

*Харламова О.В.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку й аудиту,**Харківський національний університет міського господарства**імені О.М. Бекетова*

ОСОБЛИВОСТІ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ СКЛАДАННЯ МСФЗ-ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті висвітлено особливості підготовки та проведення інвентаризації для цілей складання фінансової МСФЗ-звітності. Доведено важливість оцінки якісних характеристик об'єктів інвентаризації. Розроблено приклад інвентаризаційного опису за запасами для цілей МСФЗ-інвентаризації та рекомендації щодо його заповнення. Запропоновано використання концепції суттєвості у процесі інвентаризації.

Ключові слова: інвентаризація, МСФЗ, фінансова звітність, інвентаризаційний опис, суттєвість.

Постановка проблеми. Вихідною точкою для трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у МСФЗ-формат, є інвентаризація усіх активів, зобов'язань і елементів капіталу. Інвентаризація є інструментом бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності незалежно від того, які стандарти (національні або міжнародні) є її концептуальною основою. Інвентаризація є тим обліковим інструментом, який сприяє дотриманню однієї із найважливіших якісних характеристик фінансової звітності – правдивості подання. Проведення інвентаризації забезпечує більший ступень об'єктивності, достовірності та реальності показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності за рахунок з'ясування та усунення відхилень між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом, критеріями визнання і оцінкою активів, елементів власного капіталу і зобов'язань компанії. Роль інвентаризації при переході на складання фінансової МСФЗ-звітності суттєво зростає, оскільки процес переходу потребує суцільної інвентаризації, додаткових обліково-аналітичних процедур, які не були притаманні традиційному уявленню інвентаризації в українській обліковій практиці. Зазначене актуалізує вирішення важливого науково-практичного завдання, яке полягає у розробці організаційно-методичного забезпечення та практичних рекомендацій щодо підготовки та проведення інвентаризації для цілей складання фінансової МСФЗ-звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інвентаризація як процес є об'єктом широкого кола досліджень, найбільш ґрунтовні результати яких висвітлено у роботах В.М. Пархоменка [1], М.Я. Дем'яненка [2], Д. Хуторного [3], Т.П. Смержанюк [4], Т.О. Олійник [5; 6], І.Я. Давиденко [7] та інших.

В.М. Пархоменком, М.Я. Дем'яненком висвітлено сутність інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку, її зміст, місце і роль у формуванні достовірних показників фінансової звітності [1; 7]. Т.П. Смержанюк розглянуто основні проблеми інвентаризації, обґрунтовано її зміст, місце і роль у формуванні достовірних показників фінансової звітності в українській обліковій практиці, висвітлено сучасний стан інвентаризаційної роботи на підприємствах, проаналізовано низку факторів, які вдосконалюють проведення цього процесу як методичного прийому обліку і контролю та запропоновано в

методологічному аспекті інвентаризацію розглядати як процес [4]. У багатьох працях висвітлюються особливості інвентаризації окремих об'єктів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а саме основних засобів [8], запасів [6], нематеріальних активів [7], власного капіталу [9], забезпечень [10], фінансових інвестицій [11], програмного забезпечення [12] тощо. Інвентаризаційні процедури при проведенні аудиту є предметом досліджень О.А. Петрик [13], Н.І. Дорош [14].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Науково-практичні результати, висвітлені у вищезазначених роботах, суттєво збагатили теорію і практику бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Проте варто відзначити, що проблеми організаційно-методологічного забезпечення інвентаризації при переході на складання фінансової МСФЗ-звітності майже не досліджені, що актуалізує подальші наукові пошуки у цьому напрямі.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є розробка організаційно-методологічного забезпечення інвентаризації при переході на складання фінансової МСФЗ-звітності.

Виклад основного матеріалу. Згідно зі статтею 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [15] для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством. Із 01.01.2015 вступило в силу Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [16] (далі – Положення № 879), яке застосовуватимуть у тому числі і компанії, які складають звітність за МСФЗ. Компанії самостійно визначають строки та періодичність проведення інвентаризації для певних видів активів і зобов'язань. Їх можна визначити або окремим наказом керівника на початку року, або в обліковій політиці.

Але в жодному разі не варто плутати інвентаризацію у розумінні Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 [16] та МСФЗ-інвентаризацію. Звичайний нам перерахунок і порівняння фактичних і облікових даних – це лише мала, хоча і обов'язкова частина, МСФЗ-інвентаризації. При розробці Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 [16] було враховано пропозиції автора щодо обов'язковості проведення інвентаризації на дату переходу на складання МСФЗ-звітності, включення оцінки критеріїв визнання активів та зобов'язань в інвентаризаційні процедури, уточнення термінології та її узгодження з МСФЗ, що, безумовно, сприяє підвищенню достовірності

даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності компаній, проте зазначене Положення [16] більшою мірою призначено для укладачів фінансової звітності за П(С)БО.

Під МСФЗ-інвентаризацією розуміється аналіз критеріїв визнання елементів фінансової звітності, формування ставлення (відношення) до наявних активів, елементів капіталу і зобов'язань, оцінка їх вартості з точки зору адекватності МСФЗ. Для цілей трансформації недостатньо традиційного кількісного перерахування фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу. Наявність активу чи зобов'язання – це хоча і необхідна, але зовсім не достатня підстава відображати їх у фінансовій звітності. Ключову роль відіграє якісна оцінка на предмет відповідності усім вимогам МСФЗ у частині визнання, оцінки, подання і розкриття. Наприклад, недостатньо встановити кількість запасів і порівняти їх з даними обліку, врегулювавши інвентаризаційні різниці, що було б достатнім з точки зору традиційної інвентаризації. У ході МСФЗ-інвентаризації, окрім згаданих процедур, варто встановити їх відповідність критеріям визнання, регламентованим МСБО 2 «Запаси» [17], виявити наявність ознак знецінення, сформувати резерв під виявлене знецінення, порівняти собівартість з чистою вартістю реалізації (з урахуванням вартості готової продукції, до складу якої вони ввійдуть), оцінити їх «вік» і ймовірність використання, створивши резерв невикористаних запасів тощо.

