

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 3.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.3.24>

УДК 657

*Ю. М. Грибовська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та обліку,
Дніпровський державний технічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5205-9045>*

ОБЛІК ЗАПАСІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Y. Hrybovska,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Accounting,
Dniprovsky State Technical University*

ACCOUNTING FOR INVENTORIES UNDER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

У статті досліджено класифікацію запасів відповідно до положень Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Встановлено, що міжнародний стандарт не виділяє в окрему класифікаційну групу малоцінні та швидкозношувані предмети. Автором узагальнено класифікаційні групи запасів на підприємствах України, які ведуть облік за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Метою написання статті є виокремлення значення запасів в господарській діяльності суб'єктів господарювання, дослідження

нормативного забезпечення їх обліку, порядку оцінки на дату надходження, на звітну дату та дату вибуття, розкриття складових елементів собівартості запасів, формування інформації у фінансовій звітності щодо запасів з урахуванням вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси».

Автором використано універсальні методи дослідження. Аналіз – за допомогою нього досліджено класифікаційні групи запасів. Метод синтезу використано при об'єднанні методів оцінки запасів.

На основі вивчення нормативно-правової бази з регулювання обліку за міжнародними стандартами розкрито порядок оцінки запасів на дату надходження за собівартістю, на звітну дату – за найменшою з двох оцінок, або за собівартістю, або за чистою вартістю реалізації, на дату вибуття – за специфічною ідентифікацією (ідентифікованою собівартістю), ФІФО та середньозваженою собівартістю. З'ясовано, що МСБО 2 передбачено до використання ще два методи оцінки собівартості запасів: метод стандартних витрат та метод роздрібних цін, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості.

Практична цінність полягає у розкритті порядку формування собівартості запасів та виокремлення елементів, що не включаються до неї. Наведено ситуації, за яких собівартість запасів не може бути повністю відшкодованою. За результатами дослідження запропоновано розширити класифікаційні групи запасів, зокрема додати малоцінні та швидкозношувані предмети. Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один із методів списання собівартості запасів. У разі необхідності та з метою забезпечення досягнення вищого рівня достовірності оцінки запасів доцільно застосовувати різні формули собівартості до окремих груп запасів, що характеризуються різними ознаками.

A paper examines classification of inventories under International Accounting Standard 2 «Inventories». It is stated that under international standards disposables are not allocated into a separate group. The author has aggregated groups of inventories at Ukrainian enterprises applying international financial reporting standards.

The article aims at determining the economic essence of inventories in an

entity's business activity, considering legal provision for accounting, measurement at a date of purchase, reporting date and a write-down date, disclosing cost elements and information about inventories in financial statements under International Accounting Standard 2 «Inventories».

The author has applied general methods of research. Analysis is used for studying identified groups of inventories. Synthesis is applied to aggregate inventory costing methods.

Analysis of legal provision for accounting under international standards has enabled to disclose procedures for measuring inventories at cost at a recognition date, at a lower of cost and net realizable value at a reporting date, and at a specific identification of costs, FIFO, and weighted average cost formula at a derecognition date. International Accounting Standard 2 «Inventories» enables to apply two more techniques for cost measurement, namely a standard cost method and a retail method if their results are similar to the cost.

Applied value refers to disclosing procedures for cost measurement of inventories and identifying elements excluded from the cost of inventories. The paper contains examples of inability to reimburse the cost of inventories. The research results in providing suggestions for widening a classification of inventories by adding the group of disposables. All the units of inventories with similar functions should be measured using single method of cost calculation. For the purpose of attaining higher reliability in measuring inventories, it is appropriate to apply different cost formulas for specific groups of inventories with diverse characteristics.

Ключові слова: *запаси, оцінка запасів, собівартість запасів, методи списання запасів.*

Key words: *inventories, measurement of inventories, cost of inventories, techniques for the measurement of cost.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Активізація євроінтеграційних процесів в Україні зумовила розширення сфери застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Визначені законодавством України суб'єкти господарювання в

обов'язковому порядку застосовують МСФЗ в практичній діяльності для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема обліку запасів.

