

УДК 657

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗА П(С)БО ТА МСБО: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

Шарманська В.М., Новицький П.В.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Досліджено особливості обліку виробничих запасів за вітчизняними та міжнародними стандартами. Проведено порівняльну характеристику між веденням бухгалтерського обліку виробничих запасів за П(С)БО 9 та МСБО 2. Зокрема, зазначено різницю у класифікації запасів, їх оцінці та у відображенні курсових різниць, які виникають при формуванні собівартості. Також у статті проведено порівняння методів визначення собівартості продукції за національними та міжнародними стандартами.

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

Постановка проблеми. Останнім часом, Пу зв'язку із поширенням глобалізаційних процесів та поглибленням їх у всі сфери життя, зокрема і в економічну сферу, особливо важливим є розгляд вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та фінансової звітності. Вихід України на міжнародні ринки прямо залежить від зрозумілості та достовірності бухгалтерської звітності її підприємств, на основі якої інвестор міг би прийняти рішення про доцільність та обсяг інвестицій, а також здійснювати контроль за ефективністю їх використання. Саме тому надзвичайно важливим є питання пристосування вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) до міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню бухгалтерського обліку виробничих запасів в Україні, зокрема, і порівнянню його з міжнародним обліком, присвячено багато праць вітчизняних вчених та дослідників, таких як: С.Ф. Голов, Г.Ю. Коблянська, В.А. Кононенко, С.А. Малютяк, В.М. Пархоменко, І.В. Принада, В.І. Янчук та інші. У працях зазначено теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів за вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Оскільки Україна з кожним роком все більше наближається до міжнародних стандартів у всіх сферах життя, включаючи і економічний сектор, з'являється необхідність появи практичних методичних вказівок щодо обліку за вимогами міжнародної спільноти. Отже, актуальним питанням є пошук відмінностей вітчизняного обліку виробничих запасів як головної складової собівартості продукції, від міжнародного обліку.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є виділення основних відмінностей обліку виробничих запасів та формування собівартості за вітчизняними положеннями (стандартами) та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів у міжнародній практиці регламентується МСБО 2 «Запаси». Оскільки вибір застосування МСБО в Україні є добровільним (крім випадків, встановлених законодавством), важливим питанням є розуміння відмінностей між вітчизняними та міжнародними стандартами, зокрема, і між МСБО 2 та

П(С)БО 9 «Запаси». Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів фінансової звітності перш за все необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними [3, с. 52].

Відповідно до П(С)БО 9 запасами є активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або ж утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Що стосується МСБО 2, то запаси трактуються як активи, які 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.

Важливим питанням є розгляд класифікації запасів в цілому згідно з вітчизняними та міжнародними стандартами. 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. Також у стандарті зазначено, що запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Відповідно до П(С)БО 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів тощо; готову продукцію; товари у вигляді матеріальних цінностей; малоцінні та швидкозношувані предмети; поточні біологічні активи. Отже, у табл. 1 зазначимо порівняльну характеристику класифікації запасів відповідно до МСБО 2 та П(С)БО 9.

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка безпосередньо впливає на визначення собівартості продукції. Щодо цього аспекту існують суттєві відмінності між вітчизняними та міжнародними стандартами. Згідно з П(С)БО 9 оцінка виробничих запасів залежить від шляхів надходження їх на підприємство:

– при придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;

– при виготовленні власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість;

– при внесенні до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника;

– при безоплатному отриманні: справедлива вартість;

– при отриманні у результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів;

– при отриманні у результаті обміну на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів [1].

Відповідно до МСБО 2 собівартість формується з таких витрат:

1) витрати на придбання: ціна придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат;

2) витрати на переробку: витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва;

3) інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану [2].

Отже, оцінку при надходженні виробничих запасів на підприємство згідно із міжнародними

та вітчизняними стандартами зазначимо у схемі на рис. 1.

Таблиця 1

Класифікація запасів відповідно МСБО 2 та П(С)БО 9

Класифікація відповідно П(С)БО 9		Класифікація відповідно МСБО 2 (IAS 2 «Inventories»)	
1.	Сировина, комплектуючі вироби тощо	1.	Основні та допоміжні матеріали (Basic and auxiliary materials)
2.	Незавершене виробництво	2.	Незавершене виробництво (Work in progress)
3.	Готова продукція	3.	Готова продукція (Finished goods)
4.	Товари	4.	Товари (Merchandise)
5.	Малоцінні та швидкозношувані предмети		
6.	Поточні біологічні активи та сільськогосподарська продукція		

Джерело: розроблено авторами

У вітчизняних положеннях (стандартах) виділяють п'ять методів визначення собівартості запасів (у тому числі і виробничих запасів) при вибутті, а саме:

– метод ідентифікованої собівартості певної одиниці запасів;

– метод середньозваженої собівартості;

– метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– метод нормативних затрат;

– метод ціни продажу.

На відміну від вітчизняних П(С)БО, якими затверджено п'ять методів визначення собівартості запасів, у МСБО 2 передбачено три формули списання собівартості запасів:

– формула ідентифікованої собівартості (використовується для визначення собівартості запасів, які не є взаємозамінними та для певних товарів, які призначені для окремих проектів);

– формула ФІФО (від англ. «first in, first out», що означає «перший прибув – перший вибув») – припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або виробленими останніми;

– формула середньозваженої собівартості (собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду) [2].

