

DOI 10.58423/2786-6742/2025-8-361-379

УДК 657:346.52:351.37.047.16

### **Наталія ГРЕСЬ**

кандидат педагогічних наук, доцент,  
доцент кафедри міжнародних відносин і аудиту,  
Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»,  
м. Дніпро, Україна,

ORCID ID: [0000-0003-2897-714X](https://orcid.org/0000-0003-2897-714X)

e-mail: [natali45678912@gmail.com](mailto:natali45678912@gmail.com)

(Corresponding author)

### **Катерина НЕДОСТУП**

доктор філософії (право),  
м. Дніпро, Україна,

ORCID ID: [0000-0003-0122-7007](https://orcid.org/0000-0003-0122-7007)

## **СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНИХ ТОВАРІВ: СПІРНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ**

**Анотація.** *Поняття «собівартість реалізованих товарів» поповнило бухгалтерську термінологію внаслідок уведення в дію НП(С)БО 9 «Запаси». Суб'єкти господарювання, котрі провадять оптову і роздрібну торгівлю, щомісячно визначають і списують собівартість реалізованих товарів. Типові кореспонденції рахунків операцій списання товарів, що вибули унаслідок реалізації, затверджені Міністерством фінансів України. Представлений у НП(С)БО 9 «Запаси» приклад обчислення й запису в рахунках бухгалтерського обліку собівартості реалізованих товарів – спірний. Поняття «собівартість» не властиве сфері купівлі-продажу, у якій відсутній процес виготовлення предмету торгівлі. У статті з'ясовано економічну сутність поняття «собівартість реалізованих товарів»; розглянуто встановлений Міністерством фінансів України порядок узагальнення облікової інформації на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»; обґрунтовано спосіб формування на цьому субрахунку первісної вартості реалізованих товарів. Під час дослідження порушеного у статті питання застосовано контент-аналіз, такі методи, як порівняльно-правовий, аргументація, дедукція та індукція. Відзначено, що з огляду на торговельно-технологічний процес суб'єктів оптової й роздрібної торгівлі некоректно вживати поняття «собівартість реалізованих товарів». Доведено, що у торговельних підприємствах мова може йти лише про первісну вартість таких товарів, у закладах ресторанного господарства – про первісну вартість реалізованих покупних товарів і первісну вартість сировини та купівельних напівфабрикатів, використаних для приготування реалізованої власної продукції. В алгоритмі обчислення собівартості реалізованих товарів, встановленому п. 22 НП(С)БО 9 «Запаси», і прикладі його застосування, наведеному в додатку до цього стандарту бухгалтерського обліку, констатовано помилки методологічного характеру. Запропоновано порядок запису в рахунках бухгалтерського обліку операцій списання продажної вартості реалізованих матеріально відповідальними особами товарів, формування у дебеті субрахунку 902 первісної вартості таких товарів. Зауваження і пропозиції до НП(С)БО 9 спрямовані на усунення наявних у ньому суперечностей, уточнення економічних*



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



понять. Рекомендований спосіб узагальнення облікової інформації на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» характерний для цього субрахунку бухгалтерського обліку, документально обґрунтований.

**Ключові слова:** роздрібна торгівля, оптова торгівля, товари, первісна вартість реалізованих товарів, собівартість реалізованих товарів.

**JEL Classification:** M40, M41, K39

**Absztrakt.** A számviteli terminológia gazdagodott az "Értékesített áruk önköltségi értéke" fogalmában a 9. Nemzeti számviteli szabvány (standard) "Készletek" bevezetésének eredményeként. A nagy- és kiskereskedelmet folytató jogi személyek havonta meghatározzák és leírják az eladott áruk bekerülési értékét. Az Ukrajna Pénzügyminisztériuma által jóvá vannak hagyva az értékesítés eredményeként elidegenített áruk leírási műveleteire vonatkozó számviteli kontírozások. Az eladott áruk "költtségének" kiszámítására és könyvelésére vonatkozó példa a 9. Nemzeti számviteli szabvány (standard) "Készletek" című dokumentumban bemutatott számlákon ellentmondásos. A "költtség" fogalma nem sajátos a vásárlás és az értékesítés szférájában, ahol nincs a kereskedelmi tétel gyártási folyamata. A cikkben fel van tárva az "Értékesített áruk önköltségi értéke" fogalmának gazdasági lényege; meg van vizsgálva az Ukrajna Pénzügyminisztériuma által létrehozott 902 "Értékesített áruk önköltségi értéke" alszámlán szereplő számviteli információk összegzésének jogi eljárása; meg van alapozva az eladott áruk bekerülési értékének ezen az alszámlán történő kezdeti kialakításának módszere. A cikkben felvetett kérdés tanulmányozására a tartalomelemzést és olyan módszereket vannak alkalmazva, mint az összehasonlító jogi, érvelési, dedukciós és indukciós módszer. Meg van állapítva, hogy a nagy- és kiskereskedelmi egységek kereskedelmi és technológiai folyamatát tekintve helytelen az "Értékesített áruk önköltségi értéke" fogalmát használni. Bebizonyosodott, hogy a kereskedelmi vállalkozásoknál csak az ilyen áruk bekerülési értékéről beszélhetünk, az étermi létesítményeknél - a vásárolt és eladott áruk bekerülési értékéről és a saját eladott termékek előállításához felhasznált nyersanyagok és vásárolt félkész termékek bekerülési értékéről. Meg van állapítva, hogy módszertani hibák vannak az eladott áruk bekerülési értékének kiszámítására szolgáló algoritmusban, amelyet a 9. Nemzeti számviteli szabvány (standard) "Készletek" 22. pontja, valamint az e számviteli standard mellékletében bemutatott alkalmazási példa tartalmaz. Ki dolgozásra került egy javasolt eladott áruk eladási értékének a pénzügyi felelősök által történő leírására vonatkozó műveletek eljárása, és az ilyen áruk kezdeti bekerülési értékének a 902. alszámla terhére történő leírása. 9. Nemzeti számviteli szabványhoz (standardhoz) fűzött megjegyzések és javaslatok a benne lévő ellentmondások kiküszöbölésére és a gazdasági fogalmak tisztázására irányulnak. A 902. alszámlára vonatkozó számviteli információk összegzésének ajánlott módszere "Az eladott áruk bekerülési értéke" jellemző erre az alszámlára és dokumentálisan megalapozott.

**Kulcsszavak:** kiskereskedelem, nagykereskedelem, áruk, értékesített áruk belerülési értéke, értékesített áruk önköltségi értéke.

