

УДК: 657

Миронова Ю.Ю.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку і аудиту

Полтавського національного технічного

університету імені Юрія Кондратюка

Калініченко Н. О.,

Кривогуз А. О.,

студенти групи 401 ЕО

Полтавського національного технічного

університету імені Юрія Кондратюка

ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗГІДНО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто порядок формування інформації та відображення операцій з обліку запасів підприємства згідно норм національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Здійснено порівняльний аналіз нормативних документів у розрізі визнання та оцінки запасів. Встановлено спільні та відмінні риси методики обліку даного об'єкта.

Ключові слова: запаси, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, визнання, оцінка.

Миронова Ю.Ю., Калиниченко Н. А., Кривогуз А. А. УЧЕТ ЗАПАСОВ СОГЛАСНО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье рассмотрен порядок формирования информации и отражения операций по учету запасов предприятия согласно норм национальных и международных стандартов бухгалтерского учета. Осуществлен сравнительный анализ

нормативных документов в разрезе признания и оценки запасов. Установлены общие и отличительные черты методики учета данного объекта.

Ключевые слова: запасы, национальные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты бухгалтерского учета, признание, оценка.

Mironova Yu., Kalinichenko N., Kryvohuz A. RECORD STOCKS UNDER NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

The article deals with the procedure of forming and displaying information operations to integrate the stock of the company in accordance with national and international accounting standards. The comparative analysis of regulations in terms of the recognition and measurement of inventories. Established common features of accounting methods of the object.

Keywords: reserves, national accounting standards and international accounting standards, recognition, evaluation.

Постановка проблеми. Основною передумовою виконання господарської діяльності більшості підприємств є достатній обсяг та доцільне використання виробничих запасів. Серед об'єктів обліку на підприємстві запаси посідають визначне місце, оскільки від їх ефективного використання залежить швидкість обороту вкладеного капіталу та прибуток підприємства. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу господарських підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі запаси підприємства.

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. Питанням гармонізації обліку запасів з відповідними міжнародними стандартами займалися вчені-науковці: Безверхий К.В. [1], Семенов Г.А., Панченко О.М., Птицина Л.А. [2], Дріга О.П. [3], Єрмоленко Г.С., Шумляєв Б.О. [4], Майданевич П.Н., Емцова М.С. [5] та інші.

Зокрема Безверхий К.В. розглянув особливості бухгалтерського обліку в цілому згідно національних та міжнародних стандартів і здійснив порівняння загальних засад ведення обліку за даними нормативними документами [1]. Семенов Г.А., Панченко О.М. та Птицина Л.А. зосередили увагу на питаннях гармонізації обліку та фінансової звітності вітчизняних промислових підприємств щодо міжнародних стандартів [2]. У науковій роботі Дріги О.П. розглянуто актуальні питання з удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [3]. Єрмоленко Г.С. та Шумляєв Б.О. встановили недоліки в організації бухгалтерського обліку виробничих запасів вітчизняних підприємств та обґрунтували шляхи їх удосконалення [4].

За результатами досліджень з питань організації бухгалтерського обліку запасів встановлено, що частина теоретичних положень обліку даних об'єктів потребують доопрацювання і вдосконалення.

Мета статті – порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку запасів підприємства згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 2 «Запаси» та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», виявлення відмінностей задля досягнення гармонізації між даними нормативними документами.

Викладення основного матеріалу. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) – це нормативно-правовий акт, затверджений [Міністерством фінансів України](#), що визначає принципи та методи ведення

бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам (МСФЗ).

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

Провідним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [6], а у зарубіжних країнах для обліку запасів використовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [7].

За результатами досліджень окремих положень зазначених нормативних документів встановлено, що визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично аналогічні, проте згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 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 (таблиця 1).

Таблиця 1

Порівняння сутності визначення запасів (узагальнено за [6] та [7])

Запаси – це активи, які:	
Згідно П(С)БО 9 «Запаси»	Згідно МСБО 2 «Запаси»
1. Утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності.	1. Утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу
2. Перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва.	2. Перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
3. Утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою.	

Розглядаючи класифікацію запасів встановлено, що П(С)БО 9 «Запаси» [6] містить детальний перелік активів, з поділом на аналітичні групи, які визнаються запасами на підприємстві (рисунок 1).



Рисунок 1 – Класифікація запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» [6]

МСБО 2 «Запаси» не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети. Згідно даного міжнародного нормативного документа з ведення бухгалтерського обліку до запасів підприємства в цілому 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.

