні позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Тому питанню організації обліку запасів приділяється велика увага.

## 5.2 Системи обліку товарно-матеріальних запасів

У фінансовому обліку зарубіжних країн застосовуються дві системи обліку складських запасів:

- система постійного обліку запасів;
- система періодичного обліку запасів.

При системі *постійного обліку* запасів облік руху матеріалів, товарів та інших запасів ведеться безпосередньо на рахунку «Складські запаси» за їх видами впродовж звітнього періоду.

Рахунок «Складські запаси» є синтетичним рахунком або рахунком першого порядку. В плані рахунків бухгалтерського обліку Франції, наприклад, передбачено до нього такі рахунки другого порядку: «Сировина», «Інші матеріали», «Незавершене виробництво по послугах», «Продукція», «Товари». Кожний з них має ще рахунки третього порядку. На кожну звітну дату залишки складських запасів визначаються на рахунках складських запасів. Виходячи з інформації рахунків, визначається і сума списаних запасів. На картках ведеться аналітичний облік руху матеріалів впродовж

звітнього періоду. Картка відкривається на кожний вид матеріалів.

Залишок по рахунку «Складські запаси» наводиться у балансі, а витрати звітнього періоду за рахунком «Собівартість реалізованих товарів» – у Звіті про прибутки та збитки.

Відображення запасів при постійній системі обліку на рахунках обліку:

№	Інформація	Дебет	Кредит	Сума, дол. США
1	Залишок запасів на початок звітнього періоду	«Запаси»		5 000
2	Надходження запасів протягом звітнього періоду	«Складські запаси»	«Рахунки до сплати»	10 000
3	Реалізовані запаси протягом звітнього періоду	«Рахунки до отримання»	«Дохід від реалізації»	12 000
		«Собівартість реалізованих запасів»	«Запаси»	8 000
4	Залишок запасів на кінець звітнього періоду (5 000 + 10 000 – 8 000)	«Складські запаси»		7 000
5	Списання доходу від реалізації на фінансові результати	«Дохід від реалізації»	«Фінансові результати»	12 000
6	Списання собівартості продажу на фінансові результати	«Фінансові результати»	«Собівартість реалізованих запасів»	8 000

Відображення інформації про наявність запасів у балансі:

Стаття	Код рядка	На початок періоду	На кінець періоду
Поточні активи			
Запаси		5 000	7 000

Визначення валового прибутку у звіті про прибутки та збитки:

Стаття	Сума, дол. США
Дохід від реалізації	12 000
Собівартість реалізованих запасів	8 000
Валовий прибуток	4 000

При системі періодичного обліку детальний облік матеріальних запасів впродовж звітнього періоду на рахунку «Складські запаси» не ведеться. На ньому відображається тільки початковий залишок, який був визначений наприкінці минулого звітнього періоду шляхом інвентаризації.

Надходження складських запасів відображається на рахунку «Витрати на закупівлю», який є рахунком елементів витрат.

Відображення запасів при періодичній системі обліку на рахунках обліку:

№	Інформація	Дебет	Кредит	Сума, дол. США
1	Залишок запасів на початок звітного періоду	«Запаси»		5 000
2	Надходження запасів протягом звітного періоду	«Складські запаси»	«Рахунки до сплати»	10 000
3	Реалізовані запаси протягом звітного періоду	«Рахунки до отримання»	«Дохід від реалізації»	12 000
4	Залишок запасів на кінець звітного періоду за результатами інвентаризації і відображається в обліку	«Складські запаси»	«Фінансові результати»	7 000
5	Списання початкового залишку на рахунку «Складські запаси» на «Фінансові результати»	«Фінансові результати»	«Складські запаси»	5 000
5	Списання доходу від реалізації на фінансові результати	«Дохід від реалізації»	«Фінансові результати»	12 000
6	Списання собівартості реалізації на фінансові результати	«Фінансові результати»	«Рахунки до сплати»	10 000

Відображення інформації про наявність запасів у балансі:

Стаття	Код рядка	На початок періоду	На кінець періоду
Поточні активи			
Запаси		5 000	7 000

Визначення валового прибутку у звіті про прибутки та збитки:

Стаття	Сума, дол. США
Дохід від реалізації	12 000
Собівартість реалізованих запасів:	
Запаси на початок періоду	5 000
Надходження	10 000
Запаси для реалізації (5 000 + 10 000)	15 000
Запаси на кінець періоду	7 000
Собівартість реалізованих запасів (15 000 – 7 000)	8 000
Валовий прибуток (12 000 – 8 000)	4 000

**Приклад.** Залишок матеріалів на складі на кінець звітної періоду складає 18 000 дол. США, а початковий залишок складає 11 400 дол. США. За звітний період придбано матеріалів на суму 45 600 дол. США. Завдання полягає в тому, щоб визначити на кінець звітної періоду залишок невикористаних матеріалів на складі і вартість використаних матеріалів. Для цього наприкінці звітної періоду проводять інвентаризацію запасів на складі і оцінюють залишок прийнятим методом.

