

*Панченко О.М.,
канд. екон. наук, доц. кафедри обліку і оподаткування,
Гончаренко Н.Г.,
Запорізький національний технічний університет*

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МСФЗ

Постановка проблеми. Вхідження нашої держави в ринковий простір об'єднаної Європи потребує подальшої гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності з підходами, прийнятими у розвинених країнах. Облікова політика, сформована підприємством відповідно до вимог міжнародних стандартів, є ключовим елементом при складанні та поданні фінансової звітності відповідно до МСФЗ. В цілому підходи до формування облікової політики в Україні відповідно до національних стандартів збігаються з вимогами МСФЗ, але за окремими об'єктами, наприклад, запасами, є розбіжності, що створює практичні труднощі при формуванні фінансової звітності за вимогами МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування облікової політики підприємства щодо запасів у своїх працях приділяли увагу такі вчені, як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. М. Грабова, П. Є. Житний, М. Ю. Карпушенко, В. Е. Керімов, Г. Ю. Коблянська, Л. Н. Котенко, М. В. Кужельний, В. А. Кулік, В. Г. Лінник, Н. В. Манжос, В. В. Новодворська, Н. А. Новоселова, М. С. Пушкар, К. В. Романчук, В. С. Рудницький, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Т. М. Сторожук, Н. М. Ткаченко та інші.

Аналіз вивчених джерел засвідчує, що, незважаючи на значну кількість наукових робіт, не применшуючи накопиченого наукового доробку із зазначеного питання, слід зазначити, що багато проблемних питань з формування облікової політики в частині організації обліку виробничих запасів в умовах переходу до МСФЗ, залишаються недостатньо розробленими та потребують подальших наукових розвідок.

Постановка завдання. Метою статті є уточнення та надання наукового обґрунтування особливостям формування облікової політики підприємства в частині організації обліку виробничих запасів в умовах переходу до МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікова політика - це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [1].

В Україні визначення поняття облікова політика наведено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з яким, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [2].

Як бачимо, визначення облікової політики в українському законодавстві за сутністю тотожне визначенню у міжнародних стандартах. Також тотожним за сутністю та змістом є й процедури безпосереднього формування облікової політики згідно з національним законодавством України та міжнародними стандартами. Облікова політика визначається на підставі стандартів стосовно окремих об'єктів обліку, що містять опис принципів, методів і процедур обліку для розкриття кожної статті (елементу) фінансової звітності. Зокрема, облікова політика щодо звітної статті «Запаси» у Балансі (Звіті про фінансовий стан) [3] має бути сформована спираючись на положення відповідних стандартів: П(С)БО 9 «Запаси» [4] або МСБО 2 «Запаси» [5].

Порівняльний аналіз положень П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» [6; 7] свідчить, що деякі положення у П(С)БО 9 розкриті докладніше, ніж в МСБО 2 «Запаси», зокрема склад запасів та витрати, які враховують при визначенні оцінки запасів при надходженні.

Це обумовлено тим, що міжнародні стандарти носять загальний характер. Міжнародні стандарти не регламентують побудову плану рахунків для класифікації запасів в обліку та не враховують національні податкові аспекти.

Згідно з МСФЗ деталізація складу запасів за конкретними об'єктами в обліку здійснюється виходячи з загальних класифікаційних ознак, наведених в МСБО 2 «Запаси» та професійних суджень бухгалтера. В більшості розвинених країн не існує єдиного плану рахунків, тому групи запасів та їх кодифікація в обліку визначаються, виходячи з господарських потреб з обов'язковим розкриттям в обліковій політиці. В Україні класифікацію запасів за видами здійснюють за допомогою груп, передбачених в плані рахунків [8], тому це не є елементом облікової політики.

Щодо більш детального опису складу витрати, які враховують при визначенні оцінки запасів при надходженні в П(С)БО 9 «Запаси» порівняно з МСБО 2 «Запаси», це зумовлено національними традиціями ретельної регламентації витрат, які необхідні для ведення податкового обліку. З точки зору оподаткування важливо чітко розподіляти витрати на ті, що входять до первісної вартості активу та ті, що є витратами звітного періоду. Це питання в Україні регламентовано законодавством, отже, не є питанням облікової політики на відміну від практики в розвинених країнах.