Дослідивши питання оцінки запасів, встановлено, що вона здійснюється в трьох випадках (вимоги однакові за двома нормативними документами): при надходженні запасів; при списанні запасів; на дату складання балансу.

Проте в частині первісної оцінки запасів за МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» положення дещо не збігаються. Поняття «первісної вартості» як такого в МСБО 2 «Запаси» відсутнє, проте має місце трактування поняття «витрати на придбання запасів», «витрати на переробку», «інші витрати». Первісна вартість придбання запасів, згідно П(С)БО 9 «Запаси», залежить від джерела придбання:

- придбані за плату;
- виготовлені власними силами;
- внесені до статутного капіталу підприємства;
- одержані безоплатно.

Така конкретизація способів визначення первісної вартості в залежності від джерела придбання сприяє більш достовірній оцінці запасів та відображенню інформації у фінансовій звітності.

На рисунку 2 представлено види оцінки запасів за первісною вартістю згідно МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси».

Результати дослідження видів та сутності методів оціни запасів на підприємстві при їх вибутті згідно П(С)БО 9 «Запаси» [6] та МСБО 2 «Запаси» [7] представлені у таблиці 2.

З таблиці 2 видно, що методи оцінки запасів при їх вибутті з підприємства за досліджуваними нормативними документами є однаковими. Крім того, повністю збігається методика оцінки запасів на дату балансу за П(С)БО 9 «Запаси» [6] із МСБО 2 «Запаси» [7]: запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.



Рисунок 2 - Види оцінки запасів за первісною вартістю згідно МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси»

Таблиця 2

Методи оцінки запасів при їх вибутті (узагальнено за [6] та [7])

Згідно П(С)БО 9 «Запаси»	Згідно МСБО 2 «Запаси»
1	2
1. Ідентифікованої собівартості – оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.	1. Конкретної ідентифікації – собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів.
2. Середньозваженої собівартості – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.	2. Середньозваженої собівартості – собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду.

Продовження таблиці 2

1	2
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.	3. «Перше надходження – перший видаток» (ФІФО) – припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми.
4. Нормативних затрат – полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.	4. Стандартних витрат – враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності.
5. Ціни продажу – собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.	5. Роздрібних цін – собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку.

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати підприємства. Але і тут є деякі відмінності [3]. Так, згідно з МСБО 2 «Запаси» виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробничого процесу). А згідно П(С)БО 9 «Запаси» не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації про які у бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [7].

Згідно МСБО 2 «Запаси» у фінансовій звітності підприємства слід розкривати інформацію про:

1. Облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості.
2. Загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання.

3. Балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж.
4. Суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду.
5. Суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду.
6. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів.
7. Обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів.
8. Балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» у фінансовій звітності слід розкривати інформацію про:

1. Методи оцінки запасів.
2. Балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп.
3. Балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації.
4. Балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.
5. Суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

Висновки. На основі проведеного дослідження встановлено:

1. Спільні та відмінні риси між національними та міжнародними стандартами з бухгалтерського обліку запасів:
 - серед відмінностей виділено такі: у термінології запасів, класифікації запасів, у оцінці запасів при їх надходження, порядок розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності;
 - до спільних рис віднесено: термінологія поняття – чиста вартість реалізації; методи оцінки запасів при вибутті; методи оцінки запасів на дату балансу.

2. Діючим П(С)БО 9 «Запаси» залишаються не врегульованими окремі питання щодо обліку запасів (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються тощо), вирішення яких є предметом подальших досліджень.

Список літератури:

1. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. - № 2. –С. 8-13.
2. Семенов Г.А. Гармонізація обліку та фінансової звітності промислового підприємства щодо міжнародних стандартів / Г.А. Семенов, О.М. Панченко, Л.А. Птицина // Держава та регіони. – 2009. – №1. – С.195 – 199.
3. Дріга О. П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України / О. П. Дріга // Ефективна економіка. – 2014. – №4. – С.123-129.
4. Єрмоленко Г. С. Організація обліку виробничих запасів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення / Г.С. Єрмоленко, Б.О. Шумляев // Проблеми економіки транспорту. – 2012. – №3. – С. 29-33.
5. Майданевич П.Н. Особенности учета производственных запасов по международным стандартам финансовой отчетности / П.Н. Майданевич, М.С. Емцова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2012. – № 1 (17). – С. 177-180.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р., № 246 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006, № 415 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>