

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАПАСІВ У МСФЗ-ЗВІТНОСТІ

SOME ASPECTS OF REPORTING OF INVENTORY IN IFRS-REPORTING

УДК 657.371:006.4]:658.787

Розіт Т.В.

к.е.н., доцент кафедри статистики,
обліку та аудиту
Харківський національний університет
імені В.Н. Каразіна

Слюніна Т.Л.

к.е.н., доцент кафедри статистики,
обліку та аудиту
Харківський національний університет
імені В.Н. Каразіна

У статті розглянута проблема відображення запасів за МСФЗ. Розкрито сутність виробничих запасів, проведено аналіз макроекономічних показників оборотних активів. Виявлено відмінності між національними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. Також розглянуто питання застосування в бухгалтерській практиці професійного суження. На основі аналізу інформації сформульовано висновок про проблеми, пов'язані зі впровадженням міжнародних стандартів у практику українських бухгалтерів.

Ключові слова: запаси, інвентаризація, професійне суження, міжнародні стандарти фінансової звітності.

В статье рассмотрена проблема отображения запасов по МСФО. Раскрыта сущность производственных запасов, проведен анализ макроэкономических показателей оборотных активов. Выявлены различия между национальными стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности.

Также рассмотрен вопрос применения в бухгалтерской практике профессионального сужения. На основе анализа информации сделан вывод о проблемах, связанных с внедрением международных стандартов в практику украинских бухгалтеров.

Ключевые слова: запасы, инвентаризация, профессиональное сужение, международные стандарты финансовой отчетности.

This article were considered the problem of reporting of inventory according to the IFRS. The essence of production inventories was revealed, the analysis of macroeconomic indicators of current assets were carried out. Differences between national accounting standards and international financial reporting standards have been identified. Also was considered the issue of application of professional judgment in accounting practice. After analyzing the information, was drawn a conclusion about the problems connected with the introduction of international standards in the practice of Ukrainian accountants.

Key words: supplies, stocktaking, professional judgement, international standards of the financial reporting.

Постановка проблеми. Сьогодні вектор економічного розвитку України спрямований на переорієнтування національного законодавчого поля на європейські норми (зокрема, у бухгалтерському обліку – до міжнародних стандартів фінансової звітності).

Першим кроком у трансформації звітності з формату, відповідного до П(с)БО, до МСФЗ-формату є інвентаризація.

Інвентаризація є таким обліковим інструментом, завдяки якому інформація у фінансовій звітності подається правдиво, незалежно від того, за якими стандартами остання складена. Інвентаризація сприяє об'єктивному та реальному відображенню бухгалтерської інформації за рахунок порівняння даних обліку на підприємстві та фактичних даних. Тому дуже актуальним є завдання щодо вивчення деяких аспектів відображення запасів у МСФЗ-звітності, а також розроблення рекомендацій щодо проведення інвентаризації за міжнародними стандартами. Шляхом порівняння визначення запасів згідно з П(с)БО та МСФЗ необхідно виявити спільні та відмінні риси, визначити «поле» для подальших робіт.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Запаси, їх відображення у МСФЗ-звітності розглядалися в роботах Г.Ю. Кобилянської, О.В. Харламової. Інвентаризація є об'єктом широкого кола досліджень, результати яких відображено у роботах В.М. Пархоменка, Т.О. Олійник.

В.М. Пархоменко у своїй роботі висвітлював інвентаризацію, її роль і місце у формуванні достовірних показників фінансової звітності. Т.О. Олій-

ник у своїх працях висвітлював інвентаризацію запасів як облікового інструмента.

Теоретичні та методологічні положення формування звітності за міжнародними стандартами вивчалися і зарубіжними авторами, такими як В.М. Ігумнов, А.І. Милюков, А.С. Соколова.

У цих роботах детально вивчено теорію і практику фінансової звітності, проте майже не вивчалися положення про трансформацію фінансової звітності до МСФЗ.