**Abstract.** The accounting terminology was enriched in the concept of "cost of goods sold" as a result of the introduction of The National accounting regulations (standards) 9 "Inventories". The legal entities that conduct the wholesale and retail trade monthly determine and write off the cost of goods sold. The standard correspondence of accounts for the write-off operations of goods that were disposed of as a result of sale approved by the Ministry of Finance of Ukraine. The example of calculating and recording the "cost" of goods sold in the accounts presented in The National accounting regulations (standards) 9 "Inventories" is controversial. The concept of "cost" is not peculiar to the sphere of purchase and sale, in which there is no process of manufacturing of the trade item. In the article the economic essence of the concept of "cost of goods sold" was found out; the legal procedure for summarizing accounting information on subaccount 902 "Cost of Goods Sold" established by the Ministry of Finance of Ukraine was considered; the method of the initial cost of goods sold formation on this subaccount was substantiated. The content analysis and such methods as comparative legal, argumentation, deduction and induction were used to study the issue raised in the article. It was noted



*that given the trade and technological process of wholesale and retail trade entities, it is incorrect to use the concept of "cost of goods sold". It was proved that in trade enterprises we could only talk about the initial cost of such goods, in restaurant establishments - about the initial cost of purchased sold goods and the initial cost of raw materials and purchased semi-finished products used for the preparation of their own sold products. It was stated and argued that there are methodological errors in the algorithm for calculation of the cost of goods sold, enshrined in clause 22 of The National accounting regulations (standards) 9 "Inventories", and in the example of its application presented in the appendix to this accounting standard. It was proposed the procedure for operations of writing off the sales value of sold goods by financially responsible persons, and the formation of the initial cost of such goods in the debit of subaccount 902. The comments and suggestions to The National accounting regulations (standards) 9 are aimed at the elimination of contradictions in it and clarification of economic concepts. The recommended method of summarizing of accounting information on subaccount 902 "Cost of Goods Sold " specific to this subaccount was documented.*

**Keywords:** retail trade, wholesale trade, goods, initial cost of goods sold, cost of goods sold.

**Постановка проблеми.** Суб'єкти господарювання, котрі провадять діяльність у сфері товарного обігу, на підставі первинних документів, що засвідчують факт продажу товару, визначають і списують його «собівартість». Під час виконання таких облікових дій керуються нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (НП(С)БО) [1, п. 22], користуються Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, виданими Міністерством фінансів України (МФУ) [2, п. 2.21, 5.6, приклад 5 дод. 1, операції 19, 20, 32 дод. 3].

Вперше словосполучення «собівартість реалізованих товарів» було вжито у тексті НП(С)БО, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності [1], а після набрання нормативним актом чинності як спеціальне поняття включено до бухгалтерської термінології. Проте з 01.01.2000 р. й дотепер бракує його правової дефініції. Законодавчо визначено тільки алгоритм обчислення собівартості реалізованих товарів [1, п. 22], який підлягає дискусії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Таким професійним терміном оперують науковці, котрі досліджують різні аспекти обліку, аудиту товарів, що вибули унаслідок реалізації. Однак економічна сутність поняття «собівартість реалізованих товарів» залишилася поза їхньою увагою. Тим часом у деяких наукових працях мова йдеться про «фактичну собівартість» оприбуткованих [3, с. 126–127; 4, с. 462], реалізованих [5, с. 59–61] товарів і навіть можна знайти твердження, що «фактична собівартість реалізованих товарів являє собою продажну вартість реалізованих товарів та суму торгової націнки» [5, с. 61].

**Мета статті** – з'ясувати економічну сутність поняття «собівартість реалізованих товарів»; розглянути законодавчо встановлений порядок узагальнення облікової інформації на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»; обґрунтувати і запропонувати спосіб формування на цьому субрахунку первісної вартості реалізованих товарів.

**Методи і методологія.** Методологічною основою дослідження стали

філософські концептуальні положення про системний підхід, про єдність теорії та практики; законодавчо встановлені прийоми ведення бухгалтерського обліку запасів.

Для досягнення поставленої мети використано такі методи наукового пізнання: контент-аналіз – у процесі опрацювання нормативно-правових актів, наукової літератури; порівняльний – під час зіставлення типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, затвердженої різними центральними органами виконавчої влади; логічні – аби обґрунтувати порядок узагальнення облікової інформації на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» і сформулювати висновки за результатами дослідження; застосовано аргументацію – для підтвердження їхньої істинності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відомо, що оптова і роздрібна торгівля – це дві різні форми господарсько-торговельної діяльності (табл. 1), з характерним кожній технологічним процесом.

**Таблиця 1.**

**Стандартизовані визначення оптової та роздрібно торгівлі**

Термін	Визначення, подане в ДСТУ 4303:2004
Роздрібна торгівля	Вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надавання йому торговельних послуг
Оптова торгівля	Вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачеві через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання та надавання пов'язаних із цим послуг

*Джерело:* [6, пп. 4.4, 4.5 п. 4].

Просування товарів від виробника до споживача відбувається завдяки ініціативній, систематичній, виконуваній на власний ризик для одержання прибутку діяльності юридичних і фізичних осіб – підприємців щодо купівлі та продажу товарів [6, пп. 4.1, 4.2 п. 4]. Останні законодавчо визначено як один із видів запасів підприємства; матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються ним з метою подальшого продажу [1, абз. 5 п. 6].

Відомо, що в місцях зберігання товарів (складі оптового / роздрібно торговельного підприємства) ведуть їх кількісно-сумовий облік. У роздрібній мережі в місцях для показування, вибирання товарів та обслуговування покупців (торговельному залі, спеціально обладнаному робочому місці для торгівлі в роздріб) товари обліковують тільки в грошовому виразі (застосовують сумовий метод обліку товарно-матеріальних цінностей).

Де-факто, товари на складі підприємства оптової торгівлі (на субрахунку 281 «Товари на складі») можуть обліковувати (облікова ціна) за такою вартістю:

- 1) первісною, якщо вона сформована на момент їх оприбуткування;
- 2) купівельною (вона ж є первісною), у разі відсутності інших фактичних витрат із переліку, закріпленого п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»;
- 3) купівельною, у разі обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) на окремому субрахунку й відсутності інших фактичних витрат із переліку, закріпленого п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси» [1]. Транспортно-заготівельні витрати



розподіляються між товарами, що вибули упродовж місяця, й тими, що залишилися на кінець цього звітного періоду. Первісна вартість товарів, що вибули, і залишку товарів на кінець місяця визначається шляхом додавання до їхньої купівельної вартості належної суми ТЗВ.

Відмітимо, що в даному дослідженні терміни вживаються у такому значенні: облікова ціна – це виражена у грошах вартість одиниці товару, за якою ведуть облік його наявності та руху; купівельна вартість – виражена у грошах ціна одиниці товару (без урахування податку на додану вартість), за якою його було придбано у постачальника.

Згідно з нормою п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси», первісну вартість одержаного від постачальника («придбаного за плату») товару визначають за такою формулою:

$$ПВ = Вк + М + Пн + ТЗВ + ІВ, \quad (1)$$

де  $Вк$  – купівельна вартість товару (без урахування ПДВ), визначена сторонами договору й указана постачальником у первинному документі, що підтверджує факт його передачі-отримання (накладна тощо), грн;  $М$  – сума ввізного мита, грн;  $Пн$  – сума непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству, грн;  $ТЗВ$  – транспортно-заготівельні витрати, грн;  $ІВ$  – інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товару і доведенням його до стану, в якому він придатний для використання у запланованих цілях, грн.

Звернімо увагу на те, що перший елемент первісної вартості ( $Вк$ ) у абз. другому п. 9 НП(С)БО 9 визначено дещо інакше, а саме: «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків» [1]. Варто зазначити, що «ціна товару, встановлена у договорі постачання (купівлі-продажу)», «сума, що сплачується постачальнику (продавцю) згідно з цим договором» і «купівельна вартість товару, одержаного від постачальника, з яким укладено згаданий договір» – це три різні правові поняття. Не заглиблюючись (у межах цього дослідження) в їхню сутність, відмітимо, що в договорі ціна «встановлюється за домовленістю сторін» [7, ч. 1 ст. 632; 8, ч. 1, 3, 5 ст. 180], прописують її складові (ціна може включати вартість тари (упаковки), навантажувальних робіт, транспортування) та суму, яку потрібно заплатити у підсумку.

