

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПСБО 9 «ЗАПАСИ» І МСБО 2 «ЗАПАСИ»

УДК 657.4



Коблянська Г.Ю.
кандидат
економічних наук,
асистент кафедри
обліку і аудиту
Київського
національного
університету імені
Тараса Шевченка



Ревенко К.О.
студентка 4 курсу
економічного
факультету,
спеціальності
«Облік і аудит»,
Київського
національного
університету
імені Тараса Шевченка

Анотація: У статті розглянуто відображення обліку запасів відповідно до міжнародних стандартів; порівняння П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” з метою знаходження спільних і відмінних рис цих документів.

Ключові слова: запаси, МСБО, оцінка, визнання, собівартість.

Анотація: В статье рассмотрено отражение учета запасов в соответствии с международными стандартами; сравнение П(С)БУ 9 «Запасы» и МСБО 2 «Запасы» с целью нахождения общих и отличительных черт этих документов.

Ключевые слова: запасы, МСБО, оценка, признание, себестоимость.

Abstract: This article describes considered accounting of the inventories in accordance with international standards; comparison of P(S)BU 9 «Inventories» and IAS 2 «Inventories» in order to find the common and distinctive features of these documents.

Keywords: inventories, IFRS, evaluation, recognition, cost.

Постановка проблеми. У світі нині інтенсивно розвиваються численні процеси глобалізації, які стрімко рухаються з одного регіону до іншого, надаючи їм переважно спільних рис. Сучасне і майбутнє соціально-економічних перетворень у будь-якому суспільстві пов'язані з необхідністю переборювання застарілих стереотипів мислення і догм та зміни підходів до формування більш прогресивних законів та суспільного устрою. Вся система опрацювання, прийняття і реалізації рішень на рівні загальнодержавної влади, регіонів і трудових колективів представляє собою волевиявлення народу в інтересах всіх людей.

В умовах розвитку міжнародної економіки, глобалізаційних процесів, розширення зовнішньоторговельних зв'язків, збільшення обсягів прямого іноземного інвестування набувають актуальності питання адаптації вітчизняної практики обліку до міжнародних стандартів, обмеженості ресурсів виникає потреба постійного порівняння витрат та одержання доходів. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх чинників з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат і доходів. Річну фінансову звітність за міжнародними стандартами подають публічні акціонерні товариства, банки страхові компанії та підприємства за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Із формуванням нової концепції бухгалтерського обліку в Україні обов'язковим його елементом стала облікова політика. Вона зумовлена тим, що в ній закріплюють обрані з варіантів форми і методи збору даних бухгалтерського обліку, їх узагальнення для формування фінансової звітності. Тому розвиток та удосконалення їх залежить від її структурних параметрів, які, у свою чергу, розкривають перед підприємствами значні можливості впливу на формування показників господарсько-фінансової діяльності, а тому потребують ретельного вивчення і порівняння. Більшість положень ПСБО і МСФЗ не суперечать одне одному, проте ряд протиріч все ще існує.

Методологічні засади формування інформації про запаси та її розкриття визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку далі – П(С)БО 9 „Запаси” і міжнародними стан-

Характеристика ПСБО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

ПС(С)БО №9 «Запаси»	МСБО №2 «Запаси»
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
<p>До складу запасів входять: сировина й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб. До цієї групи включають також незавершене виробництво, готову продукцію, що вироблена на підприємстві і призначена для продажу, товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, якщо вони оцінюються за цим стандартом.</p>	<p>До складу запасів входять: 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.</p>
Оцінка запасів при надходженні	
<p>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. порівняння П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” з метою знаходження спільних і відмінних рис цих документів</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат: всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.</p>
Склад витрат, які не включаються до собівартості запасів	
<p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<p>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</p>
Оцінка запасів при витрачанні	
<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціни продаж</p>	<p>Допускається метод стандартних витрат або метод роздрібних цін</p>
Оцінка запасів на дату балансу	
<p>Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.</p>	<p>Чиста вартість реалізації</p>

<i>Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності</i>	
Балансова 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 періоди.
<i>Спец. виключення для обліку запасів брокерами товарної біржі</i>	
Відсутнє	Є особливі зауваження відносно правил обліку зазначених запасів
<i>Облік запасів придбаних за умови відстрочки платежу</i>	
Спеціальних правил не встановлено	Елемент фінансування має бути визнаний процентними витратами на протязі періоду фінансування

Джерело: складено автором на основі 3,4,12.

дартами бухгалтерського обліку далі – МСБО 2 «Запаси». Проблеми даної категорії досліджуються у працях вчених економістів: Голов С. Ф., Гура Н. О., Голубнича Г. П., Жук В.М., Засадний Б. А., Камінська Т.К., Костюченко В. М., Талайло О. О., Харламова О., Швець В.Г.

Метою даної роботи є відображення обліку запасів відповідно до міжнародних стандартів, порівняння П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” з метою знаходження спільних і відмінних рис цих документів.