У системі періодичного обліку запасів собівартість продажу визначають балансовим методом за формулою:

*Собівартість продажу запасів = Залишок на початок періоду + Собівартість запасів, придбаних протягом періоду – Собівартість залишку запасів на кінець періоду.*

Собівартість використаних матеріалів складає:

$$11\,400 + 45\,600 - 18\,000 = 39\,000 \text{ дол. США}$$

В обліку операції відобразяться:

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, дол. США
1.	Відображається придбання матеріалів	«Складські запаси»	«Рахунок до сплати»	45 600
2.	Списується залишок складських запасів на початок звітної періоду	«Фінансові результати»	«Складські запаси»	11 400
3.	Відображається залишок запасів на кінець періоду, виявлений інвентаризацією. Цим записом сума матеріальних витрат звітної періоду зменшується на величину невикористаних матеріалів	«Складські запаси»	«Фінансові результати»	18 000

У США за умови автоматизації обліку більше поширення має система постійного обліку запасів. У західноєвропейських країнах у фінансовому обліку частіше використовується система періодичного обліку запасів. В цих країнах інакше відображаються залишки запасів на складі в кінці звітної періоду. У плані рахунків введено рахунки «Зміна залишкових запасів» для



матеріалів і товарів, готової продукції та незавершеного виробництва. У періодичному обліку залишки запасів відображаються:

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, дол. США
1	Списується початковий залишок запасів	Зміна залишків запасів	Складські запаси	11 400
2	Відображається кінцевий залишок матеріалів за результатами інвентаризації	Складські запаси	Зміна залишків товарів	18 000
3	Сальдо рахунку «Зміна залишків запасів» переноситься на рахунок «Фінансові результати» 18 000 – 11 400	Зміна залишків запасів	Фінансові результати	6 600

### 5.3 Первісна оцінка виробничих запасів

У фінансовому обліку оцінка запасів має важливе значення, тому що вона впливає на фінансові результати діяльності підприємства. Щоб звіти підприємства справедливо відображали результати діяльності підприємства слід правильно оцінювати запаси при їх надходженні та на дату балансу.

Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість, яка включає: витрати на придбання; витрати на переробку; інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами.

Витрати на придбання запасів включають:

- ціну придбання;
- ввізне мито та інші податки, пов'язані з придбанням запасів (окрім тих, що згодом повертаються підприємству податковими органами);
- витрати на транспортування, роботи по навантаженню та розвантаженню та інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів;
- в окремих випадках, які допускаються дозволенним альтернативним

підходом у МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», витрати на придбання можуть містити в собі курсові різниці іноземних валют, якщо ці курсові різниці виникають у результаті значної девальвації валюти, проти якої не існує практичних засобів хеджування.

Торгівельні знижки, інші знижки вираховуються при визначенні витрат на придбання.

**Приклад.** Ціна придбання товару (без ПДВ) – 100 дол. США. Підприємство придбало 1 000 одиниць товару, внаслідок чого отримало торгівельну знижку в сумі 2%. У разі оплати товарів протягом 10 днів підприємство може отримати знижку 5%. ПДВ складає 20%. Витрати на транспортування товарів власним транспортом становили 220 дол. США.

Розрахунок собівартості придбаних товарів складає:

Ціна придбання (100 дол. США × 1 000)	100 000
Торгівельна знижка (100 000 × 0,02)	(2 000)
Вартість придбання	98 000
Знижка за дострокову оплату (98 000 × 0,05)	(4 900)
Чиста вартість придбання	93 100
Витрати на транспортування	220
Разом собівартість придбаних товарів	93 320

Розрахунок ПДВ залежить від законодавства країни. У закордонній практиці ПДВ розраховують виходячи з чистої вартості придбання ( $93\,320 \times 0,2 = 18\,620$ ) та звичайно відшкодовують підприємству.

Витрати на переробку запасів включають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом та можуть бути включені до собівартості одиниці продукції економічно доцільним шляхом, наприклад, витрати на оплату праці виробничого персоналу та виробничі накладні витрати. Виробничі накладні витрати – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо віднесені до одиниць продукції економічно доцільним шляхом, розподіляються між одиницями продукції на базі виробничої потужності.

