

ШАЦКОВА

Любов Потапівна
lyubash18@ukr.net

УДК 657:422.6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА
НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ
СТАНДАРТАМИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ
АСПЕКТ

ЯНКОВСЬКА

Ольга Андріївна
holly@ukr.netINVENTORY ACCOUNTING TO NATIONAL
AND INTERNATIONAL STANDARDS:
COMPARATIVE ASPECTк.е.н., асистент, Одеський
національний політехнічний
університетстудент, Одеський
національний політехнічний
університет

Стаття присвячена порівнянню бухгалтерського обліку запасів за вітчизняними та міжнародними стандартами. В статті виявлено спільні та відмінні риси щодо методики обліку запасів у різних суб'єктів господарювання України.

Статья посвящена сравнению бухгалтерского учета запасов по отечественным и международным стандартам. В статье выявлены общие и отличительные черты методики учёта запасов у разных субъектов хозяйствования Украины.

The present article is devoted to comparison of inventories accounting to national and international standards. The article reveals general and characteristic feature of methodology inventories accounting at different subjects of managing of Ukraine.

Ключові слова: запаси, облік, порівняння, П(С)БО, НП(С)БОДС, МСБО, МСБОДС

Ключевые слова: запасы, учет, сравнение, П(С)БУ, НП(С)БУГС, МСБУ, МСБУГС

Keywords: inventories, accounting, comparison, AR(S), NAR(S)PS, IAS, IASPS

ВСТУП

Метою реформації бухгалтерського обліку запасів є покращення надання інформації користувачам, полегшення і оптимізація роботи працівників. Положення (стандарти) відіграють важливу роль в процесі обліку запасів. Завданням бухгалтера є – обрати певний стандарт залежно від організаційно-правової форми підприємства для організації бухгалтерського обліку запасів. Розгляд порядку і організації бухгалтерського обліку запасів згідно національних та міжнародних стандартів та їх порівняння здійснювали К.В. Безверхий, О.О. Дорошенко, О.П. Дріга, Г.С. Єрмоленко, М.С. Емцова, П.М. Майданевич, Ю.Ю. Миронова, О.А. Чабанюк, Б.О. Шумляев та інші. Але розгляд методик обліку запасів за національними та міжнародними стандартами та їх порівняння здійснювалося окремо для різних суб'єктів господарювання України. Тому виявлення спільних і відмінних рис щодо методики обліку запасів у комерційних підприємствах та суб'єктів державному сектору є актуальним.

МЕТА РОБОТИ полягає у виявленні спільного і відмінного у процесі порівняння національних та міжнародних положень (стандартів) бухгалтерського обліку запасів для різних суб'єктів господарювання України.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційна основа роботи – національні та міжнародні стандарти, наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet.

При проведенні дослідження використано наступні методи: структурно-логічного аналізу, порівняння й узагальнення вимог міжнародних та національних стандартів стосовно обліку запасів для різних суб'єктів господарювання України.

РЕЗУЛЬТАТИ

Облік запасів на комерційних підприємствах регламентується національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» [1]. Облік запасів у суб'єктів державного сектора регламентується національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 123 «Запаси» [2]. Також існують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку запасів (МСБО) 2 «Запаси» [3] та в державному секторі (МСБОДС) 12 «Запаси» [4].

Перш за все, проведемо порівняльний аналіз визначення поняття «запаси». Визначення поняття «запаси» в національних та міжнародних стандартах наведено у табл. 1.

Можна побачити, що у визначення поняття «запаси» у національних та міжнародних стандартах практично аналогічні, але з урахуванням певних доповнень. В кожному з них надана розшифровка можливих причин утримання запасів, але згідно П(С)БО 9 «Запаси» до запасів також належать активи, що утримуються для споживання під час управління суб'єктом господарювання. Однак у НП(С)БОДС 123, МСБО 2 та МСБОДС 12 визначена форма існування для споживання у процесі виробництва, при наданні послуг або задоволення потреб суб'єкта господарювання. Визначення за міжнародними стандартами більш лаконічне і краще для сприйняття.

Спільною рисою між П(С)БО 9 та НП(С)БОДС 123 є одиниця обліку запасів, а саме: найменування чи однорідна група (вид) запасів. У МСБО 2 та МСБОДС 12 не акцентується на цьому увага.

У табл. 2 визначені запаси, на які не поширюються національні та міжнародні стандарти «Запаси».

