

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАПАСІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

В. В. Дубовая, кандидат економічних наук. О. О. Шовкопляс.
Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка

© Дубовая В. В., 2013.

© Шовкопляс О. О., 2013.

Стаття отримана редакцією 19.08.2013 р.

Вступ. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» публічні акціонерні товариства та інші підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (котрі офіційно оприлюднені на веб-сайті Мінфіну України), а всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних чи національних стандартів. Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України ґрунтуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні.

Разом із цим усі підприємства України незалежно від того, за міжнародними чи за національними нормами вони складають фінансову звітність, мають використовувати норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затвердження у додатку 1 до НП(С)БО 1 нових форм фінансової звітності значно змінило подання показників фінансових звітів за статтями. Так, оскільки згідно з МСБО 1 у звіті про фінансовий стан інформацію про запаси достатньо відобразити загальною сумою, то й в оновленій формі Балансу запаси відображають єдиною статтею.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Дослідженнями обліку запасів у міжнародному аспекті займається низка науковців. Л. Т. Штимер вивчає економічну сутність і роль запасів матеріальних ресурсів у процесі виробництва продукції, аналізує основні мотиви та причини створення запасів на підприємствах у конкурентних умовах [1].

Л. В. Бурдейна порівнює методологічні засади обліку виробничих запасів в Україні й зарубіжних країнах [2]. Ю. В. Гончаров та І. В. Кравченко розглядають застосування методів оцінювання вибуття виробничих запасів у сучасних умовах та аналізують положення нормативно-правових актів Росії й України щодо обліку запасів [3].

В. І. Попович обґрунтовує необхідність переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також розкриває особливості визнання, оцінки та обліку запасів згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності, здійснює їх порівняльний аналіз із НП(С)БО [4].

Постановка завдання. Метою статті є формування раціонального підходу до бухгалтерського обліку і відображення запасів у фінансовій звітності підприємств України на базі міжнародних стандартів.

Основний матеріал і результати. У міжнародних стандартах методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначають МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСБО 2 «Запаси», а в національних стандартах – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» [5–9].

Згідно з МСБО 2, запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

У МСБО 2 зазначено, що у фінансовій звітності слід розкривати загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання. При цьому надається така загальна класифікація запасів з п'яти груп, з якої не зрозуміло, в чому полягає сутність виробничих запасів, якщо матеріали відображають окремим показником (табл. 1).

Таблиця 1. – Загальна класифікація запасів згідно з МСБО 2

№	IAS 2 «Inventories»	МСБО 2 «Запаси»
1	<i>Merchandise</i>	Товари
2	<i>Production supplies</i>	Виробничі запаси
3	<i>Materials</i>	Матеріали
4	<i>Work in progress</i>	Незавершене виробництво
5	<i>Finished goods</i>	Готова продукція

Визначення поняття запасів, що містить П(С)БО 9, є майже тотожним міжнародному: запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Утім надається номенклатура із шести складових запасів (табл. 2).

Таблиця 2. Групування запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»

№	Групи запасів
1	2
1	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб
2	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів
3	Готова продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
4	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу

Продовж. табл. 2

1	2
5	Малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває більше одного року
6	Поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її першого визнання

Згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) відтепер запаси відображаються єдиною статтею «Запаси». Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується більш детальна класифікація запасів уже з 12-ти груп (табл. 3). При цьому, якщо у Балансі поточні біологічні активи відображаються окремою статтею, у Примітках до фінансової звітності їх включено як складову запасів.

Таблиця 3. Приклад розділу «Запаси» у Примітках до річної фінансової звітності ПАТ «Електромотор»

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації	уцінка
Сировина і матеріали	800	2084	-	-
Купівельні напівфабрикати та вироби	810	43	-	-
Паливо	820	13	-	-
Тара і тарні матеріали	830	52	-	-
Будівельні матеріали	840	-	-	-
Запасні частини	850	46	-	-
Матеріали сільськогосподарського призначення	860	-	-	-
Поточні біологічні активи	870	-	-	-
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	267	-	-
Незавершене виробництво	890	2985	-	-
Готова продукція	900	4018	-	-
Товари	910	2	-	-
Разом	920	9510	-	-

Із рядка 920 графа 3 балансова вартість запасів: переданих для переробки (922) 210

У Плані рахунків бухгалтерського обліку для запасів призначено 9 рахунків класу 2, які за групуванням інформації про запаси не узгоджені з розділом «Запаси» у Примітках до фінансової звітності й фактично являють собою ще одну класифікацію запасів (табл. 4).

