

ГАРМОНІЗАЦІЯ П(С)БО 9, МСБО 2 ТА МСФЗ ДЛЯ МСП З ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Запаси є невід'ємною частиною функціонування підприємства, забезпечення виробничого процесу та обслуговування інших сфер його діяльності, тому питання гармонізації національних і міжнародних стандартів обліку залишаються актуальними. Методологія обліку запасів за національними стандартами викладена в П(С)БО 9 «Запаси», який розроблений на основі МСБО 2 «Запаси». Малі та середні підприємства, які використовують окремий Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) в обліку запасів спираються на вимоги Розділу 13 «Запаси» цього стандарту. Порівняння основних положень національних і міжнародних стандартів з обліку запасів підприємства дозволяє стверджувати, що вони мають багато спільного: визначення поняття «запаси», умов їх визнання активом, методи оцінки, порядок розкриття інформації у звітності. Поряд з цим залишається багато відмінностей між цими стандартами.

Згідно МСБО 2, собівартість запасів включає витрати: на придбання, переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Щодо чистої вартості реалізації, то це є попередньо оцінена ціна продажу за звичайної діяльності за вирахуванням попередньо оцінених витрат на завершення та витрат, необхідних для здійснення продажу. Відповідно до П(С)БО 9, оцінка запасів при первісному визнанні залежить від способу надходження на підприємство: придбання запасів у постачальника, виготовлення власними силами, безоплатне отримання та внесення до зареєстрованого (статутного) капіталу.

Розглядаючи, склад витрат, які не включаються до собівартості запасів, можна зробити висновок, що МСБО 2 надає чіткіше роз'яснення, які витрати відносять до собівартості, а які ні, а П(С)БО 9 визначає лише перелік витрат за елементами: понаднормові витрати та нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати. У МСБО 2 та МСФЗ для МСП перелік витрат, що не включаються у собівартість запасів наступний: понаднормові суми відходів і 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.

За МСБО 2, інвентаризація запасів проводиться в місцях їх зберігання на кінець року для складання річної фінансової звітності. На основі результатів інвентаризації визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із рахунків фінансових

результатів (тобто система періодичного обліку запасів). Подібного механізму в П(С)БО 9 не передбачено.

МСБО 2 порівняно з П(С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів МШП. Хоча згідно з МСБО 16, запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання, запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду. П(С)БО 9 визначає МШП як запаси за умови, що вони використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. Однак, на відміну від міжнародних вимог, національні стандарти визначають, що вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів, тобто списується з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання. За МСБО 2 та МСФЗ для МСП також не виділяється такий елемент запасів як напівфабрикати, тому, якщо їх вартість є суттєвою, вони обліковуються як окремий вид запасів при дотриманні необхідних критеріїв визнання. Не розкривається механізм обліку транспортно-заготівельних витрат у міжнародних стандартах.

На відміну від П(С)БО 9, МСБО 2 дозволяє створювати резерв забезпечення за твердими контрактами, що досить актуально для окремих підприємств оскільки допомагає оцінювати запаси за ціною контракту незалежно від зміни чистої вартості реалізації.

За МСБО 2, за попередньої уцінки запасів сума наступної дооцінки проводиться сторнуванням раніше визнаних витрат. П(С)БО 9 дозволяє визнавати інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів, що більш економічно доцільно, так як метод «сторно» використовується, коли уцінка та дооцінка відбуваються в одному звітному періоді, тому якщо періоди не співпадають, неможливо зменшити витрати звітного періоду на суму витрат минулих звітних періодів, правильніше визнавати дохід.

Отже, з метою гармонізації національних і міжнародних стандартів обліку запасів необхідно передбачити у П(С)БО 9 можливість створювати резерв забезпечення за твердими контрактами та оцінювати запаси за ціною контракту, доповнити пунктами щодо особливостей визначення собівартості запасів виконавця послуг і собівартості сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів, дозволити застосовувати періодичну систему обліку запасів. Врегулювати питання обліку курсових різниць, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані при цьому з придбанням іноземної валюти. Забезпечити більш повне розкриття інформації про запаси в примітках, зокрема, доповнити відомостями про суми часткового списання запасів, визнані як витрати протягом періоду, сторнування їх вартості та причини таких обставин, балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань. Крім того, корисно доповнити П(С)БО 9 додатками з практичними прикладами розрахунку собівартості запасів за різними методами оцінки.