Інші витрати можуть бути включені до собівартості запасів, якщо вони були здійснені для доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Наприклад, витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів; амортизація витрат на розробку, пов'язану з конкретним процесом або продуктом; витрати на зберігання, обумовлені виробничим процесом і необхідні для наступної стадії виробництва; адміністративні, накладні витрати, пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан.

Не включаються до собівартості запасів і відображаються як витрати періоду, в якому вони здійснені: наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат; витрати на зберігання запасів (крім тих витрат, які обумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступної стадії виробництва); адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; витрати на збут.

У США запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Витрати на доставку можуть включатись або не включатись до собівартості запасів, їх відображають окремим рядком. До вартості запасів не включаються загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут. Система GAAP США не радить включати до собівартості запасів витрати, які не будуть відшкодовані покупцями. До собівартості слід включати тільки ті витрати, які покупець вважає складовими вартості запасів на момент їх придбання.

У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, при неможливості визначення ціни або при їх безоплатній передачі запаси оцінюються за цінами на подібні запаси.

У Німеччині, в Люксембурзі, Франції запаси оцінюються за найменшою з двох величиною – собівартості або ринковою вартістю.

У Португалії, Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво.

У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

#### **5.4. Оцінка товарів у США відповідно до GAAP**

У США при оцінці товарів використовують два методи: чистий і валовий.

При використанні чистого методу в обліку реєструється «чиста вартість» придбаного запасу, що визначається за рахунком-фактурою де вказана вартість товару за мінусом торгової знижки.

Валовий метод передбачає віднесення вартості придбаних товарів до бухгалтерських книг у повному розмірі, без знижки, незалежно від того, використана вона чи ні.

Для того, щоб зберегти об'єктивність оцінки товарів в умовах нестабільності цін відповідно до принципу консерватизму GAAP оцінювати товари можливо по вартості їх придбання або по ринковій ціні. При зростанні цін на товари, уже закуплені товари відображаються за вартістю їх придбання і прибуток, від зростання цін не відображається шляхом збільшення вартості товарів, доти, доки вони не будуть реалізовані на ринку. Тоді цей прибуток відображається як збільшення отриманого доходу. Винятком є випадок, коли внаслідок цінових коливань вартість товарів спочатку зменшується, а потім збільшується, тоді при збільшенні вартості товарів компанія має право відобразити прибуток у розмірі, який не перевищує вартості збитку, викликаного попереднім зниженням цін. Якщо прибуток перевищує збиток, то сума цього перевищення не відображається.

Даний підхід ґрунтується на принципах консерватизму (обачності) та порівняння доходів і витрат.

При зниженні цін і списанні вартості товарних запасів з рівня витрат на придбання до рівня їх поточної ринкової вартості розмір останньої визначається на основі так званих витрат на заміну – коштів, які на даний момент необхідно витратити для придбання на ринку подібного товару. При цьому вартість товарних запасів не завжди дорівнює їх ринковій вартості, тобто витратам на їх заміну. При цьому вартість одиниці товарів визначається:

- якщо ціна заміни вище чистої вартості реалізації, запас оцінюється за чистою вартістю реалізації;

- якщо ціна заміни менше чистої вартості реалізації, але більше різниці між чистою вартістю реалізації та нормальним прибутком, запас оцінюється за ціною заміни;

- якщо ціна заміни менше чистої вартості реалізації за вирахуванням нормального прибутку, тоді запас оцінюється по чистій вартості реалізації за вирахуванням нормального прибутку.

Нормальний рівень прибутку визначається у вигляді частки прибутку в відсотках, отриманого при реалізації таких товарних запасів в нормальних умовах. Наприклад, якщо в нормальних умовах норма прибутку при реалізації товару складає 15%, поточна ціна реалізації складає 120 дол. США, тоді нормальний прибуток складає  $(120 \div 100) \times 15 = 18$  дол. США.

Чиста вартість реалізації це різниця між ціною заміни та витратами на доведення товарів до стану готовності до продажу.

**Приклад** визначення чистої вартості реалізації за вирахуванням нормального прибутку.

Поточна ціна реалізації	120
Мінус витрати на завершення та продаж	35
Чиста вартість реалізації	85
Мінус нормальний прибуток $(120 \div 100) \times 15$	18
Чиста вартість реалізації за вирахуванням нормального прибутку	67

## 5.5. Методи визначення собівартості запасів

Для визначення собівартості запасів МСБО 2 рекомендує такі методи:

- метод стандартних витрат;
- метод роздрібних цін;
- фактичні витрати:
  - метод конкретної ідентифікації;
  - формули собівартості :
    - а) Перше надходження - перший видаток (FIFO);
    - б) Середньозважена собівартість.

