



ЛЕКЦІЯ 1

Запаси: перше знайомство

Добрий день, шановні колеги! Ми починаємо наш перший урок курсу з обліку запасів. Сьогодні ви дізнаєтесь, що таке запаси, на яких рахунках вони обліковуються та як формується їх первісна вартість.

Почнемо з визначення.

Що таке запаси

Спочатку трошки теорії. За *пунктом 4 НП(С)БО 9 запасами* є активи, які:
— утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
— перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
— утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або управлінні підприємством.

А тепер приклади. Виходячи з визначення, **запаси** – це сировина, матеріали, паливо, запасні частини, напівфабрикати, комплектуючі вироби, товари, готова продукція, малоцінні та швидкозношувані предмети.

Поміркуйте, а які запаси є на вашому підприємстві.

Пам'ятайте! Визнавати запаси активами можна, якщо одночасно дотримуються такі умови:

- 1) до підприємства перейшло право власності на запаси;
- 2) підприємство здійснює управління запасами і контроль над ними;
- 3) існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з використанням запасів;
- 4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Давайте покажемо, як працюють ці умови на прикладі. Приклад буде із зовнішньоекономічної діяльності. Одразу непростий. Але він допоможе вам зрозуміти ці умови.

Припустимо, підприємство імпортувало товар. За умовами ЗЕД-договору перехід права власності відбувається при отриманні товару на складі постачальника. На яку дату оприбутковувати товар у бухобліку?

Актив слід оприбуткувати на баланс відразу після того, як до підприємства перейде контроль над цим активом. При цьому перехід права власності ще не говорить про те, що перейшов і контроль. Тут потрібно враховувати ще й момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товарів. У нашому випадку його визначають відповідно до базису постачання ІНКОТЕРМС, позначеного в договорі.

Але і цього може бути недостатньо. Адже запаси визнають активами тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена. А така вартість далеко не завжди відома, навіть якщо право власності, а також ризики та вигоди вже передані.

Часто вартість товару остаточно формується лише при надходженні його на склад покупця. І повний контроль над ним в ідеалі теж настає за фактом фізичного отримання у володіння, тобто за



фактом заходу на склад підприємства.

Проте оприбуткувати товар можна і до заходу на склад, якщо фахівці підприємства визнають контроль достатнім за наявності переходу права власності та переходу ризиків. І, звичайно ж, на підставі первинки, яка дозволяє провести оприбуткування товару (це може бути товарно-транспортна накладна, міжнародна товарно-транспортна накладна (CMR), залізнична накладна, коносамент, авіавантажна накладна, інвойс).

Пізніше в наступних лекціях ми розберемо простіші приклади оприбуткування з проводками. А зараз я хочу повернутися до визначення запасів і сказати, що характерною особливістю запасів є те, що вони належать до оборотних активів.

Що це означає? Означає, що запаси призначені для реалізації чи споживання протягом або одного операційного циклу, або **12 місяців** за дати балансу.

Наприклад, товари підприємство придбаває, щоб якнайшвидше їх реалізувати та отримати прибуток.

Матеріали будуть використані протягом одного операційного циклу. При цьому під операційним циклом розуміють проміжок часу між придбанням запасів і отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції.

А ось виробниче обладнання, яке підприємство використовує для виготовлення продукції, не є запасами. Адже воно працює тривалий проміжок часу (довше 12 місяців) і з його допомогою можна виготовити багато партій готової продукції.

Далі. Для обліку запасів призначено рахунки класу 2.

Наприклад, на рахунку 20 узагальнюється інформація про виробничі запаси. Для її деталізації за видами виробничих запасів передбачено відповідні субрахунки від 201-го до 209-го. Наприклад, на субрахунку 201 відображаємо сировину та матеріали. Для купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів призначено субрахунок 202, для палива — 203 і так далі.

У свою чергу, для обліку готової продукції застосовується рахунок 26, для обліку товарів — 28 і т. д.

Більш детальну інформацію щодо рахунків обліку запасів ми навели у **додатку 1**.

Тож ось ваше перше домашнє завдання – відкрийте цей додаток та перегляньте конкретику за субрахунками. Зверніть увагу, наприклад, на рахунок 28. Які особливості його застосування залежно від виду діяльності підприємства?

Первісна вартість запасів

А тепер про первісну вартість запасів. Запаси можуть потрапляти на підприємство по-різному: придбаватися за грошові кошти у національній або іноземній валюті, обмінюватися на інші активи, отримуватися безоплатно чи як внесок до статутного капіталу. Проте в будь-якому випадку такі активи зараховують на баланс **за первісною вартістю**. **Первісну вартість** визначає *п. 9 НП(С)БО 9*.

Давайте розглянемо, як первісна вартість формується в кожному випадку отримання запасів.

Почнемо з придбання за грошові кошти.

Перш за все, первісна вартість запасів, придбаних за грошові кошти, включає суми, що сплачуються за договором постачальнику, але за вирахуванням непрямих податків. Тобто платники ПДВ у загальному випадку суму цього податку у первісну вартість запасів не включають.

Але! Сплачені у зв'язку з придбанням запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству, включають до первісної вартості. І про такі випадки ми ще поговоримо у наступній лекції.