Таблиця 4. Клас 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні запаси	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності

Отже, у міжнародних і національних нормативно-правових актах фактично існують чотири класифікації запасів. При цьому практичне значення для підприємств України переважно мають класифікації, що використовуються у Примітках до фінансової звітності та у Плані рахунків бухгалтерського обліку, які між собою не узгоджені.

Так, щоб заповнити Примітки до фінансової звітності інформації синтетичних рахунків недостатньо, оскільки для заповнення рядків 800 – 860 необхідно скористатися субрахунками до рахунку 20 «Виробничі запаси», які надає Інструкція про застосування Плану рахунків (табл. 5). Утім дія Інструкції про застосування Плану рахунків не поширюється на підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ.

Водночас у Примітках не передбачено відповідних статей для окремого відображення інформації з рахунків 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Таблиця 5. - Субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

Назва субрахунку	Призначення
201 «Сировина й матеріали»	Облік сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; допоміжних матеріалів, що використовуються при виготовленні продукції чи для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі.
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	Облік наявності та руху покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, ін.), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або складання.
203 «Паливо»	Облік палива (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), що купується чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель.
204 «Тара й тарні матеріали»	Облік усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).
205 «Будівельні матеріали»	Облік підприємствами-забудовниками будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.
206 «Матеріали, передані в переробку»	Облік матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, котрі оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки.
207 «Запасні частини»	Облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Облік мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин.
209 «Інші матеріали»	Облік бланків суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубка, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Таким чином, основними відмінностями вітчизняної класифікації запасів у Примітках від загальної класифікації запасів у міжнародних стандартах є:

- а) більш деталізоване відображення виробничих запасів;
- б) існування статті «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- в) включення до складу запасів статті «Поточні біологічні активи».

Враховуючи, що підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, мають керуватися МСБО 2 та інформацією з Плану рахунків, у Примітках до фінансової звітності виробничі запаси більш доцільно було б відображати єдиною статтею «Виробничі запаси».

У цьому аспекті слід зазначити, що у вітчизняних документах, як і в міжнародних стандартах, відсутнє визначення терміна «Виробничі запаси». Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, наприклад Російської Федерації, у розділі 2 «Виробничі запаси» відображається інформація про наявність і рух предметів праці, призначених для обробки, переробки чи використанні у виробництві або для власних потреб.

Ураховуючи міжнародне та національне визначення складових запасів, слід зазначити, що поняттю «виробничі запаси» відповідає формулювання «активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством».

Водночас для обліку й узагальнення інформації про малоцінні та швидкозношувані предмети призначено рахунок 22, на якому обліковують малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів. До них належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триваліший від одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За таким підходом стає зрозуміло, які інформацію про малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать підприємству й знаходяться у складі запасів, більш доцільно також вважати виробничими запасами та обліковувати на рахунку 20 «Виробничі запаси». До речі, за підходом колишнього П(С)БО 2 до складу статті Балансу «Виробничі запаси» включались і малоцінні та швидкозношувані предмети.

У той же час матеріали, передані в переробку, за своєю сутністю не відповідатимуть такому визначенню виробничих запасів (адже вони якраз перебувають у процесі виробництва), і тому їх більш доцільно відображати не у статті «Виробничі запаси», а у статті «Незавершене виробництво».

Статтю «Поточні біологічні активи», яка відображається у Балансі, не має сенсу наводити у Примітках, проте інформацію щодо сільськогосподарської продукції (яку одержують у результаті відокремлення від довгострокових і поточних біологічних активів з метою продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання) доцільно надавати окремим рядком.