Виклад основного матеріалу. Облік запасів регулюється МСБО 2 «Запаси» та ПСБО 9 «Запаси». Тому П(С)БО 9 „Запаси” має ряд спільних моментів з МСБО 2 „Запаси”, зокрема до них відносяться:

- сировина, основні та допоміжні матеріали, інші цінності, призначені для господарської діяльності;
- незавершене виробництво;
- готова виготовлена на підприємстві продукція;
- цінності придбані для подальшого продажу і використання;
- малоцінні та швидкозношувальні речі та засоби;
- молодняк тварин і тварини на вирощуванні та відгодівлі. [4]

Поняття „запаси” трактується як: активи, що утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва; для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Всі національні П(С)БО значною мірою ґрунтуються на МСФЗ, вони не тотожні, а значні зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у грудні 2003 року, поглибили існуючі розбіжності. Для досягнення гармонії національних та

міжнародних стандартів фінансової звітності перш за все необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними. Основні відмінності між МСБО 2 та П(С)БО 9 в оцінці запасів проілюструємо у вигляді таблиці.

Отже, можна зробити висновок, що стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх перевагами перед національними виступають: чітка економічна логіка; узагальнення сприятливої світової практики в області бухгалтерського обліку; простота сприймання для користувачів фінансової інформації.

Підходи до обліку запасів викладені у МСБО 2 “Запаси”. Головне питання в обліку запасів – порядок визначення собівартості, яка повинна визнаватися як актив і переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Інакше кажучи, питання полягає в тому, у якому обсязі витрати на придбання запасів слід визнавати як актив (тобто відображати у Звіті про фінансовий стан), поки не буде визнана відповідна виручка.

МСБО 2 “Запаси” містить посібник з визначення собівартості і подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації, а також з використанням формул собівартості, які застосовуються до визначення собівартості запасів.

Розглянемо особливості обліку запасів згідно з МСБО 2 «Запаси»:

а) Інвентаризація запасів проводиться на кінець року для підготовки річної фінансової звітності у місця їх зберігання. На основі результатів інвентаризації визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів;[3]

б) Запаси мають відповідати критеріям

визнання активу. Якщо існує імовірність, що запаси ніколи не призведуть до надходження можливих економічних вигід у майбутньому, то їх необхідно списувати на витрати періоду та присвоювати статус «неліквідних». Ступінь неліквідності може бути різною. Її оцінюють виходячи з професійного судження. Якщо є хоча б невелика ймовірність, що запаси в майбутньому (через 12 місяців чи один операційний цикл) при певних обставинах все ж таки зможуть принести будь-які економічні вигоди, підприємство може створити контрактивний резерв, який не був створювався раніше в національній обліковій системі. Трансформативне коректування буде відображати витрати зі знецінення запасів та створення резерву, який відобразиться в активах Звіту про фінансовий стан зі знаком мінус (по аналогії з резервом сумнівних боргів);

При формуванні річної фінансової звітності здійснюється перевірка на знецінення запасів. Сума зниження вартості запасів та всі втрати запасів (брак, псування тощо) включаються до витрат того періоду, в якому відбулися ці події. При цьому доведення балансової вартості запасів до чистої вартості їх реалізації може бути здійснено шляхом прямого списання або через створення резерву знецінення запасів. У першому випадку списання уцінки запасів відображається по кредиту рахунків обліку відповідних запасів і дебету рахунків витрат звітного періоду (наприклад, «Операційні витрати»). Відповідно у Звіті про прибутки і збитки і інший сукупний дохід ці витрати відображаються як операційні; [2,3]

в) У МСФЗ відсутня така категорія запасів як малоцінні швидкозношувані предмети. При підготовці річної фінансової звітності за міжнародними стандартами необхідно: або списати вартість МПП на витрати за ознакою несуттєвості (якщо вони справді мають незначну вартість), або перевести їх у склад запасів та обліковувати на окремому субрахунку по аналогії з іншими запасами;

г) У МСФЗ не виділяється такий елемент запасів як напівфабрикати. Тому, якщо на підприємстві ця стаття є суттєвою, то цілком допустимо зберігання її в складі запасів при умові дотримання всіх критеріїв визнання;

г) Згідно з МСФЗ не встановлені спеціальні правила для оцінки первісної вартості запасів в момент їх надходження та правила обліку запасів отриманих в обмін на інші запаси, безоплатно отримані, внесені в якості внеску в статутний капітал. Відсутні правила спеціального обліку по не-

доставам і втратам від псування запасів та обліку транспортно-заготівельних витрат. [3]

д) Інформація про запаси відображається у формі № 1 Звіт про фінансовий стан (Баланс) та формі № 5 Примітки до річної фінансової звітності. У фінансовій звітності слід розкривати:

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

- загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;

- балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

- суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

- суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

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

- балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань. [3]

Розглянемо формування собівартості вироблених запасів на прикладі.

Задача 1.

