**Алла Шаповалова, Анастасія Боровик**

**(Київ, Україна)**

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Облікова політика є фундаментальним важелем організації та управління діяльністю будь-якого підприємства. Вона дозволяє останньому ефективно налагоджувати свою фінансово-господарську діяльність через врахування інтересів та індивідуальних особливостей діяльності підприємства при формуванні і функціонуванні його системи бухгалтерського обліку та безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень. З огляду на це та, беручи до уваги процес євроінтеграції України, розширення в Україні сфери застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ) все більш важливим постає питання формування облікової політики підприємств (зокрема, і щодо запасів)відповідно міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» []. В свою чергу, заМСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки», облікові політики визначено, як «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [].В цьому контексті слід зауважити, що на відміну від національної практики міжнародні стандарти оперують поняттям облікових політик виключно щодо фінансової звітності, а не ведення бухгалтерського обліку в цілому.

Важливість облікової політики на підприємстві обумовлюється вїї сприянні достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності наслідків всіх господарських операцій, прозорості фінансової звітності та ефективному управлінню бізнес-процесами. Також не менш важливою характеристикою облікової політики є те, що підприємство має можливість самостійно формувати і, у визначених законодавством випадках, змінювати свою облікову політику, що дозволяє гармонійно побудувати бухгалтерський облік в цілях забезпечення інформаційних потреб користувачів. Створення ефективної облікової політики підприємства, зокрема щодо його запасів, сприятиме:

* оптимізації управління запасами та їхньому контролю;
* наданню корисної економічної інформації для користувачів, зокрема інвесторів;
* оптимізації податкових аспектів через вибір відповідних методів оцінки та списання запасів;
* полегшенню проведення аудиторських перевірок[].

Розробка облікової політики щодо запасів має на меті встановити єдиний підхід до їхнього обліку на підприємстві задля максимально ефективного управління ними.

Основні елементи облікової політики щодо запасів відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку2 «Запаси» (далі – МСБО 2) представлені в табл. 1.

*Таблиця 1*

**Основні елементи облікової політики щодо запасів**

|  |  |
| --- | --- |
| **Елемент облікової політики** | **Вимоги МСБО 2** |
| *Оцінка запасів* | Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації. |
| *Собівартість запасів* | Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.  Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.  За обмежених обставин, визначених МСБО 23 «Витрати на позики», до собівартості запасів можуть включатися витрати на позики.  Виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, такі витрати, як: понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов’язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; та витрати на продаж. |
| *Методи визначення собівартості і формули собівартості* | Методи визначення оцінки собівартості запасів:   * метод стандартних витрат; * метод роздрібних цін.   Формули собівартості:   * конкретна ідентифікація індивідуальної собівартості запасів; * формула «перше надходження – перший видаток» (ФІФО); * середньозважена собівартість.   Суб’єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб’єкта господарювання однакового характеру та використання.  Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості. |
| *Списання (реалізація), часткове списання запасів* | * Після реалізації запасів їхня балансова вартість визнається в тому ж періоді, в якому визнається відповідних дохід. * Під час часткового списання запасів\*, їхня чиста вартість реалізації та всі втрати запасів, визнаються витратами періоду, в якому і відбувається часткове списання або збиток. * Сторнування часткового списання запасів, яке виникає через збільшення чистої вартості реалізації визнається зменшенням суми запасів, визнаної як витрати в тому періоді, в якому відбулось це сторнування. * \**Примітка: Під «частковим списанням» розуміється уцінка запасів до чистої вартості реалізації.* |

Джерело: сформовано на основі []

В порівнянні з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі - НП(С)БО) *у МСФЗ 2*:

* передбачено більш узагальнену класифікацію запасів підприємства, в якій не виділяються в окремі групи малоцінні та швидкозношувальні предмети та поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за правилами, визначеними в національному стандарті щодо запасів;
* замість поняття «первісної вартості» запасів використовується поняття «витрати на придбання запасів», перелік яких також не такий деталізований у порівнянні з національною практикою. Натомість, у стандарті наводиться перелік витрат на переробку запасів, які за національною практикою регулюються нормами НП(С)БО 16 «Витрати»;
* не використовується поняття «транспортно-заготівельні витрати» у складі витрат на придбання запасів, не наведено методи їх обліку та формула для розподілу (при використанні «непрямого методу») наприкінці звітного періоду. Склад таких витрат обмежується витратами «на транспортування, навантаження і розвантаження» запасів на відміну від більш деталізованого їх переліку за національним стандартом;
* наведені положення щодо особливостей визначення собівартості запасів у виконавця послуг;
* більш деталізовані положення щодо визначення чистої вартості реалізації запасів, періодичності проведення нової оцінки чистої вартості реалізації кожного звітного періоду. Відновлення чистої вартості реалізації запасів за наявності чітких свідчень ії збільшення внаслідок зміни економічних обставин передбачає сторнування суми часткового списання. Цей підхід відрізняється від національного, який передбачає віднесення суми збільшення чистої вартості реалізації, звичайно ж в межах величини попереднього ії зменшення (уцінки запасів), до іншого операційного доходу із збільшенням вартості цих запасів. Крім того, у примітках до фінансової звітності поруч з іншою інформацією про запаси, яка є аналогічною, як за національним так і міжнародним стандартом, наводиться інформація про обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів.

Загалом порівняльний аналіз НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» свідчить про те, національні вимоги щодо питань оцінки собівартості запасів більш деталізовані; ідентичними в стандартах є підходи до оцінки запасів при їх вибутті та на дату фінансової звітності тощо.

Облікова політика підприємства як внутрішній регламент, який відображає специфіку способів ведення та формування фінансової звітності за МСФЗ, знаходить відображення у розпорядчому документі – наказі чи положенні про облікову політику. Щодо запасів підприємства у наказі потребують висвітлення основні положення, які узагальнюють конкретні вимоги МСФЗ (без повного дубляжу одноваріантних та імперативних норм), а у разі їх відсутності, визначаються на основі власного професійного судження, зокрема:

* визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
* оцінка запасів в обліку та фінансовій звітності;
* склад собівартості запасів; порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
* обрані методи оцінки запасів при їх вибутті (реалізації, списанні); при обранні середньозваженого методу - періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
* процедура часткового списання запасів (знецінення запасів), яка передбачає: або (на вимогу МСБО 2) визнання знецінення запасів у складі витрат у тому періоді, коли таке знецінення відбулося або створення резерву під знецінення «проблемних» запасів з використанням в робочому плану рахунків окремого контрактивного субрахунку в складі відповідних запасів. Необхідно зазначити, що створення резерву на знецінення запасів дозволено за МСФЗ, хоча сама процедура в стандартах не визначена. Цей варіант обліку є доцільним, так як при створенні резерву під знецінення запасів у фінансовій звітності не завищується їхня вартість, що забезпечує достовірне подання відповідної інформації;
* причини списання запасів до чистої вартості реалізації;
* кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про активи (в т.ч. і запаси).

Отже, формування положень облікової політики підприємства щодо запасів відповідно до прямих вимог МСФЗ, а у разі їх відсутності – на основі професійного судження, забезпечить подання достовірної інформації про запаси у фінансовій звітності.

**Список використаних джерел:**

1. International Accounting Standard 2 «Inventories». URL:<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
2. International accounting standard 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors». URL:<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Шевців Л. Ю., Мосолова Ю. О. Облікова політика в управлінні діяльністю підприємств за умов гармонізації обліку та звітності. *Бізнес Інформ.* 2020 р. № 3. С. 260-269. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-3-260-269
6. С. І. Дробязко.Методичніаспектифінансовогооблікутоварнихзапасівпідприємства. *Інвестиції: практика та досвід.* 2020 р. № 1.С. 5-10.DOI: 10.32702/2306\_6814.2020.1.5