

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА ВІТЧИЗНЯНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. Обґрунтовано необхідність переходу з національних П(С)БО на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Розкрито особливості визнання, оцінки та обліку запасів згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Проведено порівняльний аналіз МСФЗ та П(С)БО.

Аннотация. Обоснована необходимость перехода с национальных П(С)БУ на международные стандарты бухгалтерского учета. Раскрыты особенности признания, оценки и учета запасов по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Проведен сравнительный анализ МСФО и П(С)БУ.

Annotation. The article substantiates the necessity of transition to international accounting standards and the features of recognition, measurement and accounting for inventories under international financial reporting standards (IFRS), as well as gives a comparative analysis of national accounting standards and IFRS.

Ключові слова: облік, запаси, оцінка запасів, міжнародні стандарти, визнання запасів.

Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), вони не тотожні, а значні зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів Радою з МСБО у грудні 2003 року, поглибили існуючі розбіжності. Тому на сучасному етапі актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Питанням гармонізації обліку національних з міжнародними стандартами займалися Ф. Бутинець, В. Качалін, С. Голов, В. Костюченко, І. Бланк, В. Швець, Я. Соколов, Л. Нищенко та інші дослідники.

Метою дослідження є аналіз особливостей обліку запасів по міжнародних та вітчизняних стандартах, виявлення відмінностей задля вдосконалення механізму інтеграції міжнародних стандартів до національної системи обліку. Об'єктом дослідження є облік запасів по міжнародних та вітчизняних стандартах. Предметом дослідження є особливості оцінки запасів по міжнародних та вітчизняних стандартах.

Вибір європейського шляху розвитку, першим етапом якого був вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ), привело до необхідності реформування всіх галузей економіки та вдосконалення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізується в рамках Європейського співтовариства (ЄС) ще з 1961 року. Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що їх регулюють. Ці стандарти не повинні суперечити аналогічним стандартам у країнах-учасниках співтовариства.

Два останніх десятиліття відзначені посиленням уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку не є унікальною і властива не тільки Україні. Вона має глобальний характер.

Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, перш за все, необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними.

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є:

1. Чітка економічна логіка, що гарантує максимальну інформативність показників обліку та звітності.
2. Узагальнення найкращої сучасної світової практики в галузі бухгалтерського обліку, що зближує Україну та інші розвинуті держави.
3. Простота сприймання для користувачів фінансової інформації в усьому світі, що надає додаткові можливості просування на міжнародному ринку — отримання кредитів, інвестицій та ін.

До недоліків МСБО можна віднести:

1. Важкість перекладу на українську мову з дотриманням початкового змісту, що призводить до втрат інформації.
2. Відсутність детальних інтерпретацій, співставлення стандартів з конкретними ситуаціями, що ускладнює їх розуміння [1, с. 58].

Як правило, найбільшу питому вагу в структурі доходів підприємств торгівлі займає виручка від реалізації товарів. Оскільки товари — це активи, що утримуються підприємствами з метою подальшого продажу, то порядок їх придбання, утримання і вибуття регламентує П(С)БО № 9 "Запаси" [2]. Міжнародним аналогом П(С)БО № 9 є МСБО №2 "Запаси" [3]. Даний стандарт було прийнято ще у 1975 році, але в подальшому він був переглянутий та набрав чинності лише з 1 січня 1995 року. Отже, логічно виникає думка про гармонізацію П(С)БО № 9 та МСБО № 2.

У вітчизняному положенні визначено порядок визнання, оцінки та документального оформлення руху запасів,

а в міжнародному аналізі більша увага приділяється визначенню термінів, пов'язаних із використанням запасів. Тому, на думку автора, П(С)БО № 9 необхідно доопрацювати в контексті тлумачення термінів, що безпосередньо стосуються запасів. Слід проаналізувати розбіжності МСБО № 2 і П(С)БО № 9 по таких ознаках, як: визначення термінів, оцінка запасів, формування собівартості та ін.

Відповідно до МСБО № 2 [3], запаси – це активи, які:

1. Утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності.

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.

Необхідно відзначити, що визначення запасів у П(С)БО № 9 майже ідентичне. За винятком того, що в останньому пункті крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречним, тим більше, що процес виробництва – це не процес здійснення якої-небудь діяльності. Процес виробництва, наприклад, не містить у собі такі процеси, як заготівля, збереження або реалізація.