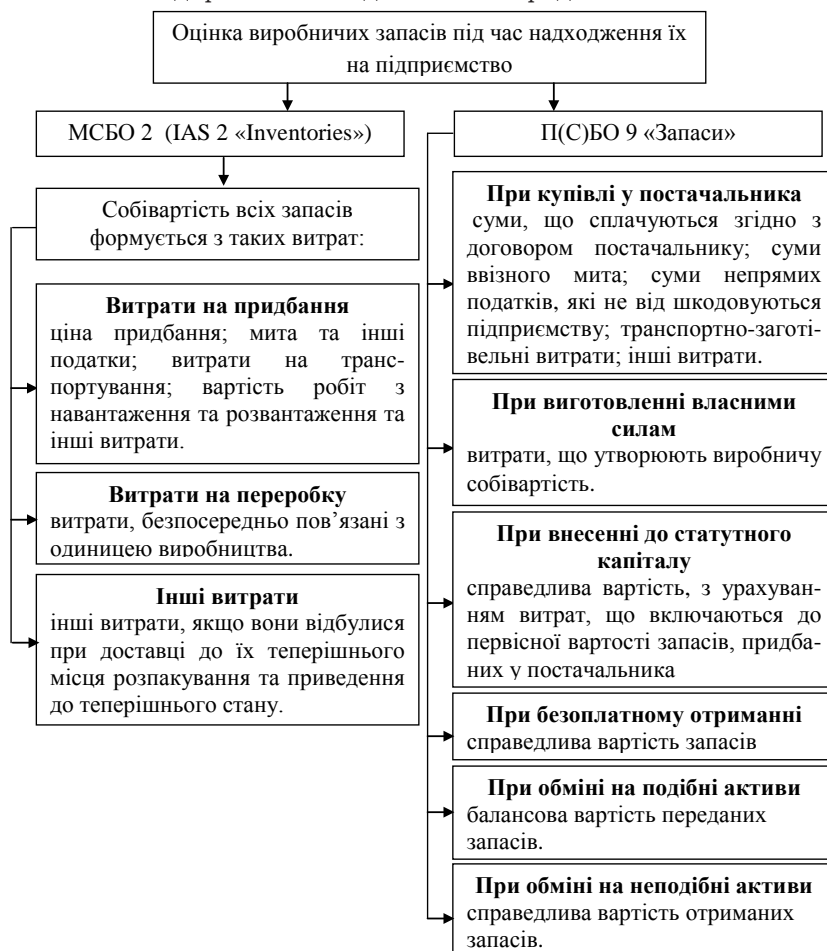


Рис. 1.

Джерело: розроблено авторами на основі [1], [2]

Що стосується оцінки на дату балансу, то виробничі запаси за П(С)БО 9 оцінюються за найменшою з двох вартостей: первісною вартістю або ж чистою вартістю реалізації. У МСБО 2 передбачений єдиний варіант оцінки – за чистою реалізаційною вартістю.

Розбіжності в обліку запасів за міжнародними і вітчизняними стандартами також полягають у тому, що при придбанні запасів Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств передбачають: у разі сильної девальвації курсові різниці, за винятком відсотків за кредит, відбувається їх включення до складу витрат для цілей обчислення їх собівартості. У П(С)БО 9 питання курсових різниць не розкривається зовсім, а Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів зазначають, що до первісної вартості запасів не включаються курсові різниці.

Висновки і пропозиції. Отже, основні відмінності між П(С)БО 9 та МСБО 2 полягають у наступному:

– П(С)БО 9 регламентує більш деталізоване відображення виробничих запасів, виділяє окремий вид запасів – «Малоцінні та швидкозношувани

вані предмети» та відносить складу запасів статтю «Поточні біологічні активи»;

– МСБО розглядає поняття резерву знецінення запасів (підприємство має можливість створення резерву знецінення) та сторнування збитків від знецінення запасів (сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає). Дані поняття у П(С)БО 9 не розглядаються;

– у МСБО 2 зазначаються тільки три формули для визначення собівартості запасів. В той час як вітчизняне положення більш детально розкриває сутність методів та виділяє п'ять формул визначення собівартості запасів при вибутті;

– МСБО 2 передбачає оцінювання виробничих запасів на дату балансу тільки за чистою вартістю реалізації і не передбачає оцінки за первісною вартістю. Окрім цього, до собівартості запасів включаються тільки: витрати на придбання (ціна придбання, мита та інші податки, витрати на транспортування, вартість робіт з навантаження та розвантаження й інші витрати); витрати на переробку (витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва); інші витрати.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
2. IAS 2 «Inventories» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>.
3. Коблянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г.Ю. Коблянська, К.О. Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50-56.

Шарманская В.Н., Новицкий П.В.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПО П(С)БУ И МСБУ: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Аннотация

Исследованы особенности учета производственных запасов по отечественным и международным стандартам. Проведена сравнительная характеристика между ведением бухгалтерского учета производственных запасов по П(С)БУ 9 и МСБУ 2. В частности, указано разницу в классификации запасов, их оценке и в отражении курсовых разниц, возникающих при формировании себестоимости. Также в статье проведено сравнение методов определения себестоимости продукции по национальным и международным стандартам.

Ключевые слова: запасы, производственные запасы, МСБУ, себестоимость, оценка.

Sharmanska V.N., Novytskyi P.V.

Taras Shevchenko National University of Kyiv

ACCOUNTING OF PRODUCTION STOCKS BY NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND IAS: COMPARATIVE CHARACTERISTICS

Summary

In the article are considered the peculiarities of accounting of production reserves by domestic and international standards. The comparative characteristics between the accounting of production reserves for National Standard of Accounting 9 and IAS 2 are given. In particular, the difference in the classification of reserves, their estimation and in the reflection of exchange differences arising in the formation of prime cost is indicated. The article also compares the methods for determining the cost of production according to national and international standards.

Keywords: reserves, production reserves, IAS, cost price, valuation.