Розглянемо структуру оптової і роздрібною ціни коли товар не підакцизний, облік ТЗВ ведуть на окремому субрахунку, відсутні інші витрати з переліку, наведеного в п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси», суб'єкт господарювання не є платником податку на додану вартість (ПДВ), не практикує знижки, не має операцій повернення покупцями товару. Адже необхідність врахування під час розгляду формування ціни продажу товару наведених вище умов зумовлена чинними дефінітивними нормами, згідно з якими акцизний податок, ПДВ [6, пп. 8.6 п. 8; 9, пп. 8, 12 п. 1 ст. 1], транспортно-заготівельні витрати [1, п. 9] не входять до складу постачальницько-збутової і торговельної надбавки (націнки), а дохід (виручка) від реалізації товарів – це сума грошей, одержаних від продажу товарів [6, п. Б.4 дод. Б], «загальний дохід ... від реалізації ... товарів ... без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо)» [14, п. 7].

За таких умов формування ціни одиниці товару, який надходить у торговий обіг у порядку оптової купівлі-продажу (оптової ціни [6, пп. 8.3 п. 8]), можна описати такою формулою:

$$\text{ОЦ} = \text{Вк} + \text{ТЗВ} + \text{ПЗН}, \quad (2)$$

де ПЗН – постачальницько-збутова надбавка, грн.

$$\text{Якщо ПВ} = \text{Вк} + \text{ТЗВ}, \quad (3)$$

$$\text{тоді ОЦ} = \text{ПВ} + \text{ПЗН}. \quad (4)$$

Однак варто відмітити, що коли облік ТЗВ ведуть на окремому субрахунку, розмір транспортно-заготівельних витрат на одиницю товару можна визначити тільки наприкінці звітного періоду. Саме тому формуючи оптову чи роздрібну ціну товару доцільно користуватись плановою величиною середнього відсотку ТЗВ.

Торговельно-технологічний процес підприємства роздрібною торгівлі зумовлює застосування під час обліку товарів методу «ціни продажу». Облік наявних у матеріально відповідальних осіб, а також одержаних й реалізованих ними товарів, ведуть на субрахунку 282 «Товари в торгівлі» [11] (рахунках третього порядку, відкритих в розвиток цього рахунку другого порядку для детального угруповання та обліку товарів по роздрібним цінам (ціні продажу)).

Формування ціни продажу одиниці товару, який надходить у торговий обіг у порядку роздрібною купівлі-продажу (роздрібною ціни [6, пп. 8.4 п. 8]), відбувається з дотриманням такого алгоритму:

$$\text{РЦ} = \text{Вк} + \text{ТЗВ} + \text{ТН} = \text{ПВ} + \text{ТН} = \text{Ц}_{\text{об}^P}, \quad (5)$$

де ТН – торговельна націнка, грн;  $\text{Ц}_{\text{об}^P}$  – ціна одиниці товару, за якою ведуть облік його наявності та руху в роздрібній мережі (облікова ціна), грн.

Помічено, що чинна правова дефініція поняття «торговельна надбавка (націнка)» застаріла, тому існує нагальна потреба змінити її, наприклад на таку: «Торговельна націнка – це сума, на яку під час роздрібною продажу підвищена купівельна ціна товару; різниця між роздрібною і купівельною вартістю товару; частина роздрібною ціни товару, що утворюється з суми транспортно-заготівельних витрат, податкового зобов'язання (з акцизного податку, податку на додану вартість) і суми, потрібної для покриття витрат, пов'язаних з обігом товару, і отримання прибутку.

Реалізовані суб'єктами оптової і роздрібною торгівлі товари підлягають списанню. По-перше, це необхідно робити для того, щоб зменшити кількість товарів, підзвітних матеріально відповідальній особі / бригаді матеріально відповідальних осіб. При цьому вартість товарів, відпущених цими особами покупцям, обчислюють виходячи з їхньої обліковою ціни. По-друге, згідно методології бухгалтерського обліку [12, п. 5–7, 10; 13, п. 6 розд. 2, п. 14, пп. 1 пп. 2 п. 15 розд. 3], потрібно вирахувати первісну вартість реалізованих у звітному періоді товарів і включити її до складу матеріальних витрат операційної діяльності цього періоду.

Відповідно до вимог п. 22 НП(С)БО 9 [1] «собівартість реалізованих товарів» потрібно рахувати за такою формулою:

$$\text{СВ}_{\text{РТ}} = \text{В}_{\text{ПР}} - \text{ТН}_{\text{РТ}}, \quad (6)$$

де  $\text{В}_{\text{ПР}}$  – роздрібна (продажна) вартість реалізованих товарів, грн;  $\text{ТН}_{\text{РТ}}$  – сума торговельної націнки, що відноситься до реалізованих товарів, грн.

Натомість у прикладі 2 із додатку до цього стандарту бухгалтерського обліку подано алгоритм обчислення «собівартості реалізованих товарів», який містить помилку, а саме:

$$СВ_{РТ} = В_{ПР} - ТН_{РТ} - ТЗВ_{РТ}, \quad (7)$$

де  $ТЗВ_{РТ}$  – сума транспортно-заготівельні витрат, що відноситься до реалізованих товарів, грн.

Зауважимо, якщо дотримуватись такого правила виконання обчислювального процесу буде визначено не «собівартість» ( $СВ_{РТ}$ ), а «купівельну вартість» реалізованих товарів ( $КВ_{РТ}$ ). Підтвердження цьому знаходимо у примітці «\*\*» до тексту згаданого прикладу де пояснюється, що сума, одержана в результаті проведеного з дотриманням такого алгоритму розрахунку, є саме купівельною вартістю таких товарів. Отже  $СВ_{РТ} = В_{ПР} - ТН_{РТ} - ТЗВ_{РТ} = КВ_{РТ}$ , тобто  $СВ_{РТ} = КВ_{РТ}$ . З огляду на зміст примітки, у тексті прикладу 2 додатку до НП(С)БО 9 «Собівартість реалізованих товарів ... становить:  $540 - 168 - 53 = 319$ » замість слова «собівартість» мали б бути слова «купівельна вартість». Підсумовуючи вищевикладене констатуємо, у тексті прикладу з національного стандарту бухгалтерського обліку, який досліджувався [1, приклад 2 дод.], поняття «собівартість» і «купівельна вартість» реалізованих товарів вжито як тотожні, що суперечить нормам п. 9 і п. 22 НП(С)БО 9 «Запаси» [1].

Зважаючи на умови, з урахуванням яких вище розглянуто формування оптової і роздрібною ціни товару, первісну вартість («собівартість») реалізованих оптом товарів потрібно обчислювати за такою формулою:

$$ПВ^o_{РТ} = К_{РТ} \times В_{КТ} + ТЗВ_{РТ}, \quad (8)$$

де  $К_{РТ}$  – кількість реалізованого товару, од.;  $В_{КТ}$  – купівельна вартість товару, грн за од.;  $ТЗВ_{РТ}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів, грн.