У роботі О.В. Харламової, присвяченій трансформації фінансової звітності, були пропозиції щодо вирішення стратегічних завдань для переходу до бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення аспектів відображення запасів у МСФЗ-звітності, вивчивши сутність запасів, провівши макроекономічний аналіз об'єкта дослідження, а також порівнявши процес складання звітності за П(с)БО та МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Промислові запаси є елементами виробництва, що використовуються як об'єкти праці, призначені для переробки або використання у виробничому процесі під час створення нової споживчої вартості або для економічних потреб. Відповідно до встановленої процедури виробничі запаси включаються до коштів в обігу. Вони повністю споживаються в межах одного виробничого циклу та повністю передають свою вартість до вартості продукції (робіт, послуг).

Виробнича діяльність підприємства зумовлена насамперед використанням значної кількості

виробничих запасів, тому необхідно чітко розмежувати запаси, необхідні для основних видів діяльності підприємства та для обслуговування виробничого процесу.

Важливим чинником успішної реалізації виробничої програми є повне та своєчасне надання компанії необхідних матеріалів. Стан та ефективність використання промислових запасів є однією з основних умов діяльності будь-якого підприємства. І розвиток ринкових відносин визначає нові умови для організації їх бухгалтерського обліку.

Методичні основи формування інформації про запаси у бухгалтерському обліку визначають П(С)БО 9 «Запаси», затверджені наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246, згідно з яким запаси є активами, які:

- а) зберігаються для продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
- б) знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- в) призначені для споживання під час виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються як активи, якщо:

- ризики та вигоди, пов'язані із правом власності або правом повного господарського управління придбаними (отриманими) запасами, були передані підприємству;
- підприємство здійснює управління та контроль запасів;
- є ймовірність того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

У перші роки практичної реалізації програми облікової реформи в Україні було виявлено низку методологічних помилок під час обліку запасів. Це стосувалося невідповідності між П(С)БО 9 та нормативними галузевими актами, які ще не були скасовані та мали суттєві суперечності зі стандартами бухгалтерського обліку.

Натепер трансформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні характеризується значними змінами щодо методологічної підтримки. Це питання привертає значну увагу фахівців. Більшість авторів висловили свою думку щодо адаптації П(С)БО до сучасних умов, що привело до розроблення рекомендацій щодо їх практичної реалізації.

Дослідження джерел літератури дають змогу дійти висновку, що думки вчених розрізняються щодо структури запасів. Деякі подають їх як матеріальні ресурси, інші – як об'єкти праці. Таким чином, низка вітчизняних економістів вважають, що робоча сила не повинна бути задіяна у виробничому процесі. На думку інших авторів, вони залучені до процесу створення матеріальних

благ, а деякі стосуються об'єктів праці та засобів праці [4].

Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від оптимальності структури активів підприємства (співвідношення необоротних та оборотних активів). Оборотні активи характеризують вкладення в об'єкти. Оборотні активи мають велику частку в загальному обсязі балансу. Це наймобільніша частина капіталу, від стану і раціонального використання якого багато в чому залежать результати господарської діяльності і фінансовий стан підприємства.

За характером участі в операційному процесі розрізняють оборотні активи у сфері виробництва (запаси) і сфері обігу (дебіторська заборгованість, грошові кошти).

У процесі аналізу необхідно детальніше вивчити динаміку оборотних активів на підприємствах України за 2011–2016 роки, до складу яких входять виробничі запаси (див. рис. 1).

Найбільший темп приросту за 2011–2016 роки спостерігається в такій галузі, як дебіторська заборгованість (163%), найменший – у поточних фінансових інвестиціях (–10,56%); темп приросту виробничих запасів за цей період становив 66,5%.

У табл. 1 наведені дані щодо питомої ваги запасів у загальній кількості оборотних активів за 2011–2016 рр. Як ми бачимо, у відсотковому співвідношенні питома вага за період зменшилася на 6,18%, але в грошовому еквіваленті спостерігається приріст виробничих запасів на 417,89 млрд. грн. Це може бути наслідком неефективного розпорядження запасами або прагнення зберегти від знецінення кошти в умовах інфляції.