Однією з умов здійснення господарської діяльності та забезпечення безперебійного виробництва і збуту, є наявність у підприємства достатньої кількості запасів, зокрема сировини, матеріалів, комплектуючих і напівфабрикатів. Від рівня ефективності використання запасів залежить швидкість обороту вкладеного капіталу та отриманого прибутку підприємства. Формування оперативної і достовірної інформації про стан та рух запасів забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основним стандартом, що регулює облік запасів у бухгалтерському обліку за міжнародними стандартами є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі – МСБО 2) [3]. Провідні українські вчені та практики в сфері бухгалтерського обліку й аудиту постійно поглиблюють напрями наукових досліджень з метою удосконалення методики ведення обліку запасів за вимогами МСБО 2. Аудитор компанії PSP Audit (Midsnell Group International) Малютяк С. значну увагу приділив класифікації та розкриттю порядку обліку запасів за МСФЗ [2]. Класифікація запасів за МСБО 2 вітчизняними підприємствами наведена у статті аудитора С. Рогозного та науковиці О. Дядюн [6]. У праці О. О. Талайло та Є. Г. Чернікової висвітлено переваги та недоліки застосування МСФЗ щодо обліку запасів [7]. У статтях Н. Остап'юк [5] та Т. Мурашко [4] детально описано порядок оцінки та формування собівартості запасів за вимогами МСБО 2. Дріга О. П. звернула увагу на відсутність поняття «первісна вартість» в МСБО 2 [1].

Формулювання цілей статті. З'ясувати значення запасів в господарській діяльності суб'єктів господарювання, дослідити нормативне забезпечення їх обліку, порядок оцінки на дату надходження, на звітну дату та дату вибуття, розкрити складові елементи собівартості запасів,

виокремити інформацію щодо запасів для відображення у фінансовій звітності з урахуванням вимог МСБО 2 «Запаси».

Виклад основного матеріалу дослідження. МСБО 2 «Запаси» застосовується до всіх видів запасів, за виключенням:

- незавершеного виробництва за будівельними контрактами (регулюється МСБО 11 «Будівельні контракти»);
- фінансових інструментів (МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» і МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збору врожаю (МСБО 41 «Сільське господарство») [3].

Відповідно до МСБО 2 запаси – це активи:

- призначені для продажу в ході звичайної діяльності (готова продукція, товари для перепродажу);
- що перебувають у процесі створення для подальшого продажу (незавершене виробництво);
- які існують у формі сировини або матеріалів, призначені для використання у виробничому процесі або для надання послуг [3].

МСБО 2 визначена загальна класифікація запасів з п'яти груп, рис. 1.

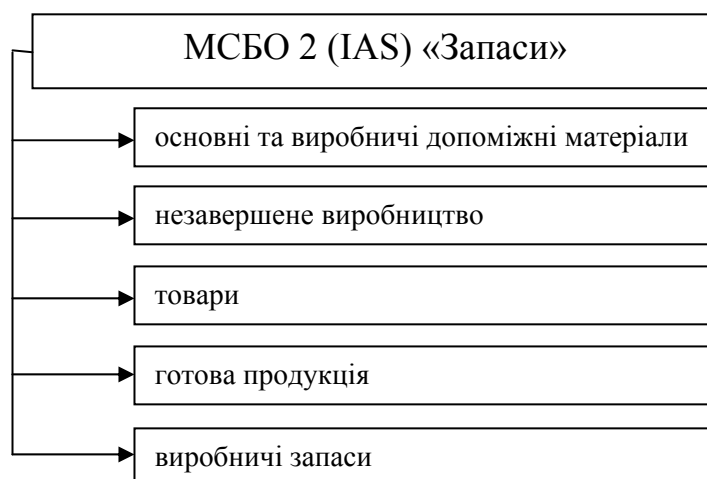


Рис. 1. Загальна класифікація запасів відповідно до МСБО 2

Джерело: Систематизовано за даними [3]

Стандарт не виділяє поняття малоцінних та швидкозношуваних предметів, які є звичними для вітчизняної практики.

Міжнародні стандарти суворо не регламентують питання класифікації запасів, подані групи є рекомендованими. Остаточний розподіл за групами на практиці залежить від рішення кожного окремого підприємства.

У розрізі класифікаційних груп запасів розкривається інформація у примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ. На практиці ступінь деталізації груп є різним, залежить від сфери діяльності підприємства і виду використовуваних запасів, табл. 1.

Таблиця 1. Класифікація запасів вітчизняними підприємствами
(Систематизовано за інформацією [6])

Підприємство	Групи запасів
Заводи та металургійні комбінати	Готова продукція (за позиціями: нержавіюча сталь, конструкційна сталь, інструментальна сталь, швидкорізальна інструментальна сталь, підшипникова сталь, жаростійка сталь). Виробничі запаси (за підгрупами: матеріали, запасні частини, інші). Незавершене виробництво
Фармацевтичні компанії	Сировина. Готова продукція. Пакувальні матеріали. Незавершене виробництво. Товари для перепродажу. Інші запаси.
Нафтопереробні підприємства	Природний газ, сира нафта та продукти нафтопереробки. Матеріали для буріння та видобування. Інші товари, сировина та матеріали.
Залізничні підприємства	Запасні частини, матеріали та інструменти. Паливо-мастильні матеріали. Інші запаси.
Страхові компанії	Бланки договорів страхування ОСЦПВВНТЗ. Бланки спеціального знаку. Інші бланки договорів страхування.