На кінець звітного періоду визначати первісну вартість залишку товарів на складі за таким виразом:

$$ПВ^o_{ЗТ} = К_{ЗТ} \times В_{КТ} + ТЗВ_{ЗТ}, \quad (9)$$

де  $К_{ЗТ}$  – залишок товару, од.;  $ТЗВ_{ЗТ}$  – сума транспортно-заготівельних витрати, що відноситься до залишку товарів, грн.

$$\text{Якщо } С_{К}^{281} = С_{Н}^{281} + ДО^{281} - КО^{281} = К_{ЗТ} \times В_{КТ}, \quad (10)$$

$$\text{тоді } ПВ^o_{ЗТ} = С_{К}^{281} + ТЗВ_{ЗТ} = С_{К}^{281} + С_{К}^{ТЗВ}, \quad (11)$$

де  $С_{Н}$  – сальдо на початок місяця;  $ДО$  – дебетовий оборот;  $КО$  кредитовий оборот;  $С_{К}$  – сальдо на кінець місяця; 281 – код субрахунку бухгалтерського обліку «Товари на складі»;  $С_{К}^{ТЗВ}$  –  $С_{К}$  субрахунку, на якому ведуть облік транспортно-заготівельних витрат.

Якщо вважати, що торговельна націнка – це різниця між роздрібною і купівельною/оптовою вартістю товару, тоді первісну вартість («собівартість») товарів, реалізованих у роздріб, потрібно обчислювати керуючись таким алгоритмом:

$$ПВ^p_{РТ} = В_{ПР} - ТН_{РТ} + ТЗВ_{РТ}. \quad (12)$$

А первісну вартість залишку товарів на кінець звітного періоду визначати відповідно до такої формули:

$$\text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{ЗТк}} = \text{ЗТ}_{\text{РЦк}} - \text{ТН}_{\text{ЗТк}} + \text{ТЗВ}_{\text{ЗТк}}, \quad (13)$$

$$\text{або } \text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{ЗТк}} = \text{Ск}^{282} - \text{Ск}^{285} + \text{Ск}^{\text{ТЗВ}}, \quad (14)$$

де  $\text{ЗТ}_{\text{РЦк}}$  – роздрібна (продажна) вартість залишку товарів на кінець місяця [сальдо в субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ( $\text{Ск}^{282}$ )], грн;  $\text{ТН}_{\text{ЗТк}}$  – сума торговельної націнки, що відноситься до залишку товарів на кінець місяця [сальдо в субрахунку 285 «Торгова націнка» ( $\text{Ск}^{285}$ )], грн;  $\text{ТЗВ}_{\text{ЗТк}}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до залишку товарів на кінець місяця [сальдо в субрахунку «ТЗВ» ( $\text{Ск}^{\text{ТЗВ}}$ )], грн.

Звернімо увагу, первісну вартість залишку товарів на кінець звітної періоду ( $\text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{ЗТк}}$ ) визначено шляхом «згортання сальдо» за всіма синтетичними рахунками другого порядку (субрахунками 282 «Товари в торгівлі», 285 «Торгова націнка» і «Транспортно-заготівельні витрати»), тобто відповідно з інструкцією щодо ведення рахунку 28 «Товари» з наказу МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [11], з дотриманням вимог п. 8, 9, 11–13 НП(С)БО 9 [1].

Якщо керуватись чинним правовим тлумаченням терміну «торговельна надбавка (націнка)» [9, п. 12 ч. перша ст. 1] і дотримуватись вимог п. 22 НП(С)БО 9 [1], тоді формули для обчислення первісної вартості («собівартості») товарів, реалізованих у роздріб, і первісної вартості залишку товарів на кінець звітної періоду будуть іншими, а саме:

$$\text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{РТ}} = \text{В}_{\text{ПР}} - \text{ТН}_{\text{РТ}}, \quad (15)$$

$$\text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{ЗТк}} = \text{ЗТ}_{\text{РЦк}} - \text{ТН}_{\text{ЗТк}}, \quad (16)$$

$$\text{або } \text{ПВ}^{\text{P}}_{\text{ЗТк}} = \text{Ск}^{282} - \text{Ск}^{285}. \quad (17)$$

Як бачимо, в останніх відсутні транспортно-заготівельні витрати ( $\text{ТЗВ}_{\text{РТ}}$ ,  $\text{ТЗВ}_{\text{ЗТк}}$ ,  $\text{Ск}^{\text{ТЗВ}}$ ). Отже виникає питання щодо ведення активного додаткового регулюючого бухгалтерського рахунку «ТЗВ», який призначено для коригування оцінки товарів.

На підставі вищевикладеного припускаємо, що автори НП(С)БО 9 й ті, хто аналізував і затверджував цей документ, включаючи до складу первісної вартості запасів ТЗВ, не врахували зміст правової дефініції поняття «торговельна надбавка (націнка)», через це у подальшому при написанні й затвердженні тексту прикладу 2 додатку до цього стандарту бухгалтерського обліку були вимушені маніпулювати економічними поняттями.

Усім відомо лексичне значення слова собівартість – це «витрати підприємства на виготовлення товарів, що складаються з витрат на засоби виробництва й заробітної плати» [15, с. 1157; 16, с. 814]. Термін «собівартість» притаманний сфері виробництва готової продукції, надання послуг, виконання робіт. Отже, у НБ(С)БО 9 «Запаси» й інших взаємопов'язаних нормативно-правових актах мова може йти лише про первісну вартість реалізованих товарів.

Припускаємо, що в НП(С)БО 9 «Запаси» термін «собівартість реалізованих товарів» з'явився в результаті перекладу тексту документа з англійської. Так, *cost of goods sold* (COGS) може перекладатися як вартість проданих товарів, так і як собівартість проданих товарів; *cost of sales* – як собівартість продаж, так і як собівартість реалізованої продукції. Дізнатися більше про сутність цих понять можна опрацювавши відповідну навчальну літературу, наукові праці зарубіжних фахівців,





зокрема Д. Фернандо [17], Х. Мохеб-Алізаде, Р. Хендфілда [18, с. 460–473], П. Пурнамасарі, Р. Мардіні, А. Н. Рахмані, І. П. Прамоно, Т. Мустіказарі, І. Р. Утамі, Л. Сугіхарта [19, с. 214–223], Ш. Росса [20], С. Супріанто, Д. Ельвіаніта Мартанті [21, с. 27–35], Е. Супріані, Л. С. Суджімана [22, с. 1452–1457], А. Вікаксоно, Ч. Анвара [23, с. 124–128], та ін.

На нашу думку, вживати термін «собівартість реалізованих товарів», іншими словами «витрати підприємства на виготовлення реалізованих товарів», некоректно. Адже, як уже йшлося вище, комплекс робіт із формування товарних запасів в оптовій та роздрібній ланці (складські операції [6, пп. 7.2 п. 7]), торговельно-технологічний процес у роздрібній торговельній мережі [6, пп. 7.1 п. 7] не включають операції з виробництва («виготовлення») товарів. У Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД–2010), яку створено на основі НАСЕ (Класифікації видів економічної діяльності Європейського Співтовариства), оптову та роздрібну торгівлю визначено як «продаж без перероблення» будь-яких видів товарів «і надання допоміжних послуг, пов'язаних із торгівлею товарами» [24, секція G]. Також неправильно використовувати як термін словосполучення «собівартість реалізованої готової продукції» тому, що «вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [1, п. 8].