У таблиці 2 подана структура запасів за видами економічної класифікації в 2015–2016 рр.

Суттєві зміни відбулися в таких галузях, як сільське, лісове та рибне господарство (ріст майже на 10%), промисловість, оптова та роздрібна торгівля.

Як ми бачимо зі структури, запаси розподілені по галузях нерівномірно, оскільки обсяги вкладення капіталу залежать від галузевих і технологічних особливостей підприємств. Так, для підприємств із матеріаломістким виробництвом потрібне значне вкладення капіталу у виробничі запаси, для підприємств із тривалим циклом виробництва – у незавершене виробництво тощо. Так, на крупнооптових, дрібнооптових базах запаси необхідні для забезпечення безперервного процесу виробництва або постачання, тому ми бачимо досить високі показники в таких галузях, як оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів. Аналогічна ситуація складається й у сільському, лісовому та рибному господарстві.

У галузях, що переважно надають послуги, таких як інформація та телекомунікації, фінан-

сова та страхова діяльність, транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність, частка запасів в загальному обсязі оборотних активів доволі низька (на рівні 1–4%).

В аналітичних матеріалах Міністерства фінансів України до міжнародних стандартів фінансової звітності вказується, що стандарти міжнародної фінансової звітності на тепер є ефективним інстру-

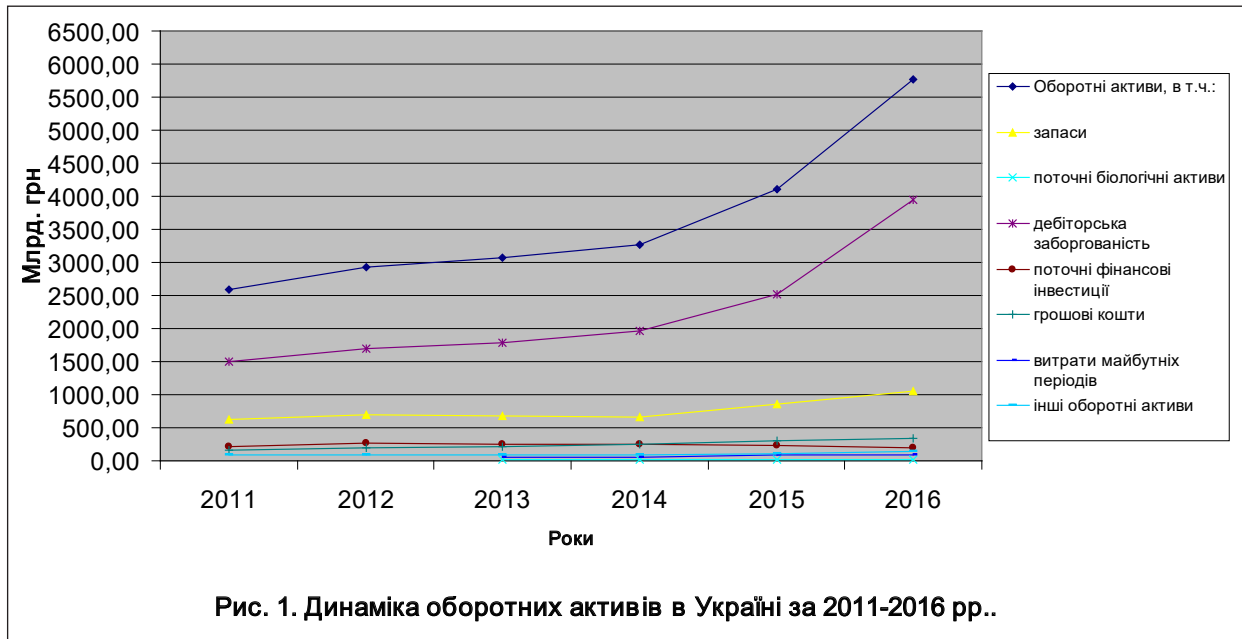


Рис. 1. Динаміка оборотних активів в Україні за 2011-2016 рр..