Крім цього, є кілька положень, які наведені у МСБО 2 «Запаси», але відсутні у П(С)БО 9 «Запаси». Так, у МСБО 2 «Запаси» розкрито порядок визначення витрат, пов'язаних з переробкою запасів. У П(С)БО 9 «Запаси» це положення відсутнє, а порядок обліку вказаних витрат розкрито у П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Проте, у будь-якому разі питання складу витрат; пов'язаних з переробкою запасів, їх розподілу на змінні та постійні; визначення бази їх розподілу є елементом облікової політики.

Також МСБО 2 «Запаси» передбачає можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом). У П(С)БО 9 «Запаси» створення вказаного резерву не передбачено.

МСБО 2 «Запаси» передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, зниклі. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнують, а визнають доходом [6].

Проте, в цілому, обидва стандарти у переважній частині практично однакові, відмінності у формулюваннях понять носять скоріше технічний, ніж змістовний характер та містять рамковий опис альтернативних моделей обліку щодо запасів, які підприємство у межах формування облікової політики може деталізувати залежно від завдань управління.

Як зазначає М. Т. Щирба [10], слід розрізняти елемент облікової політики і елемент об'єкта облікової політики. Стосовно запасів як об'єкту облікової політики такими елементами, будуть виступати окремі групи запасів. При формуванні облікової політики доцільно виділити наступні групи запасів: товарні запаси, виробничі запаси, запаси в незавершеному виробництві (проміжних стадіях виробництва) та у вигляді готової продукції. Ці групи запасів суттєво відрізняються один від одного призначенням та причиною утворення, тому застосовувати до них однакові підходи в обліку не просто недоцільно, а й неможливо. Крім того, кожна з перелічених груп запасів може бути дуже різноманітною за складом та структурою. Тому облікова політика має по різному визначатися для окремих видів запасів навіть у межах однієї групи.

Найбільш структурно різноманітною є група виробничих запасів, отже, вона потребує особливо ретельної уваги для побудови ефективного обліку та формування відповідної облікової політики.

Виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які утримуються для споживання у процесі виробництва готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством.

Розглянемо особливості формування облікової політики щодо виробничих запасів в умовах переходу до МСФЗ.

Основним нормативно-правовим актом, який регулює склад обов'язкових елементів облікової політики в Україні, є Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [11]. З урахуванням вимог вказаних методичних рекомендацій, П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», облікова

політика у частині організації обліку виробничих запасів має бути сформована за наступними складовими:

- формування робочого плану рахунків у частині виробничих запасів;
- визначення одиниці аналітичного обліку виробничих запасів;
- вибір формули (методу) визначення вартості виробничих запасів при вибутті;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці виробничих запасів у разі застосування цього методу вибуття для виробничих запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- створення резерву знецінення виробничих запасів.

Стосовно таких елементів облікової політики щодо запасів, як: визначення одиниці аналітичного обліку виробничих запасів; періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці виробничих запасів; порядку обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» не мають розбіжностей. Тому зосередимось на тих складових облікової політики щодо виробничих запасів, які потребують уваги при переході до МСФЗ: формування робочого плану рахунків у частині виробничих запасів; вибір формули (методу) визначення вартості виробничих запасів при вибутті; створення резерву знецінення виробничих запасів.

Накопичення інформації в обліку щодо наявності та руху виробничих запасів здійснюється за допомогою робочого плану рахунків.

Згідно з міжнародними стандартами, спираючись на професійні судження, для кожного виду виробничих запасів визначають класифікаційні ознаки, за якими відкривають окремі облікові рахунки. Основними класифікаційними ознаками є призначення і матеріальна форма, наприклад, матеріали, паливо, напівфабрикати, тара тощо. Разом з тим, використовують і інші класифікаційні ознаки для відображення характеру та особливостей використання виробничих запасів в господарській діяльності конкретного підприємства, наприклад, від

важливості для виробництва виділяють основні та допоміжні матеріали; за походженням – первинні та вторинні тощо. Міжнародні стандарти не обмежують підприємства у виборі класифікаційних ознак при побудові робочого плану рахунків.

Вітчизняні підприємства створюють робочий план рахунків, у тому числі щодо виробничих запасів, виключно на підставі типового плану рахунків [8] шляхом деталізації встановлених облікових груп рахунку 20 «Виробничі запаси» за допомогою субрахунків другого, третього та далі порядку.

Для складання фінансової звітності згідно з МСФЗ українське підприємство в обліковій політиці може передбачити використовувати робочий план рахунків, побудований на основі типового [12, с. 115] або розробити його, застосовуючи міжнародні підходи до кодування рахунків на підставі номерів стрічок фінансової звітності [13].