При придбанні імпортованих запасів додається ще одна складова первісної вартості — сума ввізного мита.

Також до первісної вартості включають:

- транспортно-заготівельні витрати;
- втрати і нестачі запасів у межах норм природного убутку, які відбулися при транспортуванні та виявлені при оприбуткуванні;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Щоб краще зрозуміти формування первісної вартості, наведу приклад.

Підприємство при придбанні товарів сплатило постачальнику 12000 грн (у тому числі ПДВ — 2000). Крім того, було сплачено транспортній організації за доставку 3000 грн (без ПДВ) та страховику за страхування ризиків доставки 400 грн. Для визначення первісної вартості треба знайти суму її складових:

12000 грн - 2000 грн (ПДВ не входить до первісної вартості) + 3000 грн + 400 грн. Отже, первісна вартість дорівнює 13400 грн.

Бувають такі випадки, коли на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість. Що робити?

Тоді вони можуть оцінюватися та відображатися в обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Що таке справедлива вартість? У загальному випадку це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Запам'ятаємо визначення справедливої вартості, бо в подальшому ми будемо його використовувати.

У додатку до нацстандарту 19 наведено визначення справедливої вартості активів і зобов'язань, наприклад, щодо матеріалів це – відновлювальна вартість (або сучасна собівартість придбання). Простіше кажучи, це вартість придбання подібних матеріалів у поточних цінах. Тобто сума, яку довелося б заплатити в цей конкретний момент. Справедливу вартість матеріалів можна визначити на підставі подібних поставок за останній час за тим самим постачальником. Якщо подібних поставок не було, можна звернутися до сайту виробника і сформулювати справедливу вартість згідно з прайсами на ньому. Для кращого розуміння – приклад.

Підприємство отримало від контрагента товар, але документи на нього ще не надійшли. У такому випадку товар у момент оприбуткування оцінюють за вартістю останньої поставки цього місяця того ж самого постачальника. Це і буде справедливою вартістю. У подальшому таку справедливу вартість коригують до первісної вартості. Що таке первісна вартість, ми вже з вами знаємо.

Тепер поговоримо про інші випадки визначення первісної вартості запасів.

У разі виготовлення запасів власними силами первісною вартістю визнається виробнича собівартість. Вона визначається згідно з *НП(С)БО 16*. Наприклад, так визначають первісну вартість готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва.

Якщо запаси підприємство отримало від своїх засновників як внесок до статутного капіталу, то первісна вартість відповідає узгодженій засновниками справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених *п. 9 НП(С)БО 9*.

Це означає, що засновники повинні зафіксувати вартість запасів, які будуть вноситися до статутного капіталу, в установчих документах. А які ж витрати за п. 9 треба додати до цієї вартості?

До такої узгодженої засновниками вартості додають транспортні витрати, які підприємство сплачує за доставку запасів, вартість їх навантаження-розвантаження, ввізне мито (якщо запаси



надходять з-за кордону) та інші витрати, пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до придатного стану.

А тепер щодо запасів, отриманих безоплатно. Їх оцінюють при первісному визнанні за їх справедливою вартістю, але знову ж таки з урахуванням витрат, передбачених п. 9 НП(С)БО 9. Про ці витрати ми щойно говорили. А ось визначення первісної вартості запасів, **отриманих по бартеру**, залежить від того, якими активами відбувався обмін — подібними чи неподібними.

При цьому **подібними** є запаси, які мають подібне призначення та однакову справедливу вартість.

Наприклад, фарба різного кольору, але призначена для тих самих поверхонь (скажімо, для дерева), якщо вона має однакову справедливу вартість.

При бартері такими активами первісна вартість отриманих запасів дорівнює балансовій вартості переданих. А якщо балансова вартість переданих запасів була вище їх справедливої вартості, то первісна вартість отриманих запасів визначається на рівні їх справедливої вартості. Проте погодьтесь: обмін подібними активами — вкрай рідкісне явище на практиці.

Якщо призначення або справедлива вартість запасів відрізняються, ми маємо справу з неподібними активами.

При обміні **неподібними** запасами первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Далі. Запаси можуть бути отримані підприємством в результаті ремонту і поліпшення основних засобів. Наприклад, під час ремонту об'єкта основних засобів відбулася заміна якоїсь запчастини. При цьому стара запчастина ще може принести підприємству якісь економічні вигоди у майбутньому. Зокрема, її можна продати як металобрухт.

У цьому разі отримані запаси оцінюють так.

Якщо підприємство планує їх продати, то оцінку здійснюють за чистою вартістю реалізації. Під чистою вартістю реалізації розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Якщо ж підприємство планує використовувати запаси, отримані у результаті ремонту чи поліпшення основних засобів, самостійно, то їх оприбутковують в оцінці можливого використання. Тобто виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня придатності до експлуатації запасів, отриманих у результаті ремонтів.

Так само оцінюють запаси, що надійшли від забракованих виробів, зворотних відходів виробництва та ліквідації основних засобів.

А наш урок завершується. Для кращого засвоєння інформації ми приготували для вас **домашнє завдання**.

На цьому на сьогодні все. А ми зустрінемося на наступному занятті та поговоримо про оприбуткування запасів.