Рис. 1. Динаміка оборотних активів в Україні за 2011-2016 рр.

Таблиця 1

Питома вага запасів в загальному обсязі оборотних активів за 2011–2016 рр. [7]

	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Оборотні активи, млрд. грн, у т. ч.:	2584,16	2921,14	3069,04	3271,95	4108,60	5772,82
запаси, млрд. грн	628,28	688,60	683,59	654,06	850,84	1046,47
питома вага, %	24,31	23,57	22,27	19,99	20,71	18,13

Таблиця 2

Структура запасів за деякими видами економічної діяльності у 2015 та 2016 рр. [7]

Назва	Запаси в 2015 році, млн. грн	Структура запасів у 2015 році, %	Запаси в 2016 році, млн. грн	Структура запасів в 2016 році, %
Усього	850835,4	100	5772816,5	100
сільське, лісове та рибне господарство	114924,9	13,51	1318667,2	22,84
промисловість	289901,2	34,07	1516831,9	26,28
будівництво	49170,1	5,78	212002,4	3,67
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	278657,2	32,75	1546403,3	26,79
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	28884,7	3,39	279795,1	4,85
інформація та телекомунікації	3327,3	0,39	74460,3	1,29
фінансова та страхова діяльність	2809,2	0,33	197509,4	3,42
інші	83160,8	9,77	627146,9	10,86

ментом збільшення прозорості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання. Суб'єкти, що звітують за МСФЗ, значно збільшують можливість залучення додаткових джерел капіталу та ділових партнерів, які допоможуть забезпечити економічне зростання та процвітання. Завдяки принципам, які закладені у порядку звітування відповідно до МСФЗ, відображення інформації є більш адекватним. Така інформація здатна відобразити справжній майновий стан організації. У цьому відношенні МСФЗ є важливими не тільки для іноземних, а й для національних інвесторів

Відповідно до МСФЗ, запаси – це активи, які:

а) зберігаються з метою подальшого продажу у процесі звичайної діяльності;

б) знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу виготовленого продукту.

Згідно з П(С)БО 9, запаси – активи, які продаються в умовах звичайної діяльності; знаходяться в процесі виробництва з метою продажу продукції.

Визначення терміна можна вважати ідентичним. Для цілей бухгалтерського обліку відповідно до національних стандартів запаси включають:

– сировину, основні та допоміжні матеріали, складові частини та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді незакінченої обробки та складання деталей, зборів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

– незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботу та надають послуги; складається з витрат на виконання робіт (послуг), для яких підприємство ще не визнало дохід;

– готову продукцію, що виготовляється на підприємстві, призначену для продажу, яка відповідає технічним та якісним характеристикам, обумовленим договором;

– готову продукцію у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом періоду не більше одного року або нормального робочого циклу, якщо він перевищує один рік;

– поточні біологічні активи а також сільськогосподарські продукти та лісові продукти після первісного визнання.

Відповідно до міжнародних стандартів, запаси включають товари, які були придбані та утримвані для перепродажу. Наприклад, товари, придбані роздрібним торговцем та утримвані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. До запасів також включають готову продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у виробничому про-

цесі. Специфікою національних стандартів є виділення такої категорії запасів, як малоцінні швидкозношувані предмети.