Суб'єкти господарювання, котрі провадять діяльність у сфері ресторанного господарства [24, групи 56.1–56.3 розд. 56 секція I], на відміну від підприємств оптової й роздрібною торгівлі, виробляють і продають кулінарну продукцію, хлібобулочні та борошняні кондитерські вироби (продукцію власного виробництва), а також купують товари та перепродають їх споживачам без кулінарного оброблення (покупні товари). Алгоритм формування продажної ціни покупного товару такий самий, як у роздрібній торгівлі. Продажна ціна продукції власного виробництва визначається за допомогою калькуляції, яка дозволяє здійснити розрахунок вартості потрібного набору сировини згідно з рецептурою кожної страви.

Питання методології бухгалтерського обліку господарських операцій суб'єктів ресторанного господарства докладно розкрито у методичних рекомендаціях, розроблених і затверджених Міністерством економіки України [25], порядок формування складу витрат підприємств торгівлі і ресторанного господарства, методики їх планування – у методичних рекомендаціях, виданих Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України [13]. Автори згаданих відомчих актів, що носять рекомендаційний характер, добре обізнані з специфікою оптової та роздрібною торгівлі, виробничо-торговельної діяльності закладів ресторанного господарства, дотримувалися не тільки методологічних засад ведення бухгалтерського обліку, визначених НП(С)БО, але й оперували, наявною у них термінологією. Проте, вони майстерно лавірували із офіційними поняттями, уточнивши значення деяких з них [13, ст. 1.1 ч. 21], а саме:

1. Собівартість реалізованих товарів – це первісна вартість товарів, що вибули. Це визначення цитують Т.С. Шаровська, М. Шерстюк [26, с. 76].



2. Собівартість реалізованої продукції власного виробництва – це первісна вартість продуктів (сировини) витрачених на її виготовлення.

3 огляду на вищевикладене, зважаючи на правове визначення понять торговельна надбавка (націнка), дохід (виручка) і чистий дохід від реалізації товарів, а також за умови, що облік транспортно-заготівельних витрат, не ведуть на окремому субрахунку, більш слушною може бути одна з таких редакцій третього речення п. 22 НП(С)БО 9 «Запаси»:

1. Первісна вартість реалізованих товарів визначається шляхом зменшення їхньої продажної (роздрібної) вартості на суму торговельної націнки, що відноситься до таких товарів. Але для того, щоб ця формула працювала потрібно змінити чинне правове визначення поняття «торговельна надбавка (націнка)».

2. Первісна вартість реалізованих товарів визначається шляхом зменшення їхньої продажної (роздрібної) вартості на суму торговельної націнки, що відноситься до таких товарів, і податкового зобов'язання (з акцизного податку, податку на додану вартість), обчисленого з доходу від їх реалізації.

3. Первісна вартість реалізованих товарів визначається шляхом зменшення чистого доходу від реалізації товарів на суму торговельної націнки, що відноситься до таких товарів.

Також не можна залишити поза увагою затверджені Міністерством фінансів України 07.10.2022 р. зміни до НБ(С)БО 9 «Запаси», зокрема доповнення п. 4 цього стандарту бухгалтерського обліку новим абзацом такого змісту: «Первісна вартість – фактична собівартість запасів, визначена відповідно до цього Національного положення (стандарту)» [27, п. 2]. Адже у цій правовій дефініції вбачаємо дві неточності. По-перше, у згаданому стандарті бухгалтерського обліку [1] відсутнє визначення поняття «фактична собівартість запасів». Відомо, що нормами п. 9–13 НП(С)БО 9 [1] врегульовано порядок первісного оцінювання запасів, а п. 22 цього ж стандарту бухгалтерського обліку і п. 10 НП(С)БО 16 «Витрати» [12] визначено алгоритм обчислення «собівартості реалізованих товарів». По-друге, потребує уточнення єдина найістотніша ознака визначуваного поняття, бо «фактична собівартість запасів» буває виробничою, повною тощо.

Далі розглянемо схему реєстрації та групування облікової інформації про «собівартість» реалізованих товарів.

Відомо, що в чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11] є субрахунок з кодом 902, який має назву «Собівартість реалізованих товарів». Його використовують [11] для узагальнення методом подвійного запису інформації про «собівартість реалізованих товарів, яка визначається згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (див. табл. 2), тобто з дотриманням вимог п. 22 цього нормативно-правового акта. «За дебетом рахунку ... відображається ... фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)» [11], іншими словами (якщо взяти до уваги зміст уточнення, поданого в круглих дужках, і офіційно [1, п. 4] встановлену тотожність понять «первісна вартість» і «фактична собівартість запасів») – вартість реалізованих товарів, яку обчислюють як різницю між їхньою первісною вартістю



та сумою торгових націнок. Отже, стикаємося з черговою юридичною колізією, для усунення якої з процитованого вище тексту потрібно вилучити слова «(без торгових націнок)», або замінити слова «фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)» такими – «первісна вартість реалізованих товарів».

**Таблиця 2.**

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій списання сум торговельної націнки та транспортно-заготівельних витрат, що припадають на реалізовані товари, «собівартості» таких товарів, затверджена Міністерством фінансів України**

Зміст операції	НП(С)БО 9 «Запаси»		Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	
	дебет	кредит	дебет	кредит
1. Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари (ТН <sub>PT</sub> ) або способом сторно <sup>1</sup>	–	–	285	282
	282	285	282	285
2. Списано собівартість реалізованих товарів	902 <sup>2</sup>	282	902 <sup>3</sup>	282
3. Списано суму транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів (ТЗВ <sub>PT</sub> ) (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів)	з 20.06.2000 р. до 01.01.2023 р.		902	28
	902	289		
	902	Окремий субрахунок, на якому ведеться облік транспортно-заготівельних витрат	902	28

<sup>1</sup>Бухгалтерські проведення цієї операції з додатку 3 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [2] повністю збігаються з наведеними в Інструкції про застосування Плану рахунків [11] (див. призначення субрахунку 285 «Торгова націнка»).

<sup>2</sup>Собівартість реалізованих товарів дорівнює їхній купівельній вартості, адже обчислюється як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки і транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до таких товарів [1, приклад 2 дод.].

<sup>3</sup>Собівартість реалізованих товарів обчислюється як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки, що припадає на такі товари [2, п. 2.21 розд. 2, приклад 5 дод. 1, операції 19, 20, 32 дод. 3].

*Джерело:* узагальнено авторами за нормативно-правовими актами [1; 2].

Як бачимо (поз. 1 і 2 табл. 2), згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» [1] і Методичними рекомендаціями з наказу МФУ від 10.01.2007 р. № 2 [2], списання підзвітних матеріально відповідальній особі реалізованих товарів у бухгалтерському обліку відображається двома проведеннями.

Суть першого, в дебет субрах. 285 з кредиту субрах. 282 / способом сторно



в дебет субрах. 282 з кредиту субрах. 285 (поз. 1 табл. 2), – зменшення вартості товарів, наявних у суб'єкта господарювання / підзвітних матеріально відповідальній особі (бригаді матеріально відповідальних осіб), на суму торговельної націнки, що припадає на ту їх частину, що вибула внаслідок продажу.

