

Студенти 4 курсу  
факультету міжнародних економічних відносин ХНЕУ

## **ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Анотація. Обґрунтовано необхідність переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також розкрито особливості визнання, оцінки та обліку запасів згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, здійснено їх порівняльний аналіз із національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.*

*Аннотация. Обоснована необходимость перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, а также раскрыты особенности признания, оценки и учета запасов по Международным стандартам финансовой отчетности, осуществлен их сравнительный анализ с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета.*

*Annotation. The article substantiates the necessity of transition to international accounting standards and reveals the features of recognition, measurement and accounting for inventories according to reveals International financial Reporting Standards, and the comparative analysis of the latter with national accounting standards has been held.*

*Ключові слова: облік, запаси, оцінка, міжнародні стандарти, визнання.*

Вибір європейського шляху розвитку, першим етапом якого був вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ), призвів до необхідності реформування всіх галузей економіки та вдосконалення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Як відомо, одним із головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) [1]. З 1 січня 2012 року внесено зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2], згідно з якими "публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами" [3]. Світова облікова практика спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх бухгалтерів об'єднує спільний факт – наявність запасів, що потребують грамотного обліку. Тому на сучасному етапі актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Щороку все більше національних підприємств виходять на світовий ринок торгівлі в пошуках додаткових джерел прибутку, а це вимагає складання фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог. Оскільки запаси є однією з головних складових активу балансу, а відповідно, впливають на фінансовий результат, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню, серед них: М. Войнаренко [4], С. Голов, Р. Грачова, Л. Косовиць [5], Н. Крічка, І. Бланк, М. Баканов та ін.

Питанням гармонізації обліку національних із міжнародними стандартами займалися: Т. Кондрашова [6], Ф. Бутинець, В. Костюченко, В. Качалін, В. Швець, Я. Соколов, М. Ляшенко [7], Л. Нищенко та ряд інших дослідників. Тому автори вважають за необхідне ще раз здійснити порівняння МСБО № 2 "Запаси" та П(С)БО № 9 "Запаси" з метою визначення шляхів удосконалення обліку останніх.

Метою даної статті є порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку основних засобів згідно з МСБО № 2 "Запаси" та П(С)БО № 9 "Запаси", виявлення відмінностей задля досягнення гармонізації між даними стандартами.

Міжнародні стандарти – це цілісна система обліку, що узагальнює облікові принципи і правила складання фінансових звітів, яка виникла внаслідок посилення процесів економічної інтеграції країн, спрямована на зближення методології обліку та звітності різних країн. Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, перш за все, необхідно виявити ряд суперечностей і розбіжностей, що виникають між ними. Слід зазначити, що міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. До об'єктивних переваг МСБО перед національними стандартами в окремих країнах можна віднести:

складання та подання "легальної" управлінської звітності, що забезпечує достовірність, неупередженість та прозорість такої звітності і дає правдиве уявлення про реальний стан діяльності підприємств;

узагальнення найкращої сучасної світової практики в галузі бухгалтерського обліку;

чітка економічна логіка;

простота сприймання для користувачів фінансової інформації в усьому світі.

До недоліків МСБО можна віднести: узагальнений характер стандартів, який передбачає достатньо велику різноманітність у методах обліку; відсутність детальних інтерпретацій і прикладів зіставлення стандартів із конкретними ситуаціями.

Як правило, найбільшу питому вагу в структурі доходів підприємств торгівлі має виручка від реалізації товарів. Оскільки товари – це активи, що утримуються підприємствами з метою подальшого продажу, то порядок їх придбання, утримання і вибуття регламентує П(С)БО № 9 "Запаси". Міжнародним аналогом П(С)БО № 9 є МСБО №

2 "Запаси". Даний стандарт було прийнято ще в 1975 році, але пізніше він був переглянутий та набрав чинності лише з 1 січня 1995 року. Отже, логічно виникає думка про гармонізацію П(С)БО № 9 та МСБО № 2.

У вітчизняному положенні визначено порядок визнання, оцінки та документального оформлення руху запасів, а в міжнародному аналізі більша увага приділяється визначенню термінів, пов'язаних із використанням запасів [8]. Тому, на думку авторів, П(С)БО № 9 необхідно доопрацювати в контексті тлумачення термінів, що безпосередньо стосуються запасів.

Слід проаналізувати розбіжності МСБО № 2 і П(С)БО № 9 за такими ознаками, як визначення термінів, оцінка запасів, формування собівартості та ін.