Відповідно до П(С)БО 9, запаси відображаються у бухгалтерському обліку та звітності за найнижчою з двох оцінок: первісна вартість чи чиста вартість реалізації. Аналогічним чином у МСФЗ пропонуються два варіанти. Особливістю є те, що під час розрахунку чистої вартості реалізації запасів у МСФЗ існує два варіанти: списання суми коригування витрат або створення резерву, а національний стандарт дозволяє лише списання частини вартості запасів на витрати. У межах МСФЗ можуть бути використані дві системи інвентаризації: періодичні та постійні. У разі періодичної системи бухгалтерського обліку отримання та вибуття запасів протягом одного звітного періоду на рахунках запасів не відображається, але відображається на рахунку «Закупівлі». Наприкінці звітного періоду залишки рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунку закупівель списуються на рахунок «Фінансові результати». Також на кінець звітного періоду здійснюється інвентаризація запасів. З постійною системою бухгалтерського обліку придбання запасів відображається у відповідних рахунках. Після реалізації здійснюється списання їх вартості. На відміну від МСФЗ, в національних стандартах використовується лише постійний облік. Згідно з П(С)БО, у примітках до фінансової звітності надається інформація про:

– методи оцінки вартості запасів;

– балансову вартість запасів у контексті окремих класифікаційних груп;

– балансову вартість запасів, відображених у чистій вартості реалізації;

– балансову вартість запасів, переданих на переробку, за комісією, у заставі;

– суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою була проведена оцінка вартості запасів[2].

Згідно з МСФЗ, фінансові звіти повинні розкривати:

– облікову політику, прийняту для оцінки вартості запасів, включаючи формулу собівартості;

– загальну балансову вартість запасів та балансову вартість відповідно до прийнятих класифікацій;

– балансову вартість запасів, що обліковуються за чистою вартістю реалізації;

– балансову вартість запасів, що обліковуються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж;

– суму будь-якого часткового списання, визнану як витрата періоду;

– балансову вартість запасів, переданих як забезпечення для забезпечення зобов'язань [1].

Інформація про запаси у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ та П(С)БО однакова, голо-

вним чином тому, що національні положення побудовані на основі міжнародних стандартів. Але все ж деякі розбіжності є, тому необхідно удосконалювати національні стандарти бухгалтерської звітності, наближаючись до МСФЗ.

Задля трансформації фінансової звітності, що була складено відповідно до П(с)БО, у звітність за МСФЗ необхідно провести на підприємстві інвентаризацію. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме в статті 10, вказано: щоб забезпечити достовірне відображення даних обліку та фінансової звітності, на фірмах мають проводитися інвентаризації активів та зобов'язань. Таким чином перевіряють і документально підтверджують наявність останніх та оцінюється їх стан. Керівник або власник підприємства приймає рішення, коли саме проводитиметься інвентаризація на фірмі та визначає об'єкт, крім випадків, коли вона передбачена законодавством як обов'язкова до проведення. Підприємства, що складають звітність за Положеннями (стандартами), а також Міжнародними стандартами, мають проводити діяльність відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, яке набуло чинності 01.01.2015 року. Строки та періодичність, з якою проводитиметься інвентаризація, визначаються підприємством самостійно, прописавши це в обліковій політиці, або видавши наказ керівника на початок року [6, с. 298].

Під час проведення інвентаризації за МСФЗ перевіряється не тільки фактична наявність активів та зобов'язань, після чого вона зіставляється з даними бухгалтерського обліку та зрівнюються виниклі різниці, а й проводиться аналіз критеріїв визнання елементів фінансової звітності, формується ставлення до них, а також відповідно до вимог МСФЗ оцінюється їх вартість.

Тобто під час проведення трансформації необхідно здійснити традиційне перерахування фактичної кількості, наприклад, запасів. Необхідною умовою для відображення у фінансовій звітності є наявність активу чи зобов'язання, але цього недостатньо. В інвентаризації за міжнародними стандартами важливою є якісна оцінка щодо відповідності всім вимогам МСФЗ у питаннях подання та розкриття інформації, а також її визнання й оцінки. Наприклад, під час проведення інвентаризації ми перевіряємо наявність запасів, порівнюємо результати з даними бухгалтерського обліку на підприємстві, якщо виникає різниця – зрівнюємо їх. Але під час проведення інвентаризації згідно з МСФЗ, як і за П(с)БО, крім цих процедур, потрібно встановити, чи відповідні вони критеріям визнання, що регламентовані МСБО 2 «Запаси», виявити, чи наявні ознаки знецінення та сформувати резерв для цього знецінення, оцінити ймовірність їх використання, створивши резерв невикористаних запасів. Інвентаризації такого роду потрібно

проводити для всіх активів, зобов'язань, елементів капіталу.