Зміст другого проведення (див. поз. 2 табл. 1) спірний. Адже, згідно з п. 22 НП(С)БО 9 [1], положення якого копійовано в п. 2.21 розд. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [2], «собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари». В результаті виконання такої арифметичної дії обчислюють первісну вартість реалізованих товарів, яка включає відповідну суму транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів [1, п. 9; 2, п. 2.2 розд. 2, п. 5.5, 5.6 розд. 5]. Отже, де-юре суть другого проведення (в дебет субрах. 902 з кредиту субрах. 282) така: зменшення вартості товарів, наявних у суб'єкта господарювання / підзвітних матеріально відповідальній особі (бригаді матеріально відповідальних осіб), на первісну вартість реалізованих товарів.

За допомогою третього проведення (див. поз. 3 табл. 1), в дебет субрах. 902 з кредиту субрах. 289 (окремого субрахунка, на якому ведеться облік ТЗВ), суму транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів (ТЗВ<sub>РТ</sub>), включають у первісну вартість таких запасів.

Як бачимо, якщо дотримуватись вимог п. 22 НП(С)БО 9 і застосовувати затверджену МФУ типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій списання реалізованих товарів, (див. поз. 3 табл. 2), тоді сума ТЗВ, що відносяться до таких товарів, на дебеті субрах. 902 записується двічі.

Щоб цього уникнути, всупереч вимогам п. 22 НП(С)БО, у прикладі 2 додатка до НП(С)БО 9 при обчисленні «собівартості реалізованих товарів», ТЗВ, що припадають на такі товари, є одним із від'ємників.

Пропонуємо встановити для суб'єктів господарювання, які провадять роздрібну торгівлю, такий варіант запису операцій в субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (табл. 3).



Таблиця 3.

**Узагальнення облікової інформації  
 на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Документальні підстави для запису операції в рахунках бухгалтерського обліку
	дебет	кредит	
1. Списано з матеріально-відповідальних осіб облікову вартість реалізованих товарів [вартість реалізованих товарів за цінами продажу (В <sub>ПР</sub> )] <sup>2</sup>	902 <sup>1</sup>	282	Первинні документи, що підтверджують здачу виторгу в касу або на поточний рахунок підприємства, додані до звіту матеріально відповідальної особи
2. Списано суму торговельної націнки, що припадає на реалізовані товари <sup>3</sup> (ТН <sub>РТ</sub> ) [спосіб сторно]	902 <sup>1</sup>	285	Розрахунок, бухгалтерська довідка до субрах. 902
3. Списано суму транспортно-заготівельних витрат, що припадає на реалізовані товари / транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари, включено у первісну вартість таких товарів (ТЗВ <sub>РТ</sub> )	902	Окремий субрахунок, на якому ведеться облік транспортно-заготівельних витрат	
4. Списується сума дебетового обороту субрах. 902 (ДО <sup>902</sup> ) в порядку його закриття (ДО <sup>902</sup> = В <sub>ПР</sub> – ТН <sub>РТ</sub> + ТЗВ <sub>РТ</sub> = ПВ <sup>РТ</sup> )	791	902	Бухгалтерська довідка до субрах. 791

<sup>1</sup>Бухгалтерські проведення операцій списання реалізованих товарів і торговельної націнки, що відноситься до таких товарів, збігаються з наведеними у пп. 2.3 п. 3 Методичних рекомендацій з наказу Міністерства економіки України від 17.06.2003 р. № 157 [25].

<sup>2</sup>Науковець О. Т. Поліщук і бухгалтер ПП «Конекс» (основний вид економічної діяльності – роздрібна торгівля фармацевтичними товарами) Д.О. Кушніта [28, с. 226], визначають зміст цієї операції так: «списано роздрібну вартість реалізованих лікарських засобів».

<sup>3</sup>Різниця між роздрібною і купівельною/оптовою вартістю реалізованих товарів.

*Джерело:* авторська розробка.

За економічною та структурною ознакою субрахунок 902 – операційний, калькуляційний, адже застосовується для узагальнення інформації про первісну вартість реалізованих товарів (фактичних витрат підприємства, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях). На дебеті субрах. 902 (Д<sup>902</sup>) реєструють всю облікову інформацію, потрібну для обчислення первісної вартості реалізованих у звітному місяці товарів, тобто  $ДО^{902} = ПВ^{РТ}$ .

Проте, виходячи з відомостей табл. 2 і 3, процес обчислення останньої буде різним.

Підбиваючи підсумки дослідження офіційної процедури бухгалтерського

обліку «собівартості» реалізованих товарів, пропонуємо:

1) перейменувати субрахунок 902 з «Собівартість реалізованих товарів» на «Первісна вартість реалізованих товарів»;

2) внести зміни у текст, закріпленої в Інструкції про застосування Плану рахунків [18] характеристики рахунку 90 «Собівартість реалізації», а саме: в першому реченні другого абзацу слова «фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)» замінити словами «первісна вартість реалізованих товарів, сировини і купівельних напівфабрикатів, використаних в закладах ресторанного господарства для приготування проданої власної продукції»;

3) виправити помилки методологічного характеру, наявні у НП(С)БО 9 [1], зокрема в умові прикладу 2 для обліку товарів на субрах. 282, до якого відкрито два регулюючі рахунки (контрарний контрактивний субрах. 285 «Торгова націнка» і додатковий активний субрах. «Транспортно-заготівельні витрати»), застосувати ціну продажу (роздрібну вартість).

4) переглянути в НП(С)БО 9 [1] і Методичних рекомендаціях, затверджених наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2 [2], типові бухгалтерські проведення операцій списання реалізованих товарів, і торговельної націнки, що відноситься до таких товарів;

5) перейменувати рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» у звітах про фінансові результати (форми № 2, 2-м, 2-мс) на «Собівартість виконаних робіт, наданих послуг; первісна вартість реалізованих товарів (готової продукції), сировини та купівельних напівфабрикатів, використаних в закладах ресторанного господарства для приготування проданої власної продукції».

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В оптовій і роздрібній торгівлі відбувається купівля-продаж товарів. Останні є предметом торгівлі й представляють собою матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Собівартість [фр. Le coût de revient (ou le prix de revient), англ. Cost price] – це витрати підприємства на виготовлення продукту (готової продукції, виконаної роботи, наданої послуги). Згідно з КВЕД 2010 [24], ДСТУ 4303:2004 [6] підприємства оптової й роздрібної торгівлі не провадять виробничу діяльність. Їхні витрати з переліку, закріпленого у п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси» [1], – це документально підтвержені витрати, пов'язані з придбанням товару у постачальника та доведенням його до стану придатного для використання у запланованих цілях, тобто для продажу. Сформована з урахуванням таких фактичних витрат ціна товару, є первісною (ще не зміненою торговельним підприємством).

Отже, з огляду на чинні методологічні засади бухгалтерського обліку запасів [1], торговельно-технологічний процес оптової, роздрібної торгівлі, сукупність операцій закладів ресторанного господарства, які забезпечують виробництво кулінарної продукції, булочних і борошняних кондитерських виробів та їх продаж, у згаданих галузях економічної діяльності, доцільно вживати поняття «первісна вартість реалізованих товарів», «первісна вартість сировини та купівельних напівфабрикатів,



використаних для приготування реалізованої власної продукції» (у закладах ресторанного господарства). Саме цими термінами вже оперують деякі практики і науковці, зокрема Наумова Т. А., Топоркова О. В., Янчева І. В. [29, с. 156].