Висновки. Таким чином, для підприємств України, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, запропоновано:

1. Передбачити у розділі «Запаси» Приміток до фінансової звітності більш укрупнені показники: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, сільськогосподарська продукція, товари (табл. б).
2. Сформулювати поняття «виробничі запаси» як «активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством».
3. Включити до складу виробничих запасів малоцінні та швидкозношувані предмети.
4. У Плані рахунків бухгалтерського обліку перейменувати рахунок 22 з «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на «Давальницька сировина, передана в переробку» для

обліку матеріалів, що передані в переробку на сторону та надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.

Таблиця 6. Запропонований розділ «Запаси» у Примітках до річної фінансової звітності ПАТ «Електромотор»

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації	уцінка
Виробничі запаси	800	2295	-	-
Незавершене виробництво	890	3195	-	-
Готова продукція	900	4018	-	-
Сільськогосподарська продукція	905	-	-	-
Товари	910	2	-	-
Разом	920	9510	-	-

Із рядка 920, графа 3, балансова вартість запасів: переданих у переробку (922) 210

Відповідно в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку перейменувати субрахунок 206 на «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Ведення обліку запасів таким чином дозволить упорядкувати надання інформації про види запасів у Примітках до фінансової звітності підприємств України та з урахуванням міжнародних вимог позбутися зайвої деталізації при відображенні інформації про виробничі запаси.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Штимер, Л. Т. Економічна сутність запасів матеріальних ресурсів підприємства та необхідність їх створення в умовах формування конкурентних переваг / Л. Т. Штимер // Економіст. – 2012. – № 8. – С. 454 – 457.
2. Бурдейна, Л. В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів / Л. В. Бурдейна // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – С. 20 – 27.
3. Гончаров, Ю. В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю. В. Гончаров, І. В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 50 – 53.
4. Попович, В. І. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / В. І. Попович // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2011. – № 1. – С. 313 – 319.
5. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Ел. р.]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
6. МСБО 2 «Запаси» [Ел. р.]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf.
7. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну України від 28.10.2013 №336/22868.
8. П(С)БО 9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну України від 20.10.99 № 46.
9. П(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Мінфіну України від 31.12.99 № 318.
10. План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності, затверджений наказом Мінфіну РФ від 31.11.2000 № 94н // <http://base.garant.ru /12121087/>.

УДК 657.4

Дубовая Валентина Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту. **Шовкопляс Олександр Олександрович**, студент. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Відображення запасів у фінансовій звітності підприємств України за міжнародними стандартами.** Розглянуто міжнародне і вітчизняне трактування поняття «запаси», здійснено порівняння відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Запропоновано укрупнення показників з видів запасів у Примітках до фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами.

Ключові слова: запаси, виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари.

УДК 657.4

Дубовая Валентина Владимировна, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита. **Шовкопляс Александр Александрович**, студент. Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Отражение запасов в финансовой отчетности предприятий Украины по международным стандартам.** Рассмотрены международная и отечественная трактовки понятия «запасы», проведено сравнение отображения информации о запасах в финансовой отчетности предприятий согласно национальному положению (стандарту) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» и МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности». Предложено укрупнение показателей по видам запасов в Примечаниях к финансовой отчетности по международным стандартам.

Ключевые слова: запасы, производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары.

UCD 657.4

Dubovaya Valentina Vladimirovna, candidate of economic science, docent of accounting and auditing. **Shovkoplyas Aleksandr Aleksandrovich**, student. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Display inventory in the financial reporting of the enterprises of Ukraine on international standarts.** The article deals with international and domestic interpretation of the term «reserves». Comparison of display information about inventory in the financial statements of companies under National Accounting Provisions (Standard) 1 «General Requirements for Financial Reporting» and IAS 1 «Presentation of Financial Statements». Based on the present study proposed to improve the provision of information about inventory in the notes to the financial statements in accordance with international standards.

Keywords: inventory, production supplies, work in progress, finished goods, merchandise.