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка впливає на визначення собівартості продукції. Особливо актуальною оцінка запасів є в умовах сьогодення, оскільки ринкові ціни постійно змінюються і зростають. Методика оцінки запасів є дієвим інструментом організації обліку

на підприємстві.

Підприємства використовують три підходи до оцінки запасів залежно від часу здійснення такої оцінки, табл. 2.

Таблиця 2. Методи оцінки запасів за МСБО 2

Період оцінки	Метод оцінки
На дату надходження	За собівартістю
На звітну дату	Найменша з оцінок: - собівартість; - чиста вартість реалізації
На дату вибуття	- специфічна ідентифікація (ідентифікована собівартість); - ФІФО; - середньозважена собівартість

Під собівартістю, за якою оцінюють запаси на дату їх надходження, розуміють всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, здійснені для приведення запасів до їх теперішнього стану та місцезнаходження.

Витрати на придбання включають: ціну придбання; мито та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження; інші витрати.

До витрат на переробку належать: витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва.

До інших витрат відносять: витрати, пов'язані з доставкою до теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.

Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів на звітну дату в умовах цінової нестабільності, вони оцінюються за правилом найнижчої оцінки. Сутність оцінки полягає в тому, що дотримується принцип обачності, згідно з яким запаси оцінюються й відображаються за найменшою з можливих вартостей – чистою вартістю реалізації (ринковою) ціною або собівартістю.

На практиці первісна вартість запасів не завжди збігається з чистою вартістю їх реалізації. У такому разі можливі дві ситуації:

- первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного

періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду [2].

Складові елементи собівартості запасів наведено у табл. 3.

Таблиця 3. Складові елементи собівартості запасів

Вид витрат	Склад витрат
Витрати на придбання	Входять до собівартості: - ціна придбання; - ввізне мито та інші податки; - витрати на транспортування, навантаження і розвантаження; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг
Витрати на переробку	Витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, включаючи систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Прикладами постійних виробничих накладних витрат є: амортизація, утримання будівель і обладнання, а також витрати на управління та адміністрування. Розподіл таких витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. Змінні виробничі накладні витрати – витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці. Розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей
Інші витрати	Входять до собівартості лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан (невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів; частина витрат на зберігання, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; витрати на позики за обмежених обставин, описаних у МСБО (IAS) 23)

Постійні виробничі накладні витрати – це непрямі виробничі витрати, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох періодів або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [3].

Щоб одержати дані, необхідні для розподілення загальновиробничих

накладних витрат, підприємство повинно зібрати і проаналізувати велику кількість інформації. Однак така робота проводиться лише один раз, а саме: при визначенні облікової політики (якщо, звичайно, підприємство не збирається її змінювати). При цьому коефіцієнт розподілу постійних загальнопромислових накладних витрат є обліковою оцінкою, зміна якої відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» не вимагає ретроспективного коригування фінансової звітності за попередні періоди.

Змінні виробничі накладні витрати – це непрямі виробничі витрати, які перебувають у прямій залежності від зміни обсягів виробництва.

Постійні виробничі накладні витрати списуються двома методами:

- до складу витрат на переробку списуються постійні розподілені виробничі витрати;

- постійні нерозподілені виробничі витрати визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені [1].

Собівартість не включає:

- податки, що згодом відшкодовуються підприємству податковими органами;

- торговельні знижки, інші знижки та інші подібні до них статті;

- понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

- витрати на зберігання;

- адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

- витрати на продаж;

- витрати на курсові різниці та відсотки.

Ситуації, за яких собівартість запасів не може бути повністю відшкодованою:

- пошкодження запасів;

- повне або часткове застаріння;

- зниження ціни продажу;
- зростання попередньо оцінених витрат на завершення виробництва або збут [6, с. 6].

За таких умов актуальним стає розрахунок чистої вартості реалізації та її оцінка:

1) списання до чистої вартості реалізації здійснюються на індивідуальній основі. Однак бувають ситуації, за яких різні одиниці запасів відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. У цьому та подібних випадках можливим є об'єднання схожих одиниць;

2) під час попередніх оцінок чистої вартості реалізації МСБО 2 рекомендує брати до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду. До того ж такі оцінки мають враховувати призначення, для якого утримуються запаси;

3) слід враховувати, що основні та допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не знецінюються нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали вказує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких умов відновлювана собівартість матеріалів є найкращою оцінкою чистої вартості їх реалізації;

4) МСБО 2 вимагає у кожному наступному періоді проводити нову оцінку чистої вартості реалізації. Якщо обставини у наступному періоді змінилися і чиста вартість реалізації збільшується, то сума часткового списання сторнується так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок:

або собівартість, або переглянута чиста вартість реалізації [6, с. 6].