**Метод стандартних витрат** допускається лише, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Стандартні витрати – це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції, які базуються на нормативах використання матеріалів, праці, економічної та виробничої потужності. Облік матеріалів за стандартною собівартістю здійснюється у разі стабільності цін на ці матеріали, у цьому випадку відхилення між стандартними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими та списуються в момент придбання матеріалів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх стандартною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного періоду.

Метод **роздрібних цін** використовують підприємства роздрібною торгівлі в умовах великої кількості одиниць товарів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо використати інші методи визначення собівартості. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення їх вартості на відповідний відсоток, який розраховується як співвідношення собівартості та роздрібною ціни наявних запасів. Для забезпечення точності оцінки запасів при застосуванні методу роздрібних цін слід періодично проводити інвентаризацію запасів.

**Приклад.** Визначення собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі. Необхідна інформація, для визначення собівартості запасів:

Облікова інформація	Собівартість запасів, дол. США	Роздрібна ціна запасів, дол. США
Залишок запасів на початок звітної періоду	5 000	5 500
Надійшло запасів протягом звітної періоду	6 000	7 100
Разом	11 000	12 600
Реалізовано товарів протягом звітної періоду		8 000
Залишок запасів на кінець звітної періоду		4 600

Співвідношення собівартості товарів та роздрібною ціни:

$$(11\,000 \div 12\,600) \times 100 = 87\%$$

Собівартість залишку запасів за роздрібними цінами:

$$(4\,600 \times 87) \div 100 = 4\,002 \text{ дол. США}$$

Собівартість реалізованих товарів дорівнює:

$$11\,000 - 4\,002 = 6\,998 \text{ дол. США.}$$

Метод **конкретної ідентифікації** використовується тоді, коли згідно з МСБО 2 собівартість запасів не є взаємозамінною, та товарів, продукції або послуг, які призначені для конкретних проектів. Метод конкретної ідентифікації означає, що облік витрат і калькуляція собівартості здійснюється окремо за кожною одиницею запасів, застосовується для визначення собівартості індивідуальних замовлень (виробництво кораблів, літаків, тощо) або в умовах торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями.

Метод конкретної ідентифікації не застосовують у разі виробництва або реалізації великої кількості одиниць, які є взаємозамінними.

Формули для визначення собівартості запасів:

- **«перше надходження – перший видаток»** (метод FIFO) базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли першими, відпускаються також першими, одиниці, які залишилися в запасах на кінець звітної періоду є тими, що надійшли останніми.

При використанні методу FIFO собівартість продажу запасів та собівартість залишку запасів в умовах періодичного та постійного обліку однакова. В умовах зростання цін на запаси формула FIFO забезпечує

найбільш низьку собівартість продажу, а оцінка запасів у балансі найбільш наближена до їх фактичної собівартості.

- **середньозважена собівартість** запасів визначається як співвідношення собівартості та кількості запасів, що є в наявності.

У системі періодичного системи обліку запасів середньозважена собівартість одиниці запасів визначається як відношення суми собівартості запасів на початок та кінець періоду до суми кількості запасів на початок та кінець періоду.

У системі постійного обліку запасів протягом звітного періоду застосовується змінна середньозважена собівартість запасів. Середньозважена собівартість одиниці запасів визначається як відношення суми собівартості запасів між попереднім та поточним видатком запасів до суми кількості запасів між попереднім та поточним видатком запасів.

Середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання закупівельних цін, собівартість запасів на кінець періоду є нижчою за ринкову вартість.

У зарубіжних країнах використовують **формулу «останнє надходження – перший видаток»** (метод LIFO), яка базується на припущенні, що одиниці запасів, які надійшли останніми, відпускаються першими, одиниці, що залишаються в запасах на кінець звітного періоду, вважаються тими, що надійшли першими.

При використанні формули LIFO найвища собівартість продажу, найменший прибуток. У багатьох зарубіжних країнах формулу LIFO не дозволяється застосовувати з метою оподаткування.

## 5.6 Облік руху запасів

Рух запасів пов'язаний з процесами їх придбання, переробки та реалізації наводиться в двох формах фінансової звітності:



**Баланс** – наводиться інформація про запаси на початок і кінець звітного періоду в декількох статтях, які визначає законодавство кожної країни.

