

Україні: стратегія, гармонізація, регламентація [Текст] : дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. — 336 с.

8. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_1_2014_04_17_18/prichini_neobkhidnosti_pobudovi_institucijnoji_teoriji_bukhgalterskogo_obliku/51-1-0-882. – Заголовок з екрану (дата звернення 17.04.2014 р.).



УДК 657

Скрипник Наталія

к.е.н., доцент

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

м. Чернівці

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ МАЛИХ І СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

У статті досліджено окремі аспекти обліку запасів відповідно до національних та міжнародних вимог, порівняно національні та міжнародні стандарти з обліку запасів.

Ключові слова: національні стандарти, міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств, запаси, собівартість, превалювання сутності над формою.

При здійсненні переходу на МСФЗ для МСП (IFRS for SMEs) досить проблемною ділянкою бухгалтерського обліку на малих і середніх підприємствах стане облік запасів, оскільки достовірна оцінка даних об'єктів обліку багато в чому визначає собівартість реалізованої продукції і, відповідно, впливає на фінансову звітність та отриманий підприємством прибуток, що пояснює необхідність аналізу даної статті балансу. Крім того, облік запасів є трудомістким процесом бухгалтерського обліку: на багатьох підприємствах їх номенклатура може сягати значних цифр.

Стосовно обліку об'єктів запасів можна відзначити, що у вітчизняній системі обліку та міжнародній практиці існують як спільні риси, так і відмінні моменти обліку, на яких ми зупинимося докладніше при аналізі розглянутого об'єкта обліку.

Проблему гармонізації національних з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку у своїх працях досліджувало багато вітчизняних учених: С.В. Андрос, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанова, Ю.І. Боярський, В.І. Попович, Г.П. Голубнича, О.П. Щеглов та ін.

Разом з тим, питання наближення вітчизняного бухгалтерського обліку запасів на малих та середніх підприємствах до міжнародних стандартів

досліджено недостатньо.

Тому метою нашої статті є визначення спільних та відмінних рис у визначенні, оцінці та обліку запасів відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запасів з метою гармонізації вітчизняного та зарубіжного обліку.

Облік запасів згідно з Українським законодавством регламентований такими документами як П(С)БО 9 «Запаси» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [2, 3]. Облік запасів малих та середніх підприємств за міжнародними стандартами, в свою чергу, регламентується IFRS for SMEs § 13 «Запаси» [6].

При порівнянні визначень терміну «запаси» можна зробити висновки про їх відповідність згідно з вітчизняним і міжнародним обліком. Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», до запасів відносять активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою[2].

Що стосується IFRS for SMEs § 13 «Запаси», то відповідно до даного стандарту запаси - це активи, які:

- утримуються для продажу в ході звичайної діяльності;
- перебувають у процесі виробництва, продажу або
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [6].

Як видно із вищезазначених визначень, вони майже однакові, єдина відмінність стосується останнього пункту (в П(С)БО 9 зазначено, що запаси..... «утримуються для управління підприємством/установою»).

Згідно з вітчизняним законодавством облік запасів, отриманих до моменту переходу права власності повинен відрізнятися від обліку матеріалів, на які підприємство має повні права. У разі відсутності у підприємства права власності на матеріальні цінності, що надійшли, останні повинні обліковуватися на позабалансових рахунках. Тоді як міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств незалежно від права власності визнають запаси активами і обліковують їх на балансі підприємства.

Необхідність обов'язкової наявності документів, що підтверджують право власності на запаси для їх визнання в бухгалтерському обліку суперечить принципу превалювання сутності над формою: «... відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не стільки з їх правової форми, скільки з їх економічного змісту та умов господарювання ...» [1].

Однак виконання вимоги превалювання економічного змісту над юридичною формою (що є однією з базових основ МСФЗ) щодо запасів виявляється мало можливим і на практиці цей критерій не завжди працює. Ситуація ускладнюється тим, що в системі Українського законодавчого та нормативного регулювання бухгалтерського обліку Положення стандарти з

бухгалтерського обліку стоять на рівні, який займає більш вагоме місце, ніж Методичні рекомендації і, отже, дотримання даних рекомендацій не є обов'язковим, так як у випадку виникнення протиріч в нормативних документах пріоритет віддається документам більш високого рівня. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» нормативні акти і методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, що видаються органами, яким надане право регулювання бухгалтерського обліку не повинні суперечити нормативним актам і методичним вказівкам Міністерства фінансів України. Проте, протиріччя вищевказаних нормативних правових актів свідчить про те, що національні критерії визнання запасів потребують уточнення.

«Принцип, що фактично є центральним гаслом Міжнародних стандартів фінансової звітності, залишається найменш зрозумілим нашим колегам і має найменше число шансів на втілення на практиці в Росії ... » , - писав кілька років тому Л. Пятов у статті, яка розкриває сенс принципу превалювання сутності над формою. І навіть сьогодні основоположний принцип МСФЗ- принцип пріоритету юридичної форми фактів господарської діяльності над економічним змістом залишається найменш здійсненим і реалізованим, тоді як без реалізації базового принципу неможливо здійснити правильний перехід на міжнародні стандарти обліку.

Говорячи про оцінку запасів, неможливо обійти стороною питання собівартості цих активів. У собівартість запасів згідно IFRS for SMEs § 13 включаються витрати на придбання, переробку та інші витрати, понесені у процесі доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Відповідно до вітчизняного законодавства серед витрат, що знаходяться в переліку, з яких формується фактична собівартість запасів, відсутня така стаття витрат як витрати на переробку.

Наступним пунктом розбіжності обліку запасів за міжнародними і вітчизняними стандартами є те, що при придбанні запасів Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств передбачають у разі сильної девальвації курсові різниці, за винятком відсотків за кредит, їх включення до складу витрат для цілей обчислення їх собівартості. Тоді як в П(С)БО 9 про курсові різниці нічого не сказано. Але Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (п. 2.3) зазначають, що не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів [3].

Підводячи підсумки нашого дослідження необхідно відзначити, що повна порівнянність фінансової звітності різних країн сьогодні є важко досяжною навіть після розробки стандартів міжнародного рівня.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Мінфіну України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

2. П(С)БО 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 №246 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : [http: / / www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0437-99](http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0437-99). – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: Наказ Мінфіну України від 10.01.2007 р., № 2. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0344-00>. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

4. Попович, В. І. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. І. Попович. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_2/18-2-39.pdf. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

5. Щеглов, О. П. Національні та міжнародні стандарти з обліку запасів: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації [Електронний ресурс] / О. П. Щеглов. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.oc.htm. – Заголовок з екрана (дата звернення 10.04.2014 р.).

6. Federal Small Business Programs and the Small Business Act of 1953 [Electronic resource] // Contract Management – October 2009. – P. 25–48. – Access mode : <http://www.ncmahq.org/files/Articles/CM1009%20-%2024-41.pdf>. – Title from the screen