Таблиця 1

Визначення поняття «запаси» в національних та міжнародних стандартах [складено на основі [1–4]]

П(С)БО 9	НП(С)БОДС 123	МСБО 2	МСБОДС 12
Запаси – активи, які			
- утримуються для наступного продажу (розподілу чи передачі) за умов господарської діяльності, яка є звичайною; - перебувають у виробничому процесі з метою наступного продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, надання послуг і виконання робіт, управління підприємством	- утримуються для наступного продажу, розподілу без оплати або передачі за умов господарської діяльності, яка є звичайною; - перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, надання послуг, виконання робіт або для досягнення мети чи задоволення потреб суб'єкта; - перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта для наступного споживання	- утримуються для продажу у ході бізнесу, що є звичайним; - перебувають у виробничому процесі для такого продажу або існують у формі матеріалів, що є основними або допоміжними, для споживання при наданні послуг або у процесі виробництва	- утримуються для продажу або розподілу за умов господарської діяльності, що є звичайною, або перебувають у виробничому процесі для такого продажу чи розподілу - існують у формі матеріалів, що є основними чи допоміжними, для споживання у процесі виробництва або споживання та розподілу при наданні послуг

Таблиця 2

Обмеження сфери застосування національних та міжнародних стандартів «Запаси» [складено на основі [1–4]]

П(С)БО 9	НП(С)БОДС 123	МСБО 2	МСБОДС 12
Стандарти не поширюються на запаси, що є:			
поточними біологічними активами при оцінці за справедливою вартістю; корисними копалинами при оцінці за чистою вартістю реалізації	біологічними активами пов'язаними із сільськогосподарською діяльністю і продукцією на місцях збирання врожаю	запасами продуктивної худоби, продукцією сільського господарства та лісництва, корисними копалинами при оцінці за чистою вартістю реалізації	
фінансовими активами	фінансовими інструментами	фінансовими інструментами	
незавершеними роботами за будівельними контрактами та контрактами з надання послуг, що пов'язані з ними	незавершеними роботами за будівельними контрактами та контрактами з надання послуг, що пов'язані з ними	незавершеними роботами, що виконуються за будівельними контрактами та контрактами з надання послуг, що пов'язані з ними	
		незавершеними послугами (безоплатними або за номінальною компенсацією) безпосередньо для оплати отримувачами	

В цілому у стандартах схоже обмеження сфери застосування з урахуванням певних доповнень та більшою деталізацією у МСБОДС 12.

Згідно П(С)БО 9 запаси класифікуються: сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби; інші матеріальні цінності, які призначені для здійснення господарської діяльності; незавершене виробництво; готова продукція; товари, які придбані та утримуються з метою подальшого продажу; малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року; поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання. Класифікація запасів згідно Н(С)БОДС 123 у порівнянні з попередньою доповнена активами, що становлять державні матеріальні резерви та запаси, та в неї не використовується дефініція «товари, які придбані та утримуються з метою подальшого продажу». У класифікацію запасів згідно МСБОДС 12, навпаки, включаються товари, які придбані та утримуються для перепродажу. У класифікації запасів згідно МСБОДС 12 та МСБО 2 не виділяються окремо малоцінні та швидкозношувані предмети.

Оцінка запасів здійснюється: на дату складання балансу, при надходженні, при вибутті. Оцінка запасів на дату балансу та при надходженні в національних та міжнародних стандартах наведена у табл. 3.

У МСБО 2 та МСБОДС 12 не використовується дефініція «первісна вартість», проте має місце трактування поняття «собівартість запасів», яка включає витрати на придбання, на переробку та інші витрати. У національних стандартах вказані питання розглядаються у стандартах «Витрати». У П(С)БО 9 визначення первісної вартості запасів залежить від шляху потрапляння на підприємство (безоплатне отримання, внесок до статутного капіталу, обмін на подібні чи неподібні активи, придбання, створення власноруч). У НП(С)БОДС 123 вона майже схожа на класифікацію наведену у П(С)БО 9, але особливостями є оцінка запасів, на виготовлення яких держава має виключне право, щодо яких не існує активного ринку. У всіх стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, але тут є деякі відмінності: згідно міжнародних стандартів виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання, а згідно національних стандартів до первісної вартості не включаються фінансові витрати. Крім цього, є декілька положень, які наведені у міжнародних стандартах, але відсутні у національних, наприклад, міжнародні стандарти передбачають можливість створення резерву знецінення запасів.