При вибутті виробничих запасів підприємство має обрати порядок визначення їх вартості. За П(С)БО 9 «Запаси», підприємством їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості одиниці запасів; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних витрат; ціни продажу. МСБО 2 «Запаси» використовує дещо інше трактування. Для виробничих запасів вибором облікової політики буде вибір формули (методу) визначення собівартості запасів, для чого передбачено три формули (ідентифікаційної індивідуальної собівартості; ФИФА або «перше надходження – перший видаток», середньозваженої собівартості) і два методи визначення собівартості запасів (стандартних витрат і роздрібних цін).

В обліковій політиці вибір методу можна закріпити як для виробничих запасів в цілому, так і для кожного виду та, навіть, найменування окремо. За МСФЗ цей вибір має бути розкрито у Примітках до річної фінансової звітності.

Іншим важливим елементом облікової політики щодо виробничих запасів є створення резерву на знецінення запасів. В розвинених країнах підприємства, з метою зниження господарських ризиків, створюють розгалужену систему резервів та забезпечень [14]. Згідно МСБО 2 «Запаси», підприємству необхідно

створювати резерв на знецінення запасів, якщо ринкова ціна запасів знизилася, а також якщо компанія вважає, що вони не будуть використані або продані через можливе псування, пошкодження або старіння. Для цього в обліковій політиці підприємства встановлюють порядок створення резерву. Зокрема визначають об'єкт нарахування резерву (за найменуванням, видом або окремою групою виробничих запасів); періодичність (щомісячно, щоквартально, раз на рік); встановлюють метод тестування запасів на знецінення (відсоток від первісної вартості або заснований на оцінці фізичного стану). Порядок встановлення резерву на знецінення запасів в обліковій політиці може відрізнятися для різних видів виробничих запасів. Наприклад, для запасів, які входять до груп «Основна сировина та матеріали», «Допоміжна сировина та матеріали», резерв встановлюється як відсоток від вартості за кожним номенклатурним номером щоквартально. Втім, для груп «Будівельні матеріали» та «Запасні частини» нарахування резерву здійснюється щорічно з використанням методу тестування запасів на знецінення, який заснований на оцінці фізичного стану.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, за результати проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Формування облікової політики щодо запасів доцільно здійснювати окремо за кожною групою: товарні запаси, виробничі запаси, запаси в незавершеному виробництві (проміжних стадіях виробництва) та у вигляді готової продукції.

2. Виробничі запаси є найбільш різноманітною за складом групою запасів на підприємстві. Для забезпечення ефективного використання виробничих запасів доцільно встановлювати елементи облікової політики окремо для кожного їх виду з урахуванням особливостей їх споживання під час господарської діяльності.

3. В умовах переходу до МСФЗ облікову політику стосовно виробничих запасів слід формувати з урахуванням вимог як національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. При наявності розходжень

між стандартами слід використовувати професійні судження.

Бібліографічний список

1. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.com.ua/rus/ifrs/u8/>.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996>.

3. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НСБО) 1, затверджене наказом МФУ 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

4. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджений МФУ № 246 від 20.10.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

5. Запаси : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2, затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

6. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України / О.П. Дріга // Ефективна економіка : [електронне наукове фахове видання]. – 2014. - № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2922>.

7. Коблянська Г.Ю., Ревенко К.О. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г.Ю. Коблянська , К.О.Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2014. – Вип. 2 (4). – С. 50-56.

8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом

Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

9. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджений наказом МФУ № 318 від 31.12.99 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

10. Щирба М.Т. Облікова політика: рівні, суб'єкти та об'єкти / М.Т. Щирба // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 435-440.

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

12. Грибовська Ю.М. Трансформація фінансової звітності та перехід на МСФЗ / Ю.М. Грибовська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://internal.khntusg.com.ua/fulltext/PAZK/VISN/VISN_162_2015/16.pdf.

13. Рогозний С. Трансформація за МСФЗ: Порядок / С. Рогозний [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/transformatsiya-za-msfz-poryadok>.

14. Панченко О.М. Удосконалення обліку забезпечень та резервів підприємства в умовах реформування національного господарства України / О.М. Панченко, А.Б. Черевко // Сталий розвиток економіки : [міжн. наук.-виробн. журнал]. – 2016. - № 3. – С. 163-170.