Розрахуйте вартість запасів за МСБО 2 «Запаси» на основі таких даних про діяльність компанії Зірка за 2013 р.:

Показник	Євро
Прямі витрати матеріалів на виробництво 1 стола	100
Прямі витрати виробничих робітників на виробництво 1 стола	100
Вартість прямих витрат у розрахунку на 1 стіл	100
Накладні виробничі витрати на рік	1 500 000
Адміністративні витрати в рік	400 000
Витрати на організацію продажів на рік	600 000
Витрати на виплату відсотків на рік	200 000

На кінець року кількість готової продукції склало 40000 одиниць. На початок року готової продукції та незавершеного виробництва не було. Нормальний обсяг виробництва становить 80 000 столів на рік, але в 2013 р внаслідок виробничих суперечок вироблено було 450 000 шт.

Розв'язок. Прямі витрати на виробництво запасів, євро:

40000 шт. по 100 прямих витрат на матеріали	400 000
40000 шт. по 100 прямих витрат на працю виробничих робітників	400 000
40000 шт. по 100 вартості прямих витрат	400 000
Разом прямі витрати	1 200 000

Накладні виробничі витрати склали:
 $1\,500\,000 \times 40\,000 / 80\,000 = 750\,000$.

Надмірно високі витрати, викликані виробничими суперечками, будуть віднесені на витрати того періоду, коли вони виникли.

Вартість готової продукції: $1\,200\,000 + 750\,000 = 1\,950\,000$.

Розглянемо оцінку запасів на звітну дату на прикладі.

Задача 2.

Підприємство роздрібною торгівлі здійснило наступні покупки і отримало вилучку за визначеним асортиментом товарів за звітний період:

Дата	Покупки		Продажі	
	одиниці	ціна за одиницю	одиниці	ціна за одиницю
5 грудня	10	200	60	230
14 грудня	50	203	80	228
30 грудня	80	206	50	226
15 січня	50	209	90	224
29 січня	80	212	60	222
12 лютого	40	215	40	220

На 31 грудня матеріальні запаси склали 150 одиниць.

Вартість запасів визначається за методом FIFO. Витрати на продаж і збут скла-

дають 5% ціни продажів, загальні адміністративні витрати - до 7% від ціни продажу. Необхідно:

1. Визначити причини, через які чиста вартість реалізації запасів може бути нижче їх собівартості.

2. Визначити суму, яка підлягає включенню у фінансову звітність за МСБО 2 «Запаси».

Розв'язок.

1. Причини, чому чиста вартість реалізації може бути нижче собівартості:

- Пошкодження;
- Застарівання (частково або повністю);
- Зниження відпускних цін;
- Збільшення вартості завершення / витрат на реалізацію.

2. Собівартість за методом FIFO :

Дата покупки	Одиниць	Вартість за од.	Собівартість
30 грудня	80	206	16480
14 грудня	50	203	10150
5 грудня	10	200	2000
Разом			28630

Чиста вартість реалізації

ЧСР = Відпускна ціна - Торгові і збутові витрати = Роздрібна ціна \times 95%

Дата продажу	Одиниць	Ціна за од.	Чиста вартість реалізації
15 січня	90	212,8	19152
29 січня	60	210,9	12654
12 лютого	40	209	8360
Разом			40166

Сума для відображення у фінансовій звітності:

Менша з собівартості і чистої вартості реалізації - 28630.

Однак, облік запасів за МСБО 2 має певні недоліки, а саме: узагальнений характер стандартів, які передбачають велике різноманіття у методах обліку; відсутність детальних інтерпретацій і прикладів співставлення стандартів з конкретними ситуаціями.

Висновки. Отже, можна відзначити, що П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” мають спільні та від’ємні риси. Так визначення поняття „запасів”, умови визнання їх і основні поняття, пов’язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними. Основними відмінностями між двома стандартами є склад запасів, склад витрат, що входять до собівартості.

Незважаючи на те, що національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах відповідно до специфіки національної системи. Тому, необхідно відмовитись від жорсткої регламентації обліку, а саме: удосконалювати національні П(С)БО та гармонізувати їх з МСФЗ, також забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів.

Варто зазначити, що вступ до СОТ та євроінтеграція України вимагає гармонізації П(С)БО та МСФЗ. Безумовно це призведе до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торгівельній галузі, оскільки значна кількість продукції, що реалізується населенню України є імпортованою. При узгодженні П(С)БО та МСФЗ потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСФЗ також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних іншим європейським країнам. Держава через своє діюче фінансове законодав-

ство регламентує і регулює фінансові відносини у суспільстві. На цій основі ґрунтується вся фінансова діяльність держави, а також ті сторони діяльності підприємств та інших господарюючих суб’єктів, які підлягають державному правовому регулюванню.

Інвентаризація запасів згідно з МСФЗ проводиться на кінець року для підготовки річної фінансової звітності. На основі результатів інвентаризації визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів;

За міжнародними стандартами запаси відображають у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та формі № 5 Примітки до річної фінансової звітності. У фінансовій звітності слід розкривати: облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб’єкта господарювання; балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду; суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов’язань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0433201-13>.
7. Безверхий К.В. Перше національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку: а що буде далі? / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. - 2013. - № 2(60). - С. 8-12.
8. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. - № 8/13. - ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.
9. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. - 2012. - № 11.