Запропонований спосіб узагальнення облікової інформації на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» повністю відповідає його призначенню, визначеному в Інструкції про застосування Плану рахунків [11], документально обґрунтований, враховує економічну сутність реєстрованої на ньому облікової інформації.

Дослідник чинної методології фінансового обліку товарних запасів С.І. Дробязко відзначив, що «у міжнародній практиці зовсім відсутнє поняття первинної вартості товарів, хоча поряд із цим існує визначення витрат на їх придбання й інші» [30, с. 8]. Так, у тексті Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (МСБО 2, англ. IAS 2) [31; 32] не можна знайти словосполучення «первісна вартість». Термінологія IAS 2 Inventories [31, п. 10, 11] включає поняття «cost of inventories» і «costs of purchase». Перше може перекладатися як «собівартість запасів», так і як «вартість запасів», друге – як «витрати на придбання», «витрати на закупівлю», «вартість покупки». В українськомовному варіанті IAS 2 [32] знаходимо складові «собівартості запасів» (п. 10) і елементи «витрат на придбання» (п. 11). Відмітимо, що в згаданому міжнародному стандарті бухгалтерського обліку трактування понять «cost of inventories» і «costs of purchase» спірні й потребують окремого дослідження.

### Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
3. Ганін В., Шуляк В. Ефективність організації обліку та аналізу товарних операцій на підприємствах торгівлі. *Молодий вчений*. 2019. № 11 (7 5). С. 124–129. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-28>.
4. Озеран А. Проблеми калькулювання ціни продажу у роздрібній торгівлі. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2010 р. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; редкол.: М. І. Бондар, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко [та ін.]. Київ : КНЕУ, 2010. С. 460–463. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/52e07914-4f6f-44d3-9e74-1feb15d30d47> (дата звернення: 02.01.2025).
5. Гноєва І. М., Успенко М. О. Проблеми обліку реалізації товарів на підприємстві та шляхи їх вирішення. *Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Мукачеве, 25 листоп. 2014 р. С. 59–61. URL: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/220/1/010%20Akt.%20problemu%20obl.%202014.pdf> (дата звернення: 02.01.2025).
6. ДСТУ 4303:2004 Торгівля роздрібна та оптова. Терміни та визначення понять : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 08.06.2004 р. № 130. URL: <https://gb.expertus.com.ua/laws/37174> (дата звернення: 02.01.2025).
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.



- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  9. Про ціни та ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.01.2025).
  11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  13. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  15. Великий тлумачний словник української мови / уклад і голов. ред. Т. Бусел. Київ; Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.
  16. Сучасний тлумачний словник української мови: 65000 слів / за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. Харків : Школа, 2006. 1008 с.
  17. Fernando J. Cost of goods sold (COGS) explained with methods to calculate it. URL: <https://www.investopedia.com/terms/c/cogs.asp> (дата звернення: 02.01.2025).
  18. Moheb-Alizadeh H., Handfield R. The impact of raw materials price volatility on cost of goods sold (COGS) for product manufacturing. *IEEE Transactions on engineering management*. 2018. Vol. 65. Iss. (3). P. 460–473. DOI: 10.1109/TEM.2018.2796447.
  19. Purnamasari P., Mardini R., Rahmani A. N., Pramono I. P., Mustikasari T., Utami I. R., Sugiharta L. Improving the ability to calculate cost of goods sold on MSMEs in Bojongsoang village, Bandung city. *Kajian akuntansi*. 2022. Vol. 23. No. 2. P. 214–223.
  20. Ross S. How are cost of goods sold and cost of sales different? URL: <https://www.investopedia.com/ask/answers/112614/whats-difference-between-cost-goods-sold-cogs-and-cost-sales.asp> (дата звернення: 02.01.2025).
  21. Suprianto S., Elvianita Martanti D. Cost of goods sold of Wajik at Cap Kuda Terbang small and medium enterprise in Blitar: an analysis. *JARES (Journal of academic research and sciences)*. 2020. Vol. 5. No. 1. P. 27–35. DOI: <https://doi.org/10.35457/jares.v5i1.907>.
  22. Supriyani E., Sudjiman L. S. The effect of cost of goods sold on net profit in basic industrial and chemical manufacturing companies listed on the IDX. *Jurnal Scientia*. 2023. Vol. 12. No. 02. P. 1452–1457. DOI: <https://doi.org/10.58471/scientia.v12i02.1401>.
  23. Wicaksono A., Anwar C. Analysis of cost of goods sold calculation in MSMEs Pahala Geprek & Chicken. *International journal of global accounting, management, education, and entrepreneurship*. 2023. Vol. 4. No. 1. P. 124–128. DOI: <https://doi.org/10.48024/ijgame2.v4i1.102>.
  24. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення: 02.01.2025).
  25. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг : наказ Міністерства економіки України від 17.06.2003 р. № 157. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03#Text> (дата звернення: 02.01.2025).





26. Шаровська Т. С., Шерстюк М. Удосконалення обліку витрат на підприємствах оптової торгівлі. *Advances in technology and science : Abstracts of XII International scientific and practical conference*. Berlin, Mach 16-19, 2021, pp. 74–79.
27. Зміни до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 07.10.2022 р. № 320. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1315-22#n15> (дата звернення: 02.01.2025).
28. Поліщук О.Т., Кушпіта Д. О. Облік реалізації лікарських засобів: доступні ліки населенню. *Економіка і організація управління*. 2021. № 4 (44). С. 221–234. DOI 10.31558/2307-2318.2021.4.20.
29. Наумова Т. А., Топоркова О. В., Янчева І. В. Організація обліку в системі електронної комерції. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 3(26). С. 153–158. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-3-27>.
30. Дробязко С. І. Методичні аспекти фінансового обліку товарних запасів підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. С. 5–10. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.5.
31. IAS 2 Inventories. IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-2-inventories.pdf?bypass=on> (дата звернення: 02.01.2025).
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) Запаси. *Офіційний портал Верховної Ради України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 02.01.2025).

## References

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» [National regulation (standard) of accounting 9 "Inventories"] : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 20.10.1999 r. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> [in Ukrainian].
2. Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku zapasiv [Methodological recommendations on accounting for inventories] : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 10.01.2007 r. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> [in Ukrainian].
3. Hanin V., Shuliak V. (2019). Efektyvnist orhanizatsii obliku ta analizu tovarnykh operatsii na pidpriemstvakh torhivli [Efficiency of organization of accounting and analysis of goods operations at trade enterprises]. *Molodyi vchenyi*. № 11 (75). S. 124–129. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-28> [in Ukrainian].
4. Ozeran A. (2010). Problemy kalkuliuvannia tsiny prodazhu u rozdribnii torhivli [Problems of calculating the selling price in retail trade]. *Rol i mistse bukhhalterskoho obliku, kontroliu y analizu v rozvytku ekonomichnoi nauky ta praktyky : zb. materialiv mizhnar. nauk.-prakt. konf., 14 trav. 2010 r. / M-vo osvity i nauky Ukrainy, DVNZ «Kyiv. nats. ekon. un-t im. Vadyma Hetmana» ; redkol.: M. I. Bondar, S. F. Holov, V. I. Yefimenko [ta in.]*. Kyiv : KNEU, 2010. S. 460–463. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/52e07914-4f6f-44d3-9e74-1feb15d30d47> [in Ukrainian].
5. Hnoieva I. M., Uspalenko M. O. (2014). Problemy obliku realizatsii tovariv na pidpriemstvi ta shliakhy yikh vyrishennia [Problems of accounting for the sale of goods at the enterprise and ways to solve them]. *Aktualni problemy oblikovo – analitychnoho protsesu v upravlinni pidpriemnytskoiu diialnistiu : materialy II Mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf., m. Mukachevo, 25 lystop. 2014 r.* S. 59–61. URL: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/220/1/010%20Akt.%20problemu%20obl.%202014.pdf> [in Ukrainian].
6. DSTU 4303:2004 Torhivlia rozdribna ta optova. Terminy ta vyznachennia poniat [DSTU ISO 4303:2004 Retail and wholesale trade. Terms and definitions of concepts] : nakaz Derzhavnoho komitetu Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuвання ta spozhyvchoi polityky vid 08.06.2004 r. № 130. URL: <https://gb.expertus.com.ua/laws/37174> [in Ukrainian].
7. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy [Civil Code of Ukraine] vid 16.01.2003 r. № 435-IV. URL:



- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [in Ukrainian].
8. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Commercial Code of Ukraine] vid 16.01.2003 r. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [in Ukrainian].
  9. Pro tsyny ta tsinoutvorennia [About Prices and Pricing] : Zakon Ukrainy vid 21.06.2012 r. № 5007-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text> [in Ukrainian].
  10. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
  11. Instrukttsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriumstv i orhanizatsii [Instruction on application of the Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations] : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
  12. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [National regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"] : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> [in Ukrainian].
  13. Metodychni rekomendatsii z formuvannia skladu vytrat ta poriadku yikh planuvannia v torhovelnii diialnosti [Methodological recommendations for the formation of the composition of costs and the procedure for their planning in trading activities] : nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy vid 22.05.2002 r. № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text> [in Ukrainian].
  14. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» [National regulation (standard) of accounting 15 "Revenue"] : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.1999 r. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> [in Ukrainian].
  15. Velykyi tлумachnyi slovnyk ukrainskoi movy [Great dictionary of Ukrainian language] / uklad i holov. red. T. Busel. Kyiv; Irpin : Perun, 2004. 1440 s. [in Ukrainian].
  16. Suchasnyi tлумachnyi slovnyk ukrainskoi movy: 65000 sliv [Modern Ukrainian Explanatory Dictionary: 65 000 words] / za zah. red. d-ra filol. nauk, prof. V.V. Dubichynskoho. Kharkiv : Shkola, 2006. 1008 s. [in Ukrainian].
  17. Fernando J. Cost of goods sold (COGS) explained with methods to calculate it. URL: <https://www.investopedia.com/terms/c/cogs.asp>.
  18. Moheb-Alizadeh, H., & Handfield, R. (2018). The impact of raw materials price volatility on cost of goods sold (COGS) for product manufacturing. *IEEE Transactions on engineering management*. Vol. 65. Iss. (3). P. 460–473. DOI: 10.1109/TEM.2018.2796447.
  19. Purnamasari, P., Mardini, R., Rahmani, A. N., Pramono, I. P., Mustikasari, T., Utami, I. R., & Sugiharta, L. (2022). Improving the ability to calculate cost of goods sold on MSMEs in Bojongsoang village, Bandung city. *Kajian akuntansi*. Vol. 23. No. 2. P. 214–223.
  20. Ross S. How are cost of goods sold and cost of sales different? URL: <https://www.investopedia.com/ask/answers/112614/whats-difference-between-cost-goods-sold-cogs-and-cost-sales.asp>.
  21. Suprianto, S., & Elvianita Martanti, D. (2020). Cost of goods sold of Wajik at Cap Kuda Terbang small and medium enterprise in Blitar: an analysis. *JARES (Journal of academic research and sciences)*. Vol. 5. No. 1. P. 27–35. DOI: <https://doi.org/10.35457/jares.v5i1.907>.
  22. Supriyani, E., & Sudjiman, L. S. (2023). The effect of cost of goods sold on net profit in basic industrial and chemical manufacturing companies listed on the IDX. *Jurnal Scientia*. Vol. 12. No. 02. P. 1452–1457. DOI: <https://doi.org/10.58471/scientia.v12i02.1401>.
  23. Wicaksono, A., & Anwar, C. (2023). Analysis of cost of goods sold calculation in MSMEs Pahala Geprek & Chicken. *International journal of global accounting, management, education, and entrepreneurship*. Vol. 4. No. 1. P. 124–128. DOI: <https://doi.org/10.48024/ijgame2.v4i1.102>.
  24. Klasyfikatsiia vydiv ekonomichnoi diialnosti DK 009:2010 [Classification of types of economic activity DK 009:2010]: nakaz Derzhavnoho komitetu Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuвання ta spozhyvchoi polityky vid 11.10.2010 r. № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> [in Ukrainian].



25. Methodychni rekomendatsii shchodo vprovadzhenia natsionalnykh polozhen (standartiv) bukhholderskoho obliku u sferi hromadskoho kharchuvannia i pobutovykh posluh [Methodological recommendations for the implementation of national accounting regulations (standards) in the field of catering and consumer services] : nakaz Ministerstva ekonomiky Ukrainy vid 17.06.2003 r. № 157. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03#Text> [in Ukrainian].
26. Sharovska T. S., Sherstiuk M. (2021). Udoskonalennia obliku vytrat na pidpriemstvakh optovoi torhivli [Improvement of cost accounting at wholesale trade enterprises]. *Advances in technology and science* : Abstracts of XII International scientific and practical conference. Berlin, Mach 16–19, 2021, pp. 74–79 [in Ukrainian].
27. Zminy do Natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhholderskoho obliku 9 «Zapasy» [Amendments to the National regulation (standard) of accounting 9 "Inventories"]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.10.2022 r. № 320. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1315-22#n15> [in Ukrainian].
28. Polishchuk O.T., Kushpita D. O. (2021). Oblik realizatsii likarskykh zasobiv: dostupni liky naselenniu [Accounting for sales of medicinal products: available medicines to the population]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*. 2021. № 4 (44). S. 221–234. DOI 10.31558/2307-2318.2021.4.20 [in Ukrainian].
29. Naumova T. A., Toporkova O. V., Yancheva I. V. (2021). Orhanizatsiia obliku v systemi elektronnoi komertsii [Organization of accounting in the electronic commerce system]. *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*. Vyp. 3(26). S. 153–158. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-3-27> [in Ukrainian].
30. Drobiazko S. I. (2020). Methodychni aspekty finansovoho obliku tovarnykh zapasiv pidpriemstva [Methodical aspects of financial accounting of enterprise inventories]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*. № 1. S. 5–10. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.5 [in Ukrainian].
31. IAS 2 Inventories. IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-2-inventories.pdf?bypass=on>.
32. Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku 2 (MSBO 2) Zapasy [International Accounting Standard 2 (IAS 2) Inventories]. *Ofitsiinyi portal Verkhovnoi Rady Ukrainy*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) [in Ukrainian].

Отримано:	02.01.2025	Beérkezett:	2025.01.02	Received:	02.01.2025
Прийнято до друку:	07.03.2025	Elfogadva:	2025.03.07	Accepted:	07.03.2025
Опубліковано:	12.05.2025	Megjelent:	2025.05.12	Published:	12.05.2025