

УДК 330.522.4:657(477)

Сирцева С.В.*кандидат економічних наук,
асистент кафедри обліку й аудиту
Миколаївського національного аграрного університету***Криклива А.С.***магістр обліково-фінансового факультету
Миколаївського національного аграрного університету***Співаченко Р.О.***магістр обліково-фінансового факультету
Миколаївського національного аграрного університету*

ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

INVENTORY ACCOUNTING ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: COMPARATIVE ANALYSIS

АНОТАЦІЯ

Розглянуто основні аспекти обліку запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Надана порівняльна характеристика поняття «запаси», їх класифікації, визнання, оцінки та відображення в обліку та звітності. Встановлено, що між П (С)БО та МСБО існують певні відмінності, а саме сфера їх застосування, класифікація, оцінка та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості запасів. Крім того, обсяг інформації про запаси, що розкривається, згідно з МСБО 2 «Запаси», є ширшою порівняно з П (С)БО 9 «Запаси». З метою уніфікації П (С)БО 9 до МСБО 2 обґрунтовано необхідність суттєвих доопрацювань і доповнень у напрямі пристосування їх до конкретних умов господарювання.

Ключові слова: облік, запаси, оцінка запасів, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены основные аспекты учета запасов за национальными и международными стандартами бухгалтерского учета. Предоставлена сравнительная характеристика понятия «запасы», их классификации, признания, оценки и отражения в учете и отчетности. Определено, что между П (С)БУ и МСБУ существуют определенные различия, а именно область их применения, классификация, оценка и перечень затрат, которые не включаются в первоначальную стоимость запасов. Кроме того, объем информации о запасах, в соответствии с МСБУ 2 «Запасы», является более широким в сравнении с П (С)БУ 9 «Запасы». С целью унификации П (С)БУ 9 к МСБУ 2 обоснована необходимость существенных доработок и дополнений в направлении приспособления их к конкретным условиям хозяйствования.

Ключевые слова: учет, запасы, оценка запасов, положения (стандарты) бухгалтерского учета, международные стандарты бухгалтерского учета.

ANNOTATION

The paper considers key aspects of inventory accounting according to national and international accounting standards. It provides the comparative characteristic of the concept of «inventories», their classification, recognition, measurement and accounting and reporting. It is established that Regulations (Standards) of Accounting and IAS differ in several ways, namely, scope, classification, valuation and list of expenses that are not included in the initial cost of inventories. In addition, the amount of information about inventories, which is disclosed in accordance with IAS 2 «Inventories», is broader compared to R (S)A 9. Thus, the question of unification of R (S)A 9 and IAS 2 requires significant improvements and additions towards its adaptation to the specific economic conditions.

Keywords: accounting, inventory, inventory valuation, regulations (standards) of accounting, international accounting standards.

Постановка проблеми. Європейський вибір України потребує від неї стандартизації національної системи бухгалтерського обліку та складання звітності, що є інформаційною базою для прийняття виважених управлінських рішень. У Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку дотримано вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням економічних, правових, податкових особливостей нашої держави, але існують певні невідповідності національних стандартів міжнародним, у тому числі в частині обліку запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку запасів займалися низка вчених-науковців, зокрема: Ф.Ф. Бутинець [1], М.В. Кужельний [2], Т.Г. Китайчук [3], В.В. Сопко [4] та інші. Проте що стосується дослідження обліку запасів за міжнародними стандартами, то цьому питанню приділяється незначна увага. Тому, на нашу думку, є доцільним розглянути це питання.

Мета дослідження – розглянути особливості обліку запасів підприємства згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та порівняти їх з міжнародними стандартами задля виявлення основних розбіжностей між ними.

Викладення основного матеріалу. Фінансова звітність українських компаній все частіше стає об'єктом вивчення і аналізу інвесторів, кредиторів та інших користувачів. У країні створюються акціонерні товариства, корпорації, відбувається їх злиття та придбання. У цих умовах фінансова звітність компаній, залучених в тому або іншому ступені у процес глобалізації, є основою для ухвалення управлінських рішень.

Реформування національної системи обліку вимагає від фахівців не тільки знань міжнародних стандартів, але і дослідження ступеня повноти їх використання, аналізу невідповідності національних стандартів положенням міжнародних, виявлення причин таких невідповідностей та можливості їх усунення.

Запаси є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливають на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан.

Облік наявності та руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів відповідно до П (С)БО 9 «Запаси» [5]. Але, оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, неможливо не звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [6].

З метою аналізу спільних та відмінних особливостей цих положень, необхідно виконати їх порівняння, результати якого наведено у таблиці 1.

Оскільки національні стандарти розроблялися на основі міжнародних, тому П (С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» мають такі спільні моменти:

- терміни, що використовуються в стандартах – запаси, чиста вартість реалізації;
- визначення поняття «запаси»;
- методи оцінювання запасів при їх вибутті;
- оцінка запасів на дату балансу;
- розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Проте, між П (С)БО та МСБО існують певні відмінності.

Перш за все, визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично аналогічні, проте згідно національного стандарту до запасів відносяться також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту.

Щодо сфери застосування стандартів також існують деякі несхожості. Перелік видів діяльності і суб'єктів господарювання, що не застосовують МСБО 2 до оцінки запасів по справедливій вартості набагато ширше, ніж в П (С)БО 9. Для вказаних суб'єктів господарювання МСБО 2 визначає свої вимоги щодо оцінки запасів. Таке доповнення у МСБО 2 є доречним через специфіку вказаних видів діяльності.