**Звіт про прибутки та збитки** – наводиться інформація: про дохід від реалізації та собівартість реалізації.

Облік руху запасів залежить від системи обліку списання на витрати вартості надходження та вибуття запасів. Існують дві системи обліку запасів: система періодичного обліку; система постійного обліку.

В основі обліку двох систем є формула руху товарно-матеріальних запасів:

**Собівартість залишку запасів на кінець звітного періоду (Сзк) =**  
= Собівартість залишку запасів на початок періоду (Сзп) + Собівартість запасів придбаних протягом звітного періоду (С придб.) - Собівартість реалізованих (витрачених) запасів за звітний період (С реал.)

Різниця систем постійного та періодичного списання на витрати вартості реалізованих (витрачених) запасів полягає в послідовності розрахунку:

- собівартості реалізованих (витрачених) запасів за звітний період (кредитовий оборот по рахункам обліку запасів за звітний період або вартість реалізованих (витрачених) запасів, які підлягають списанню на витрати звітного періоду);

- собівартості залишку запасів на кінець звітного періоду.

Алгоритм розрахунку при **постійній системі** обліку:

$$\text{Сзп} + \text{С придб.} - \text{С реал.} = \text{Сзк}$$

Послідовність визначення:

1 - собівартість реалізованих (витрачених) запасів за звітний період;

2 - собівартість залишку запасів на кінець звітного періоду

Алгоритм розрахунку при **періодичній системі** обліку:

$$\text{Сзп} + \text{С придб.} - \text{Сзк} = \text{С реал.}$$

Послідовність визначення:

1 – методом інвентаризації визначають залишок запасів на кінець звітного періоду;

2 – собівартість реалізованих (витрачених) запасів за звітний період.

### Методи оцінки запасів при системі постійного обліку запасів

Інформація про залишки та рух товарів за березень 2017 року наведена в табл. 5.1

**Таблиця 5.1 - Вихідні дані про рух товарів**

Дата	Придбано			Продано одиниць	Залишок (К-сть)
	К-сть	Ціна однієї одиниці, дол. США	Вартість, дол. США		
Залишок на 01.03.2017 р.					100 шт. по 3 дол.
03.03.2017 р.	60	8	480		160
06.03.2017 р.				50	110
12.03.2017 р.	200	9	1 800		310
18.03.2017 р.				220	90
20.03.2017 р.	100	10	1 000		190
25.03.2017 р.				80	110

### Метод конкретної ідентифікації

Для використання методу конкретної ідентифікації необхідна додаткова інформація про продажі товарів:

06.03.2017 р.	продано	50 шт.	40 шт.	із залишків на 01.03.2017
			10 шт.	із партії закупівлі 03.03.2017
18.03.2017 р.		220 шт.	20 шт.	із залишків на 01.03.2017
			40 шт.	із партії закупівлі 03.03.2017
			160 шт.	із партії закупівлі 12.03.2017
25.03.2017 р.		80 шт.	20 шт.	із залишків на 01.03.2017
			5 шт.	із партії закупівлі 03.03.2017
			10 шт.	із партії закупівлі 12.03.2017
			45 шт.	із партії закупівлі 20.03.2017

Вартість реалізованих товарів та вартість залишку запасів розраховуються за допомогою табл. 5.2.

**Таблиця 5.2 - Метод конкретної ідентифікації**

Дата	Придбано			Продано			Залишки		
	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.
01.03.							100	3	300
03.03.	60	8	480				100	3	300
							60	8	480
06.03				40	3	120	60	3	180
				10	8	80	50	8	400
12.03.	200	9	1 800				60	3	180
							50	8	400
							200	9	1 800
18.03.				20	3	60	40	3	120
				40	8	320	10	8	80
				160	9	1 440	40	9	360
20.03	100	10	1 000				40	3	120
							10	8	80
							40	9	360
							100	10	1 000
25.03.				20	3	60	20	3	60
				5	8	40	5	8	40
				10	9	90	30	9	270
				45	10	450	55	10	550
Вартість реалізованих товарів						2660			
Вартість залишків товарів									920

Вартість реалізованих товарів списується на витрати звітного періоду проводкою:

Дебет рахунку «Вартість реалізованих товарів» 2 660

Кредит рахунку «Торгівельні товарні запаси» 2660

У Балансі вартість залишків товарів – Дебет рахунку «Торгівельні товарні запаси» відобразиться в статті:

Товари 920

У Звіті про прибутки та збитки відобразиться в статті:

Собівартість продажу - 2 660

Перевагою цього методу є те, що він забезпечує в повній мірі дотримання принципу обліку – відповідності витрат, які були понесені для отримання доходів.