Відповідно до МСБО № 2, запаси – це активи, які:

утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва для продажу;

існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або в ході надання послуг [1].

Необхідно зауважити, що визначення запасів у П(С)БО № 9 майже ідентичне. За винятком того, що в останньому пункті, крім споживання у виробничому процесі або в ході надання послуг, зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречим, тим паче, що процес виробництва – це не процес здійснення якої-небудь діяльності. Процес виробництва, наприклад, не містить у собі такі процеси, як заготівля, збереження або реалізація.

У п. 1 МСБО № 2 зазначено, що даний стандарт не застосовується до:

незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг;

фінансових інструментів;

біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Отже, у п. 1 МСБО № 2 не сказано про запаси, що використовуються під час здійснення капітальних інвестицій. Отже, будівельні матеріали, що перебувають на балансі підприємства і використовуються, наприклад, у процесі здійснення будівництва господарським способом, так само відносяться до запасів. Слід зауважити, що у МСБО № 2, як і в П(С)БО № 9, до запасів відносяться готова продукція і незавершене виробництво.

Взагалі визначення вартості запасів є головною метою МСБО № 2, як сказано в самому стандарті, що підкреслює значення даного процесу. Відповідно до п. 6 МСБО № 2, запаси слід вимірювати за найменшим із двох показників – собівартістю або чистою вартістю реалізації [1].

Вибір оцінки за одним із двох найменших показників пояснюється тим, що однією з концептуальних основ МСБО відносно якісних характеристик фінансової звітності є вірогідність, складовою частиною якої є обачність, зокрема, в оцінках активів. У МСБО принцип обачності посідає одне із перших місць, у той час коли в П(С)БО цей принцип використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою собівартістю або ринковою вартістю дуже рідко використовується в українській практиці.

Деякі відмінності між МСБО № 2 та П(С)БО № 9 в оцінці запасів можна проілюструвати у вигляді таблиці, що наведена нижче.

Таблиця

### Порівняння міжнародних та національних стандартів обліку запасів

П(С)БО № 9 "Запаси"	МСБО № 2 "Запаси"
Оцінка запасів у випадку надходження	
Собівартість формують такі витрати: 1. У разі придбання в постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за винятком непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати. 2. У разі виготовлення власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО № 16 "Витрати". 3. У разі внесення до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первинної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. У разі безоплатного отримання: справедлива вартість. 5. У разі отримання в результаті обміну на подібні активи балансової вартості переданих запасів. 6. У разі отримання в результаті обміну на неподібні активи справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються такі витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	Собівартість формують такі витрати: 1. Витрати на придбання: ціна придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт із навантаження та розвантаження та інші витрати. 2. Витрати на переробку: витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. 3. Інші витрати, якщо вони мали місце в процесі доставки до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються такі витрати: 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
Оцінка запасів у випадку витрачання	
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продажів	Метод конкретної ідентифікації, середньозважена собівартість, собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), метод роздрібних цін, нормативні витрати
Оцінка запасів на дату балансу	

Найменша з двох оцінок: первинна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації
---	---------------------------

Таким чином, облік виробничих запасів у зарубіжних країнах дещо відрізняється від національного обліку України і має певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

Отже, на підставі порівняльної характеристики МСБО № 2 та П(С)БО № 9 слід зауважити: вступ до СОТ та євроінтеграція України вимагає гармонізації зазначених нормативних документів. Безумовно, власникам підприємств потрібно самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку чи дотримуватись національних. Але оскільки МСБО вбирають у себе позитивний досвід багатьох країн, на думку авторів, було б доречно почати вдосконалювати національні стандарти або ж надати міжнародним стандартам статус національних. Це привело б до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торгівельній галузі, оскільки значна кількість продукції, що реалізується населенню України, є імпортованою. Але в разі узгодження П(С)БО та МСБО потрібно проаналізувати, до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСБО також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних для інших європейських країн.

*Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.*

**Література:** 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси" : Наказ Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nibu.factor.ua](http://www.nibu.factor.ua). 2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 8–9. – 27 січня – С. 5–10. 3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1 024 с. 4. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посібн. / М. П. Войнарченко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. 5. Косовиць Л. Облік запасів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17–23. 7. Ляшенко М. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / М. Ляшенко // Школа бухгалтера. – 2007. – № 16. – 28 с. 6. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – 2009. – № 4. – С. 16–20. 8. Пилипенко А. А. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу контролю і аудиту : монографія / А. А. Пилипенко, Г. Ф. Азаренкова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2012. – С. 190–197.