Аналізуючи класифікацію запасів, видно, що П (С)БО 9 містить докладніший перелік активів, які визначаються запасами. МСБО 2 порівняно з П (С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети. Для МСБО 2 важливим у цьому питанні є професійна думка бухгалтера.

Вимоги в частині первісної оцінки запасів за МСБО 2 та П (С)БО 9 дещо не збігаються. Поняття «первісної вартості» в МСБО 2 відсутнє, а первісна вартість придбання запасів, згідно П (С)БО 9, залежить від джерела придбання: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні запаси. Така конкретизація способів визначення первісної вартості в залежності від джерела придбання сприяє більш достовірній оцінці запасів та відображенню інформації у фінансовій звітності.

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витратами підприємства. Але і тут є деякі відмінності. Так, згідно з МСБО 2, включаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва). А згідно з П (С)БО 9, не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації, про які у бухгалтерському обліку визначає П (С)БО 31 «Фінансові витрати» [9].

Крім цього, є декілька положень, які наведені у МСБО, але відсутні у П (С)БО.

Так, у МСБО 2 приділено увагу питанням витрат, пов'язаних з переробкою запасів. У П (С)БО 9 вказані питання розглядаються у П (С)БО 16 «Витрати».

Також МСБО 2 передбачає можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом). У П (С)БО 9 такого положення немає. МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають унаслідок останнього придбання запасів. У П (С)БО 9 таке положення відсутнє, але у П (С)БО 21 «Курсові різниці» [10] подібне положення відповідає МСБО 2.

МСБО 2 передбачає сторнування збитків вад знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з П (С)БО 9, у подібному випадку раніше визнані витрати не стернуються, а визнаються доходом.

Обсяг інформації про запаси, що розкривається, згідно з МСБО 2 «Запаси», є ширшою порівняно з П (С)БО 9. Так, у фінансових звітах, згідно з МСБО 2 «Запаси», необхідно розкривати:

а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів і балансову вартість відповідно до класифікацій, прийнятних для суб'єкта господарювання;

в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;

г) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;

Таблиця 1

Порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

МСБО 2 «Запаси»	П (С)БО 9 «Запаси»	Висновки
Сфера застосування		
Застосовується до всіх запасів, за винятком: незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг; фінансових інструментів; біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю. Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних: - виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни; - брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.	Положення (стандарт) не розповсюджується на: - незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; - фінансові активи; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П (С)БО 30 «Біологічні активи» [7], корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П (С)БО.	Частково збігаються
Визнання запасів		
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.	Запаси – активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством / установою.	Частково збігаються
Класифікація запасів		
Запаси включають: - товари, що були придбані та утримуються для перепродажу; - готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; - основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.	Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби тощо матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу; товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством / установою з метою подальшого продажу; МШП, що використовуються протягом не більше одного року; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П (С)БО, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її першого визнання	Частково збігаються
Оцінка запасів на дату балансу		
Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації	Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації	Повністю збігаються
Визначення чистої вартості реалізації		
Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.	Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.	Повністю збігаються

Продовження таблиці 1

Методи оцінки вибуття запасів		
<ul style="list-style-type: none"> - конкретної ідентифікації; - середньозваженої собівартості - «перше надходження – перший видаток» (ФІФО); - стандартних витрат; - роздрібних цін. 	<ul style="list-style-type: none"> - ідентифікованої собівартості; - відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу. 	Повністю збігаються
Оцінка запасів при надходженні		
<p>Собівартість запасів повинна включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням); - витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва); - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. 	<p>Первісною вартістю запасів:</p> <p>а) що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі; транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;</p> <p>б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П (С)БО 16 «Витрати» [8];</p> <p>в) що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; г) отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.</p>	Не збігаються
Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів		
<p>Витрати, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені:</p> <ul style="list-style-type: none"> - понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; - адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; - витрати на продаж. 	<p>Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):</p> <ul style="list-style-type: none"> - понаднормові втрати і нестачі запасів; - фінансові витрати; - витрати на збут; - загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. 	Частково збігаються

д) суму будь-якого часткового списання, визнану як витрати періоду;

е) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;

ж) обставини або події, які спричинили сторнування часткового списання запасів;

з) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

Висновки. Детально дослідивши положення, які містяться у МСБО 2 та ПСБО 9, встановлено, що існує низка відмінних ознак: у термінологічному словнику; у класифікації запасів; у оцінці запасів при їх надходженні; у відображенні інформації про запаси у фінансовій звітності.

Таким чином, можна зробити висновок, що питання уніфікації П (С)БО 9 до МСБО 2 вимагає суттєвих доопрацювань і доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець та ін. [під. заг. ред. Ф.Ф. Бутиця]. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
2. Організація обліку: підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К.: «Центр учбової літератури», 2010. – 352 с.
3. Китайчук Т.Г. Система періодичного і безперервного обліку запасів / Т.Г. Китайчук // Збірник наукових праць Подільського державного агротехнологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – Вип. 17. Т. 2. – С. 160-163, С. 162-163.
4. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студентів спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / В. Сопко. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
5. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

6. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u2/>.
7. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ws/RE11736.html.
8. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.
10. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.