При списанні запасів МСБО 2 передбачено три методи оцінки:

- формула специфічної ідентифікації (ідентифікованої собівартості) використовується для одиниць запасів, які не є взаємозамінними (автомобілі, ювелірні вироби, дорогі хутряні вироби), а також товарів або послуг, вироблених і призначених для спеціальних проектів;

- формула «Фіфо» означає «перший прибув – перший вибув», тобто, запаси, закуплені або вироблені першими, продаються першими і, відповідно, запаси, що залишилися на кінець періоду, було придбано або вироблено пізніше, ніж продані;

- формула середньозваженої собівартості – вартість кожної статті визначається за середньозваженою вартістю запасів на початок періоду й вартістю запасів, куплених або вироблених протягом періоду [4].

МСБО 2 допускає також використання ще двох методів оцінки собівартості запасів: метод стандартних витрат та метод роздрібних цін, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості.

Метод стандартних витрат базується на використанні нормативів витрат матеріалів, заробітної плати тощо.

Метод роздрібних цін найчастіше застосовується підприємствами роздрібною торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однаковий прибуток та для яких неможливо використати інші методи калькулювання.

Для запасів, які мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовують один метод списання запасів.

Відповідно до п. 36 МСБО 2 у фінансовій звітності щодо запасів необхідно відображати:

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

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

- балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації, за мінусом витрат на продаж;
- суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;
- суму будь-якого сторнування чи будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, що визнана витратами періоду;
- обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;
- балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань [3].

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Відсутність поняття «малоцінні та швидкозношувані предмети» у МСБО 2 вимагає від бухгалтера внутрішнього документального врегулювання критеріїв та вартості щодо віднесення предметів до малоцінних та швидкозношуваних. Доцільно класифікацію запасів розширити, додати малоцінні та швидкозношувані предмети. Критерії та вартість щодо віднесення предметів до малоцінних та швидкозношуваних необхідно прописати в Наказі про облікову політику підприємства.

Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовують лише один із методів списання собівартості запасів. У разі необхідності та з метою забезпечення досягнення вищого рівня достовірності оцінки запасів доцільно застосовувати різні формули собівартості до окремих груп запасів, що характеризуються різними ознаками.

Література

1. Дріга О. П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2922&p=1> (дата звернення: 16.02.2023).

2. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. *Аудитор України*. 2015. № 7-8 (236-237). С. 50-53. URL: <https://www.pspaudit.com.ua/files/malutak.pdf> (дата звернення: 16.02.2023).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». *Міністерство фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua> (дата звернення: 16.02.2023).
4. Мурашко Т. Запаси: облік відповідно до вимог МСБО. *Вісник*. 2015. № 42. С. 4-13.
5. Остап'юк Н. Облік запасів в МСБО. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-zapasov-v-msbu> (дата звернення: 16.02.2023).
6. Рогозний С., Дядюн О. Особливості обліку запасів за П(С)БО та МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 37. С. 3-8.
7. Талайло О. О., Чернікова Є. Г. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами. URL: http://www.rusnauka.com/21_DSN_2013/Economics/7_141684.doc.htm (дата звернення: 16.02.2023).

References

1. Driha, O.P. (2014), "Problems of accounting for inventory held by enterprises of Ukraine", available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2922&p=1> (Accessed 16.02.2023).
2. Maliutiak, S. (2015), "Inventory accounting: some nuances of the application of P(S)BO and ISBO", *Audytor Ukrainy*, vol. 7-8 (236-237), pp. 50-53, available at: <https://www.pspaudit.com.ua/files/malutak.pdf> (Accessed 16.02.2023).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "International Accounting Standard 2 "Inventories"", available at: <https://mof.gov.ua> (Accessed 16.02.2023).
4. Murashko, T. (2015), "Inventories: accounting in accordance with the requirements of the IASB", *Visnyk*, vol. 42, pp. 4-13.

5. Ostap'iuk, N. (2014), "Accounting for stocks in ISBO", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-zapasov-v-msbu> (Accessed 16.02.2023).
6. Rohoznyj, S. and Diadiun, O. (2019), "Peculiarities of inventory accounting according to P(S)BO and IFRS", Vse pro bukhholders'kyj oblik, vol. 37, pp. 3-8.
7. Talajlo, O.O. and Chernikova, Ye.H. (2013), "Peculiarities of stock accounting according to international and national standards", available at: http://www.rusnauka.com/21_DSN_2013/Economics/7_141684.doc.htm (Accessed 16.02.2023).

Стаття надійшла до редакції 21.02.2023 р.