## Метод середньозваженої собівартості

Використання методу середньозваженої собівартості наведено в табл.5.3.

**Таблиця 5.3 - Метод середньозваженої собівартості**

Дата	Придбано			Продано			Залишки		
	Штук	Ціна	Варт.	Шт.	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.
01.03.							100	3	300
03.03.	60	8	480				100	3	300
							60	8	480
							Разом: 160	Середньозв. 4,875 = 780 ÷ 160	Разом 780
06.03				50	4,875	244	110	Середньозв. 4,875 = 536 ÷ 110	536 (780 – 244)
12.03.	200	9	1 800				310	Середньозв. 7,535= 2336÷310	2336 (536+ 1800)
18.03.				220	7,535	1658	90	Середньозв. 7,535= 678÷90	678 (2336- 1658)
20.01.	100	10	1 000				190	Середньозв. 8,831= 1678÷190	1678
25.03.				80	8,831	706	110	Середньозв. 8,831= 972÷110	972
Вартість реалізованих товарів						2608			
Вартість залишків товарів									972

Вартість реалізованих товарів списується на витрати звітного періоду проводкою:

Дебет рахунку «Вартість реалізованих товарів» 2 608

Кредит рахунку «Торгівельні товарні запаси» 2 608

У Балансі вартість залишків товарів – Дебет рахунку «Торгівельні товарні запаси» відобразиться в статті:

Товари - 972

У Звіті про прибутки та збитки інформація відобразиться в статті:

Собівартість продажу - 2 608

Метод має доцільність, коли мають місце значні зміни цін закупок, але цей метод є трудомістким.

## Метод FIFO

Використання методу FIFO наведено в табл. 5.4.

**Таблиця 5.4 - Метод FIFO**

Дата	Придбано			Продано			Залишки		
	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.
01.03.							100	3	300
03.03.	60	8	480				100	3	300
							60	8	480
06.03				50	3	150	50	3	150
							60	8	480
12.03.	200	9	1 800				50	3	150
							60	8	480
							200	9	1 800
18.03.				50	3	150			
				60	8	480			
				110	9	990	90	9	810
20.01.	100	10	1 000				90	9	810
							100	10	1000
25.03.				80	9	720	10	9	90
							100	10	1000
Вартість реалізованих товарів						2490			
Вартість залишків товарів									1090

Вартість реалізованих товарів списується на витрати звітного періоду проводкою:

Дебет рахунку «Вартість реалізованих товарів» 2 490

Кредит рахунку «Торгівельні товарні запаси» 2 490

У Звіті про фінансовий стан вартість залишків товарів (дебет рахунку «Торгівельні товарні запаси») відобразиться в статті:

Товари - 1090

У Звіті про прибутки та збитки відобразиться в статті:

Собівартість продажу - 2490

Недоліком методу є те, що він призводить до заниженню витрат, які списуються по цінам закупівлі на собівартість реалізованої продукції та до завищення фінансових результатів.

Перевагою методу є те, що залишки запасів відображаються в активі балансу за цінами максимально наближеними до реальної ринкової вартості на дату фінансової звітності.

**Таблиця 5.6 - Порівняльний аналіз методів оцінки запасів при системі постійного обліку**

Методи оцінки товарів	Обсяг продажу за цінами реалізації	Списання на витрати вартості реалізованих товарів	Валовий прибуток	Залишок товарів на кінець звітного періоду
Конкретної ідентифікації	4 000	2 660	1 340	920
Середньозваженої собівартості	4 000	2 608	1 392	972
FIFO	4 000	2 490	1 510	1 090

Як видно з табл. 5.6 найбільш точніше співвідношення між витратами та доходами, між собівартістю та доходом забезпечують метод конкретної ідентифікації та метод середньозваженої собівартості.

#### **Методи оцінки витрат товарів при системі періодичного списання**

За цим методом списання вартості реалізованих чи використаних запасів проводиться одноразово в кінці звітного періоду за результатами інвентаризації залишків запасів.

#### **Метод конкретної ідентифікації**

Використання методу конкретної ідентифікації наведено в табл. 5.7.