Існує п'ять методів оцінки вибуття запасів, які рекомендовано національними та міжнародними стандартами (табл. 4).

Таблиця 3

Оцінка запасів на дату балансу та при надходженні в національних та міжнародних стандартах

[складено на основі [1–4]]

П(С)БО 9	Н(С)БОДС 123	М(С)БО 2	МСБОДС 12
На дату балансу			
За найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації		За меншою з величин: собівартість та чиста вартість реалізації	
Безоплатний розподіл, передача; запаси, до яких не існує активного ринку			
–	За найменшою з оцінок: первісною або відновлювальною вартістю	–	За найменшою з оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю
Придбання			
Первісна вартість		Витрати на придбання	
Відсутність достовірної інформації щодо первісної вартості запасів			
Справедлива вартість	На рівні справедливої	Не акцентується	
Виготовлення власноруч			
Виробнича собівартість, що визначається за відповідними національними положеннями		Собівартість	
Внесок до зареєстрованого капіталу			
Погоджена учасниками справедлива вартість	–	Не акцентується	–
Обмін на неподібні активи			
Справедлива вартість	Балансова вартість, при суттєвій різниці – справедлива вартість	Не акцентується	
Обмін на подібні активи			
Балансова вартість, при її перевищенні – справедлива вартість	Балансова вартість, при суттєвій різниці – справедлива вартість	Не акцентується	
Безоплатне отримання			
Справедлива вартість з урахуванням витрат, які пов’язані з придбання запасів	Від фізичних та юридичних осіб – справедлива вартість з урахуванням витрат на придбання запасів; від суб’єктів державного сектору – балансова вартість у суб’єкта, що їх передав, з урахуванням витрат	Не акцентується	За меншою з оцінок: собівартістю або поточною відновлюваною собівартістю
Запаси, на виготовлення яких держава має виключне право			
–	За первісною вартістю: вартість їх виготовлення, друкування тощо	–	–

Таблиця 4

Оцінка вибуття запасів в національних та міжнародних стандартах [складено на основі [1–4]]

П(С)БО 9	Н(С)БОДС 123	М(С)БО 2	МСБОДС 12
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів		Метод конкретної ідентифікації індивідуальної собівартості запасів	
ФІФО			
Середньозваженої собівартості			
Метод нормативних витрат		Метод стандартних витрат	
Метод ціни продажу		Метод роздрібних цін	Метод ціни продажу

За міжнародними стандартами розділяються поняття «методи визначення собівартості» та «формули собівартості», але в цьому немає принципових відмінностей. У національних та міжнародних стандартах збігаються перші три методи оцінки вибуття запасів, але у Н(С)БОДС 123 відсутні ще два метода: метод стандартних (нормативних) витрат та метод ціни продажу або роздрібних цін. Треба пам'ятати, що

кожен метод має переваги й недоліки, для будь-яких ситуацій не знайдено універсального методу, тому суб'єкт господарювання вибирає такий метод, який найбільше відповідав його потребам.

Вартість запасів у суб'єктів державного сектору, що були спожиті, в основному відноситься на видатки, а вартість запасів комерційних підприємств – на собівартість готової продукції. У міжнародних

стандартах передбачається сторнування збитків від знецінення у разі відсутності обставин, що спричинили списання запасів. Згідно з національними стандартами у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнаються доходом.

У національних стандартах наведено порядок узагальнення та розподілу транспортно-заготівельних витрат, у міжнародних стандартах це не передбачено.

ВИСНОВКИ

Незважаючи на те, що національні стандарти бухгалтерського обліку запасів для різних суб'єктів господарювання створені на основі міжнародних, на основі порівняння встановлено відмінне (класифікація, додатки, врахування особливостей підприємств, віднесення на витрати) і спільне (оцінка при обміні, виготовленні, придбанні, деякі методи оцінки при вибутті, обмеження у використанні) у П(С)БО 9, НП(С)БОДС 123, МСБО 2, МСБОДС 12. Згідно досліджуваних джерел виявлено, що перевагами міжнародних стандартів є узагальнення найкращої прак-

тики світу, логічність викладення, доступність сприйняття будь-якими користувачами.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» від 12.10.2010р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/МСБОДС/МСБОДС_12.pdf.