Під час підготовки трансформації інвентаризація повинна бути суцільною, раціональною. Під останнім розуміють те, що має дотримуватися баланс між витратами та вигодами. Мається на увазі, щоб витрати на підготовку першої звітності відповідно до МСФЗ не перевищували вигод від цієї підготовки.

Також під час проведення МСФЗ-інвентаризації, окрім традиційних завдань, потрібно звернути увагу на такі процеси, як виявлення активів, що частково втратили первісну якість та основні властивості, застарілих активів, а також тих, що не використовуються в діяльності підприємства чи не відповідають критеріям визнання.

Документально інвентаризація оформлюється описами або актами, і щоб вона відповідала вимогам МСФЗ, необхідно стандартний опис доповнити критеріями визнання.

О.В. Харламовою був розроблений приклад інвентаризаційного опису за запасами. Деякі графи цієї форми заповнюються згідно з даними бухгалтерського обліку, а деякі, такі як критерії визнання та дані для формування фінансової звітності, – особами, що мають повноваження на винесення професійних суджень.

У роботі О.В. Харламової сказано, що «результати МСФЗ-інвентаризації в наступному (перехідному) періоді будуть покладені в основу трансформації вхідних залишків на дату переходу» [6, с. 229]. Тож, згідно з МСФЗ, розрахункові оцінки мають відображати ті умови, які були під час трансформації звітності. Проведення інвентаризації МСФЗ за попередній період може знизити якість інформації для складання Звіту про фінансовий стан згідно з МСФЗ. А МСФЗ-інвентаризація після переходу повинна враховувати всі вимоги до неї, але якщо суцільність недоречна з погляд професійних суджень, то можна її не враховувати.

Після трансформації проводити інвентаризації рекомендується встановлюючи пороги суттєвості. Таким чином, інвентаризації будуть здійснюватися тільки щодо суттєвих об'єктів обліку. Несуттєві об'єкти за своєю балансовою вартістю будуть інвентаризуватися періодично, графік проведення підприємство визначить самостійно. Як результат – витрати на проведення інвентаризації буде виправдано, а терміни проведення останньої будуть такими, щоб підготувати фінансову звітність за МСФЗ вчасно.

Висновки з проведеного дослідження. Незважаючи на те, що велике коло питань теоретичного і практичного характеру, пов'язаних із відображенням в обліку та звітності виробничих запасів, має досить чітке вирішення, у зв'язку із розвитком економіки взагалі і бажанням української бізнес-спільноти долучитися і стати повно-

правним членом європейського економічного простору, вітчизняним бухгалтерам (обліковцям) є сенс примикати до загальносвітового тренду бухгалтерської глобалізації.

І, на наш погляд, справа насамперед у тому, що дуже важко, маючи за плечима власний досвід, а також і досвід поколінь, пов'язаний з тим, що на теренах нашої країни облік завжди мав юридичну спрямованість, переорієнтуватися для того, щоб виносити нейтральне, достовірне, обґрунтоване професійне судження, втілюючи водночас креативність обліку і його фундаментальні, наріжні камені.

Загальновідомо, що МСФЗ віддають пріоритет користувачам з обмеженою доступністю інформації, і саме для них бухгалтер на основі свого професійного судження й оцінок складає чесну і прозору фінансову звітність. З огляду на певний тиск податкових норм, зробити це не так легко і з професійного погляду, і з психологічного.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Олійник Т.О. Інвентаризація запасів / Олійник Т.О. // Бухгалтерія. 2010. № 3.
5. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. 2012. № 11.
6. Харламова О.В. Особливості інвентаризації для цілей складання мсфз-звітності/Харламова О.В.// Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2013.
7. Державна служба статистики України // Офіційний сайт державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>