**Таблиця 5.7 - Метод конкретної ідентифікації**

Дата	Придбано			Продано			Залишки		
	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.	Штук	Ціна	Варт.
01.03.							100	3	300
03.03.	60	8	480				100	3	300
							60	8	480
12.03.	200	9	1 800				100	3	300
							60	8	480
							200	9	1 800
20.03	100	10	1 000				100	3	300
							60	8	480
							200	9	1 800
							100	10	1 000
Вартість залишків нереалізованих товарів за результатами інвентаризації: Всього З них:							20	3	920
							5	8	60
							30	9	40
Вартість реалізованих товарів: Всього					2 660				270
У тому числі:			80	3	240				
			55	8	440				
			170	9	1 530				
			45	10	450				

### Метод середньозваженої собівартості

Послідовність використання методу середньозваженої оцінки складається з етапів:

**1-й етап.** Розраховується кількість та вартість товарів, які можна було реалізувати в звітному періоді з урахуванням залишків на початок звітнього періоду та придбання товарів протягом звітнього періоду табл. 5.8.

**Таблиця 5.8 - Товари готові для реалізації**

	Кількість, штук	Вартість
1. Залишок на 01.03.2017р.	100	300
2. Придбано товарів:		
03.03.2017 р.	60	480
12.3.2017 р.	200	1 800
20.03.2017 р.	100	1 000
3. Всього товарів для реалізації	460	3 580

**2-й етап.** Розраховується середньозважена ціна однієї одиниці товару для всіх товарів, готових до реалізації:

$$3\,580 \div 460 \text{ шт.} = 7,7826$$

**3-й етап.** Проводиться інвентаризації залишків товарів на кінець звітнього періоду.

За результатами інвентаризації на кінець звітнього періоду залишилось 110 одиниць товару.

**4-й етап.** Визначається вартість залишків нереалізованих товарів на кінець періоду із розрахунку середньозваженої ціни (сальдо рахунку «Торгівельні товарні запаси», яке буде відображено в бухгалтерському балансі):

$$110 \text{ штук} \div 7,7826 \text{ дол.} = 856$$

**5-й етап.** Визначається вартість реалізованих товарів по середньозваженим цінам закупівлі, яка списується на витрати та фінансові результати звітнього періоду (визначається кредитовий оборот по рахунку «Торгівельні товарні запаси»):

$$3\,580 \text{ дол. США} - 856 \text{ дол. США} = 2\,724 \text{ дол. США}$$

В обліку ця операція відобразиться проводкою:

Дебет рах. «Вартість реалізованих товарів»    2 724

Кредит рах. «Торгівельні товарні запаси»    2 724

Таким чином на рахунку «Торгівельні товарні запаси» буде відображена наступна інформація, табл. 5.9.

**Таблиця 5.9 - Рахунок «Торгівельні товарні запаси»**

Дебет	Кредит
Залишок на 01.03.2017    300	
Придбано в березні 2017    3 280	
Готові для реалізації в березні    3 580	
Середньозважена ціна одиниці товару 7,7826	
Залишки на 01.04.2017 за результатами інвентаризації (110 × 7,7826) = 856	
	Вартість реалізованих товарів (списується на витрати) (3 580 – 856) = 2724



## Метод FIFO

Використання методу FIFO проводиться в три етапи:

**1-й етап.** Розраховується кількість та вартість товарів, які можна було реалізувати в звітному періоді з урахуванням залишків на початок звітного періоду та придбання товарів протягом звітного періоду табл. 5.10.

**Таблиця 5.10 - Товари готові для реалізації**

	Кількість, штук	Вартість
1. Залишок на 01.03.2017 р.	100	300
2. Придбано товарів:		
03.03.2017 р.	60	480
12.3.2017 р.	200	1 800
20.03.2017 р.	100	1 000
3. Всього товарів для реалізації	460	3 580

**2-й етап.** Проводиться інвентаризація залишків товарів на кінець звітного періоду. Вартість товарів оцінюється в останніх цінах придбання, табл.5.11.

**Таблиця 5.11 - Залишки нереалізованих товарів за результатами інвентаризації станом на 1.04. 2017 р.**

	Кількість, штук	Ціна закупки, дол. США	Вартість
1. Залишки нереалізованих товарів, за результатами інвентаризації:			
за цінами останніх закупок:	10	9	90
	100	10	1 000
Всього	110		1 090

Сума 1 090 дол. США відображається в балансі звітного періоду в статті «Торгівельні товарні запаси».

