

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 339.3.657

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.66-9>

Артюх О.В.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет

Русева С.І.

студентка
Одеський національний економічний університет

Artyukh Oksana

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor at Department of Accounting and Auditing
Odessa National Economic University

Ruseva Svetlana

Student
Odessa National Economic University

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ: МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ВИМІР

Артюх О.В., Русева С.І. Методологічні основи обліку запасів: міжнародний та національний вимір. У статті висвітлено основні методологічні засади обліку запасів у контексті зіставлення вимог міжнародних та національних стандартів. Визначено сутність запасів та критерії їх визнання, розглянуто класифікацію запасів для досягнення цілей бухгалтерського обліку, їх оцінку під час оприбуткування та вибуття, унаочнено загальні вимоги щодо розкриття облікової інформації про запаси у фінансовій звітності. З'ясовано, що національні стандарти найбільше деталізують групи запасів у бухгалтерському обліку, хоча не розкривають характерні ознаки такої систематизації. Міжнародні стандарти, на відміну від національних, потребують більшого розкриття облікової інформації про запаси у фінансовій звітності, зокрема у примітках до фінансової звітності. Дослідження у такому напрямі дало змогу проілюструвати позитивні та негативні аспекти чинних стандартів обліку запасів та обумовило подальший науковий пошук щодо вдосконалення методологічних засад обліку запасів.

Ключові слова: стандарти обліку, методологічні основи, запаси, визнання, класифікація, оцінка, фінансова звітність.

Артюх А.В., Русева С.И. Методологические основы учета запасов: международный и национальный аспект. В статье отражены основные методологические основы учета запасов в контексте сопоставления требований международных и национальных стандартов. Определены суть запасов и критерии их признания, рассмотрена классификация запасов для достижения целей бухгалтерского учета, их оценка при оприходовании и выбытии, представлены общие требования касательно раскрытия учетной информации о запасах в финансовой отчетности. Выявлено, что национальные стандарты больше всего детализируют группы запасов в бухгалтерском учете, хотя не раскрывают характерные признаки такой систематизации. Международные стандарты, в отличие от национальных, требуют

большого раскрытия учетной информации о запасах в финансовой отчетности, в частности в примечаниях к финансовой отчетности. Исследование в таком направлении позволило проиллюстрировать положительные и отрицательные стороны действующих стандартов учета запасов и обусловило дальнейший научный поиск по совершенствованию методологических основ учета запасов.

Ключевые слова: стандарты учета, методологические основы, запасы, признание, классификация, оценка, финансовая отчетность.

Artyukh Oksana, Ruseva Svetlana. Methodological bases of inventory accounting: international and national aspect. The article highlights the main methodological principles of inventory accounting in the context of comparing the requirements of international and national standards. The essence of inventories and the criteria for their recognition are determined, the classification of inventories for accounting purposes, their evaluation at posting and disposal, the general requirements for the disclosure of accounting information about inventories in the financial statements. It has been found that national standards detail the groups of inventories in accounting, although they do not disclose the characteristics of such systematization. Also the most fully prescribed requirements for the recognition of inventories as assets in NP (S) BU 9; under IAS 2, the recognition of inventories is not explained in accounting, but is explained only in the context of their recognition as an expense. The same methodological approach is observed in national and international practice regarding the methods of valuation of inventories at disposal and determination of fair value of inventories, but it should be noted that for greater disclosure of fair value of inventories there is a separate international financial reporting standard 13 "Fair value measurement". International standards, in contrast to national standards, require greater disclosure of inventory information in the financial statements, in particular in the notes to the financial statements. First of all, it concerns the disclosure of information on: the adopted accounting policy for choosing the method of valuation of inventories at their disposal; the carrying amount of inventories carried at fair value less costs to sell; the amount of inventories recognized as an expense during the reporting period; operations to restore write-offs and other credentials. Research in this direction allowed to illustrate the positive and negative aspects of the current standards of inventory accounting and led to further scientific research to improve the methodological foundations of inventory accounting.

Key words: accounting standards, methodological basis, inventories, recognition, classification, valuation, financial reporting.