У п. 1 МСБО № 2 зазначено, що даний стандарт не застосовується до:

1. Незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг.

2. Фінансових інструментів.

3. Біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Отже, у п. 1 МСБО № 2 не сказано про запаси, що використовуються при здійсненні капітальних інвестицій. Тому будівельні матеріали, що знаходяться на балансі підприємства і використовуються, наприклад, при здійсненні будівництва господарським способом, так само відносяться до запасів.

Варто відзначити, що у МСБО № 2 так і в П(С)БО № 9 до запасів відноситься готова продукція і незавершене виробництво [1, с. 118–120].

Взагалі, визначення вартості запасів є головною метою МСБО № 2, як сказано в самому стандарті, що підкреслює значення даного процесу.

Відповідно до п. 6 МСБО № 2, запаси слід вимірювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Вибір оцінки за одним з двох найменших показників пояснюється тим, що однією з концептуальних основ МСБО відносно якісних характеристик фінансової звітності є вірогідність, складовою частиною якої є обачність, зокрема, в оцінках активів. У МСБО принцип обачності посідає одне із перших місць, у той час коли в П(С)БО цей принцип використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою собівартістю або ринковою вартістю дуже рідко використовується в українській практиці [4].

Деякі відмінності між МСБО № 2 та П(С)БО № 9 в оцінці запасів проілюстровано у вигляді таблиці, що наведена.

Таблиця

Порівняння міжнародних та вітчизняних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО № 9 "Запаси"	МСБО № 2 "Запаси"
При надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника. 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; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати. 2. При виготовленні власними силами. Витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 "Витрати". 3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості. 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Допускається метод ЛІФО, собівартість останнього за часом надходження запасів
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість	Чиста вартість реалізації

	або чиста вартість реалізації.	
Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів	Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду; обставини або подій, що спричинили сторнування списання запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань

У МСБО № 2 при обліку вибуття запасів дозволено використовувати метод ЛІФО. Даний метод базується на припущенні, що одиниці запасів, котрі надійшли останніми, вибувають першими, а отже залишок одиниць запасів на кінець звітного періоду вважаються тими, що надійшли першими. Використання даного методу дає можливість маніпулювати показником прибутку у звітному періоді, залежно від часу придбання запасів. В багатьох країнах метод ЛІФО заборонено використовувати, зокрема і в Україні [5]. На думку автора, даний метод взагалі необхідно виключити із МСБО № 2.

Головна проблема при виборі найкращого методу обліку запасів для конкретного підприємства виникає внаслідок того, що запаси впливають і на баланс, і на звіт про фінансові результати. На думку автора, для переважної більшості підприємств доцільно виділити такі основні методи обліку запасів, як ФІФО та метод середньозваженої собівартості, а для деяких специфічних виробництв – метод ідентифікованої собівартості. Методи ФІФО та середньозваженої собівартості можна застосовувати практично на будь-якому підприємстві, групуючи запаси за певною ознакою, для всіх інших підприємств, де важливо знати вартість кожної окремої одиниці запасів, варто застосовувати метод ідентифікованої собівартості щоб не допустити викривлень у розрахунку собівартості та залишків запасів.

Підбиваючи підсумки, варто зазначити таке: вступ до СОТ та євроінтеграція України вимагає гармонізації П(С)БО та МСБО. Для успішної діяльності на міжнародному ринку Україна вже отримала перший поштовх – інтерес закордонних інвесторів після турніру "Євро-2012". При узгодженні П(С)БО та МСБО потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСБО також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних іншим європейським країнам. Для спрощення обліку запасів варто переглянути методи їх оцінки та залишити в стандартах тільки необхідні, які можна застосувати на будь-якому підприємстві. На думку автора, це методи ФІФО, середньозваженої собівартості та ідентифікованої собівартості. Таким чином, облік запасів вимагає подальших досліджень, виявлення проблемних питань та пошуку їх усунення, адже запаси – це основа виробництва продукції, і самі товари, що далі реалізуються.

Наук. керівн. Тютлікова В. В.

Література: 1. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посібн. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" : Наказ Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua. 3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1024 с. 4. Ляшенко М. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / М. Ляшенко // Школа бухгалтера. – 2007. – № 16. – 28 с. 5. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.