**3-й етап.** Визначається вартість реалізованих товарів по цінам закупки за цінами перших надходжень, яка списується на витрати та фінансові результати звітного періоду:

$$3\,580 \text{ дол. США} - 1090 \text{ дол. США} = 2\,490 \text{ дол. США}$$

В обліку відображається проводкою:

Дебет рах. «Вартість реалізованих товарів» 2 490

**Таблиця 5.13 - Порівняльний аналіз результатів використання методів оцінки товарів при системах періодичного та постійного списання витрат**

Методи оцінки товарів	Продажі дол.	Вартість закупки реалізованих товарів		Валовий дохід		Вартість залишків на кінець звітного періоду	
		Система постійного списання	Система періодичного списання	Система постійного списання	Система періодичного списання	Система постійного списання	Система періодичного списання
Конкретної ідентифікації	4 000	2 660	2 660	1 340	1340	920	920
Середньозваженої оцінки	4 000	2 608	2 724	1 392	1 276	972	856
F I F O	4 000	2 490	2 490	1 510	1 510	1 090	1 090

Дані табл.5.13 показують, що використання методів конкретної ідентифікації та FIFO дає однакові результати при обох системах.

### 5.7 Контрольні запитання

1. Надати визначення запасів відповідно до МСБО 2.
2. Класифікація запасів у зарубіжних країнах.
3. Постійна система обліку запасів.
4. Періодична система обліку запасів.
5. Первісна оцінка виробничих запасів у міжнародній практиці.
6. Оцінка товарів у США відповідно до GAAP.
7. Охарактеризувати метод стандартних витрат для визначення собівартості запасів.
8. Охарактеризувати метод роздрібних цін для визначення собівартості запасів.
9. Охарактеризувати метод конкретної ідентифікації для визначення собівартості запасів.

10. Охарактеризувати метод FIFO для визначення собівартості запасів.
12. Охарактеризувати метод середньозваженої собівартості для визначення собівартості запасів.

### **5.8. Тести для самоконтролю**

#### **1. Основні завдання бухгалтерського обліку запасів:**

- а) визначення первісної вартості запасів при їх надходженні; визначення собівартості списаних запасів; визначення оцінки запасів на дату балансу;
- б) визначення первісної вартості запасів при їх надходженні; визначення собівартості списаних запасів;
- в) визначення первісної вартості запасів при їх надходженні; визначення оцінки запасів на дату балансу;
- г) відображення запасів у фінансовій звітності.

**2. ... попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, для здійснення продажу – це:**

- а) чиста вартість реалізації;
- б) справедлива вартість;
- в) первісна вартість;
- г) собівартість реалізації.

**3. ... ціна, яка може бути отримана від продажу активу або сплачена на передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки – це:**

- а) чиста вартість реалізації;
- б) справедлива вартість;
- в) первісна вартість;
- г) собівартість реалізації.

#### **4. Залишок по рахунку «Складські запаси» наводиться:**

- а) у звіті про прибутки та збитки;
- б) у балансі;
- в) у звіті про власний капітал;
- г) у звіті про рух грошових коштів.

**5. Витрати звітнього періоду за рахунком «Собівартість реалізованих товарів» наводиться:**

- а) у звіті про власний капітал;
- б) у балансі;
- в) у звіті про прибутки та збитки;
- г) у звіті про рух грошових коштів.

**6. Інформація про запаси наводиться у балансі за розділом:**

- а) необоротні активи;
- б) поточні активи;
- в) поточні зобов'язання;
- г) власний капітал.

**7. Товарні запаси відображаються у фінансовій звітності:**

- а) у складі непоточних активів;
- б) як інші витрати у звіті про прибутки та збитки;
- в) у складі оборотних активів у балансі;
- г) у складі інвестиційної діяльності у звіті про рух грошових коштів.

**8. На баланс компанії запаси зараховуються за:**

- а) залишковою вартістю;
- б) первісною вартістю;
- в) середньозваженою вартістю;
- г) чистою вартістю реалізації.

**9. Надходження запасів протягом звітнього періоду відображається записом:**

- а) Дебет «Складські запаси» Кредит «Рахунки до сплати»;
- б) Дебет «Складські запаси» Кредит «Рахунки до отримання»;
- в) Дебет «Складські запаси» Кредит «Дохід від реалізації»;
- г) Дебет «Складські запаси» Кредит «Торгівельні товарні запаси».

**10. Реалізація товарів відображається записом:**

- а) Дебет «Рахунки до сплати» Кредит «Дохід від реалізації товарів»;
- б) Дебет «Рахунки до отримання» Кредит «Дохід від реалізації товарів»;
- в) Дебет «Рахунки до отримання» Кредит «Дохід від фінансової діяльності»;
- г) Дебет «Рахунки до сплати» Кредит «Інші доходи».