Постановка проблеми. Запаси є одним із ключових об'єктів у системі бухгалтерського обліку, тому дуже важливо на підставі законодавчих та інших нормативних вимог достовірно, повно та своєчасно відображати інформацію про запаси в бухгалтерському обліку та фінансову звітність. Методологічні засади обліку запасів визначаються у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Саме ці стандарти розкривають вимоги щодо визначення, визнання, оцінювання, класифікації запасів, відображення інформації про запаси у фінансовій звітності, тому важливо проаналізувати змістовне наповнення бухгалтерських стандартів у їхньому співставленні на міжнародному та національному рівнях, визначити сучасні проблемні аспекти та шляхи їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку висвітлено у багатьох працях відомих учених, таких як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, В.С. Рудницький, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко. Проте проблемні питання методології обліку запасів у вітчизняній обліковій системі досі залишаються актуальними та потребують вирішення.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є розкриття методологічних засад обліку запасів у контексті міжнародних і національних стандартів, а також виявлення проблемних аспектів на підставі їх зіставлення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У межах національного законодавства методоло-

логічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 9 «Запаси». Норми цього стандарту включають загальні положення та відомості щодо визначення терміна «запаси»; визнання запасів та розкриття їхньої первісної оцінки для досягнення цілей бухгалтерського обліку; оцінки вибуття запасів (за різними методами) та оцінки запасів на дату балансу; розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності [1].

Вимоги до обліку запасів на міжнародному рівні сформовані у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 2 «Запаси», метою якого є визначення підходу до обліку запасів. У цьому стандарті пояснюються запаси як поняття та інші терміни, пов'язані з оцінкою запасів. Головним питанням обліку запасів є оцінювання запасів та визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості за відповідними формулами собівартості запасів [2].

Для кращого усвідомлення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності доцільно зіставити міжнародні та національні вимоги.

Щодо визначення запасів, то слід зазначити, що загалом термін «запаси» тлумачиться однаково у міжнародних та національних стандартах.

Правила визнання запасів як активів найбільш повно, на наш погляд, прописані у НП(С)БО 9, за яким «запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [1].

У рамках МСБО 2 визнання запасів не пояснюється під час оприбуткування, а пояснюється лише у контексті їх визнання як витрат, а саме коли запаси продані, списані з балансу з інших причин. Так, «коли запаси продані, балансова вартість цих запасів повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід від звичайної діяльності. Сума будь-якого списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами пері-

оду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого відновлення будь-якого списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося відновлення. Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запас, використаний як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються витратами протягом строку корисного використання цього активу» [2].

Правила НП(С)БО 9 передбачають певну класифікацію запасів, яка відповідає загальним розподілу запасів за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а також Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591) [3; 4].

Для досягнення цілей бухгалтерського обліку національним законодавством прийнято розподіляти запаси на такі групи активів (табл. 1).

Слід звернути увагу на те, що запаси у такому упорядкуванні не містять визначених ознак систематизації, що не є позитивним фактором для встановлення взаємозв'язків між групами запасів. Щодо міжнародних вимог, то МСБО 2 взагалі не містить вимог до класифікації запасів, а тільки зазначає, що до запасів належать товари (придбані та утримувані для перепродажу); готова вироблена продукція; незавершене виробництво; основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва [2].

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Якщо запаси придбані за плату, то первісною вартістю, відповідно до норм НП(С)БО 9, є собівартість запасів, яка складається з відповідних фактичних витрат. Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства або одержані підприємством безоплатно, визнається погоджена засновниками (учасниками) під-

Таблиця 1

Класифікація запасів для досягнення цілей бухгалтерського обліку

П(С)БО 9 «Запаси»	План рахунків бухгалтерського обліку	
<i>Види запасів</i>		<i>№ рахунку</i>
Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб	Виробничі запаси	20
Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів	Виробництво	23
	Брак у виробництві	24
	Напівфабрикати	25
Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом	Готова продукція	26
Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством задля подальшого продажу	Товари	28
Малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП), що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року	МШП	22
Поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання	Поточні біологічні активи	21
	Продукція сільськогосподарського виробництва	27

Джерело: [1; 3]

приємства їх справедлива вартість з урахуванням відповідних витрат [1].

За вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби», справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [5].

Аналогічно тлумачиться справедлива вартість у міжнародній практиці, зокрема в Міжнародному стандарті фінансової звітності (далі – МСФЗ) 13 «Оцінка справедливої вартості» [6].

За національними стандартами, запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок, а саме первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, що не суперечить МСБО 2. Чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію, що відповідає вимогам як національних, так і міжнародних стандартів, а саме П(С)БО 9 та МСБО 2.

Правила оцінювання вибуття запасів за різними методами у міжнародній та національній практиці є подібними (табл. 2).

Далі доцільно порівняти вимоги щодо розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності у міжнародній та вітчизняній практиці.

У примітках до фінансової звітності, згідно з вимогами НП(С)БО 9, наводиться інформація про методи оцінювання запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведено оцінювання запасів.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти вимагають більшого розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності (зокрема, у примітках до фінансової звітності). Це сто-

Методи оцінювання запасів під час вибуття

№	П(С)БО 9	МСБО 2
	Метод оцінювання	Метод/формула собівартості
1	Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Конкретна ідентифікація індивідуальної собівартості
2	Метод середньозваженої собівартості	Формула середньозваженої собівартості
3	Метод ФІФО	Формула ФІФО
4	Метод ціни продажу	Метод роздрібних цін
5	Метод нормативних затрат	Метод стандартних витрат

Джерело: [1; 2]

сується розкриття інформації щодо облікової політики з вибору оцінки запасів, включаючи використані методи оцінювання/формули собівартості під час вибуття запасів; балансової вартості запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж; суми запасів, визнаних витратами протягом періоду; суми будь-якого відновлення будь-якого списання, що визнана як зменшення суми запасів, визнаної витратами періоду; обставин або подій, що привели до відновлення списання запасів.

Висновки. Критичний огляд методологічних засад обліку запасів у контексті між-

народної та національної регламентації дав змогу визначити сутність запасів, критерії їх визнання, класифікувати запаси для досягнення цілей бухгалтерського обліку, розглянути оцінку запасів під час їх оприбуткування та вибуття, унаочнити загальні вимоги щодо розкриття облікової інформації про запаси у фінансовій звітності. Такий компаративний підхід дав змогу проілюструвати позитивні та негативні аспекти чинних стандартів обліку запасів та обумовив подальший науковий пошук стосовно вдосконалення методологічних засад обліку запасів у міжнародній та національній практиці.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 10.09.2021).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 1 січня 2012 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021/stru#Stru (дата звернення: 10.09.2021).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 10.09.2021).
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.09.2021).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.09.2021).
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 1 січня 2013 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068/stru#Stru (дата звернення: 10.09.2021).

References:

1. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkoĝho obliku 9 “Zapasy” [National Regulation (Standard) of Accounting 9 “Inventories”] (1999): Nakaz Ministerstva finansiv Ukrajinjy vid 20.10.1999 roku № 246. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (accessed 10 September 2021).

2. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 2 “Zapasy” [International Accounting Standard 2 “Inventories”] (2012): Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhghaltersjkogho obliku (IASB), vid 01.01.2012 roku. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021/stru#Stru (accessed 10 September 2021).

3. Plan rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov’jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidprijemstv i orghanizacij [Chart of accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations] (2011): Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 roku № 291 (u redakciji nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy 09.12.2011 roku № 1591. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (accessed 10 September 2021).

4. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov’jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidprijemstv i orghanizacij [Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations] (1999): Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 roku № 291. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (accessed 10 September 2021).

5. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 7 “Osnovni zasoby” [National Accounting Regulation (Standard) 7 “Fixed Assets”] (2000): Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 roku № 92. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (accessed 10 September 2021).

6. Mizhnarodnyj standart finansovoji zvitnosti 13 “Ocinka spravedlyvoji vartosti” [International Financial Reporting Standard 13 “Fair Value Measurement”] (2013): Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhghaltersjkogho obliku (IASB), 01.01.2013 roku. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068/stru#Stru (accessed 10 September 2021).