

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗГІДНО З МСБО

*Масіна Л. О., Геркула А. В.
Одеський національний університет ім. І.І. Мечникова (Одеса, Україна)*

Європейська інтеграція України, співпраця вітчизняних підприємств з іноземними партнерами вимагає гармонізації національних положень та міжнародних стандартів. Міністерство фінансів України поступово вносить зміни до національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською. Проте, при узгодженні П(С)БО та МСБО потрібно враховувати особливості ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Міжнародні стандарти - це цілісна система обліку, що узагальнює облікові принципи і правила складання фінансових звітів, спрямована на зближення методології обліку та звітності різних країн. Як відомо, національні положення бухгалтерського обліку України ґрунтуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності, але вони мають деякі відмінності. Міжнародним аналогом П(С)БО 9 «Запаси» є МСБО 2 «Запаси». Згідно МСБО 2, запаси - це активи, які утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва для такого продажу; існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг. До запасів відносяться також товари, спеціально придбані для продажу (товари, придбані підприємствами торгівлі), а також інші цінності, придбані яким-небудь підприємством (не обов'язково торговим) для перепродажу, готова продукція, і незавершене виробництво [1].

Визначення вартості запасів є головною метою МСБО 2. Відповідно до п. 6 МСБО 2, запаси слід вимірювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан (табл. 1).

Таблиця 1

Складові собівартості запасів відповідно до МСБО 2 «Запаси»

Складові собівартості запасів	Трактування витрат
Витрати на придбання Cost of purchase	Складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, робіт з навантаження і розвантаження й інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням будь-якого предмета. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання. При цьому торгові (оптові) знижки, надані постачальникам після оплати поставок, а також кошти, що повертаються постачальниками з інших причин, від підсумкової суми витрат на закупівлю віднімаються.
Витрати на переробку Cost of conversion	Складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з випуском певних видів (і одиниць) продукції. Також належать і виробничі накладні витрати, як постійні (Fixed production overheads), так і змінні (Variable production overheads).
Інші витрати Other costs	Включається до собівартості запасів тільки тією мірою, якою вони пов'язані з приведенням їх (запасів) до необхідного стану та місце положення.

Собівартість готової продукції оцінюються за витратами на її виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий виготовленням продукції, включно з керівним персоналом, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, що пов'язані з продажем та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай біологічних активів підприємства відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство», оцінюють за справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу на час збирання врожаю. На дату застосування МСБО 2 «Запаси», вказана оцінка розглядається як собівартість сільськогосподарської продукції [2; 3, с. 888].

Облік руху готової продукції залежить від системи обліку, що застосовується підприємством. Існують дві системи обліку запасів (в т.ч. готової продукції): постійного та періодичного обліку.

При системі періодичного обліку (Periodic Inventory System) надходження та видаток запасів протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображують. Із самої назви видно, і що облік кількості запасів в коморі ведуть періодично. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунок "Закупки". Наприкінці звітного періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка "Закупки" списують на рахунок фінансових результатів. Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують ¹ на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів. Собівартість реалізації запасів при системі періодичного обліку визначається балансовим методом. У системі періодичного обліку запасів собівартість продажу наводиться шляхом відображення операційних витрат за елементами разом із величиною зміни запасів протягом звітного періоду. 1

При системі постійного обліку запасів (Perpetual Inventory System) їх надходження та видаток відображають протягом звітного періоду на відповідних рахунках запасів ("Товари", "Матеріали", "Незавершене виробництво", "Готова продукція"). Собівартість реалізації визначається як добуток собівартості одиниці запасів та кількості реалізованих запасів. В період масового використання комп'ютеризованих систем обліку зміни на рахунку "Запаси" фіксуються миттєво. З практичної точки зору цей метод є надзвичайно розповсюджений серед багатьох підприємств. При застосуванні системи постійного обліку реалізовані запаси відображають у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за статтею "Собівартість реалізації". Собівартість реалізації готової продукції включає: виробничу собівартість реалізованої готової продукції; нерозподілені виробничі накладні витрати; наднормативні виробничі витрати запасів [4].

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки відпуску запасів, оскільки собівартість їх надходження (придбання, виробництво) в різних періодах різна. Для визначення собівартості запасів, що вибувають МСБО 2 «Запаси» передбачено широкий вибір методів: Метод конкретної ідентифікації; Середньозважена собівартість запасів (Weighted Average Cost); Формула "перше надходження - перший видаток" (First In, First Out - FIFO); Метод стандартних (нормативних) витрат (Standard Costs); Метод роздрібних цін (Retail Method) [3, с.221].

Список літератури:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»: [Електронний ресурс], Офіційний сайт Міністерства фінансів України. - Режим доступу: <http://www.mmfm.gov.ua/file/lhik/364245/file/ias-02.pdf>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»: [Електронний ресурс]. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. - Режим доступу: <http://www.mmfin.gov.ua/file/lmk/364273/file/ias-41.pdf>
3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та (фінансова звітність за міжнародними стандартами. - 3-тє вид., перероб. і доп. - Х.: Фактор, 2013. - 1072 с.
4. Жолнер ІВ. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами - 2012: [Електронний ресурс]: Українські підручники. – Режим доступу; <http://pidruchniklws/10500902/buhgaltersldy-oblik-ta-audit/zapasi>