Подібні процедури повинні бути проведені для усіх активів, капіталу і зобов'язань. В інвентаризації в обов'язковому порядку повинні брати участь члени Трансформаційної комісії у межах своєї компетенції.

При підготовці до трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у МСФЗ-формат, інвентаризація повинна бути суцільною, звісно, наскільки це взагалі можливо і раціонально. Під раціональністю у цьому контексті варто розуміти дотримання балансу «витрати-вигоди», тобто коли витрати на підготовку першої МСФЗ-звітності не перевищують вигоди для користувачів.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

а) виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

б) установаження лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

г) виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Інвентаризація за МСФЗ, як зазначено вище, – це процес формування нашого «відношення» до активів і зобов'язань. З точки зору МСФЗ доречно акцентувати на п. в) і г), яким у ході інвентаризації варто приділити ретельну увагу.

Таблиця 1

Інвентаризаційний опис за запасами (приклад)

№ п/п	Запаси		Од. виміру	Місце зберігання	Облікова (балансова) вартість	Фактично наявні		За даними бухгалтерського обліку	
	Найменування виду, сорту, групи	Номенклатурний номер				кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Критерії визнання						
Контроль	результат подій минулих періодів	ймовірність економічної вигоди в майбутньому	утримуються для продажу в ході звичайної діяльності	створені у процесі виробництва для такого продажу	знаходяться у вигляді сировини або матеріалів, які будуть використовуватись в процесі виробництва або надання послуг	Достовірність оцінки
11	12	13	14	15		

Облікові оцінки				Дані для складання фінансової звітності		
Терміни		Собівартість	Чиста ціна продажу	Відповідність критеріям визнання	Оцінка в цілях відображення у звітності (найменша)	Сума
Дата виникнення (придбання)	Період до дати звітності (вік)					
16	17	18	19	20	21	22

Згідно з п. 7 Положення № 879 [16], проведення інвентаризації є обов'язковим у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу).

До обов'язкових об'єктів інвентаризації Положення 879 відносить такі (рис. 1).



Рис. 1. Обов'язкові об'єкти інвентаризації

При проведенні МСФЗ-інвентаризації, як вже зазначалося раніше, компанії необхідно самостійно розробити інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) за об'єктами. В інвентаризації повинні приймати участь не тільки працівники, які здійснюють підрахунки фактичної наявності об'єктів інвентаризації, але і посадові особи, які мають право на винесення професійного судження, зокрема щодо критеріїв визнання активів і зобов'язань. На етапі інвентаризації облікових оцінок за об'єктами в інвентаризаційні описи необхідно вносити ті оцінки, які впливають із способів обліку, прийнятих облікової політикою, сформованої відповідно до МСФЗ. Компанія може прийняти рішення про наділення інвентаризаційної комісії повноваженнями (у разі її компетентності) щодо виявлення ознак знецінення активів.

Реалізація зазначених вимог до інвентаризації за МСФЗ можлива за умови доопрацювання інвентаризаційних описів (актів), доповнених критеріями визнання об'єктів інвентаризації. В якості прикладу нижче наведено інвентаризаційний опис за запасами, який відповідає вимогам МСФЗ-інвентаризації (табл. 1).

Графи 1-10, 16-18 заповнюються за даними обліку і за результатами підрахунків фактичної наявності запасів і можуть здійснюватися технічними працівниками. Графи 11-15, 19-22, як правило, заповнюються посадовими особами, які мають право на винесення професійного судження. Графа 19 повинна містити актуальні дані про чисту вартість реалізації (за вирахуванням витрат на продаж), що також потребує додаткової інформації, яка може бути недоступною для технічного працівника. Якщо у графі 20 у результаті інвентаризації буде виявлено невідповідність критеріям визнання, посадові особи повинні з'ясувати причини та прийняти рішення щодо подальших дій із запасами (списання, визнання у складі резерву на знецінення або ін.). Дані графі 22 є підставою для відображення запасів у фінансовій звітності, а у разі необхідності – для відображення інвентаризаційних різниць (коригувань).

Аналогічні інвентаризаційні описи складаються за кожним об'єктом інвентаризації з урахуванням загальних та специфічних критеріїв визнання.

Результати МСФЗ-інвентаризації у наступному (перехідному) періоді будуть покладені в основу трансформації вхідних залишків на дату переходу. Відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [17] розрахункові оцінки згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS) повинні відображати умови, що існували на дату переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS). Проведення МСФЗ-інвентаризації «заднім» числом може суттєво знизити якість вихідної інформації для складання початкового Звіту про фінансовий стан відповідно до МСФЗ.

МСФЗ-інвентаризація у майбутні періоди (тобто після дати переходу) має враховувати усі зазначені вимоги до неї, окрім суцільності, якщо суцільність не є доречною з точки зору професійного судження. Суцільна МСФЗ-інвентаризація, оскільки вона має високу трудомісткість і вимагає значних витрат часу і ресурсів, має бути виправдана з точки зору збалансованості витрат і вигід. На дату переходу вона є обов'язковою вимогою законодавства і не може не здійснюватися, а її організація на наступні дати – це професійне судження укладачів фінансової звітності. У компанії, зі значною номенклатурою активів та зобов'язань, можуть не виправдовуватися витрати на суцільну інвентаризацію. З метою проведення МСФЗ-інвентаризації у наступних після дати переходу періодах рекомендується встановлювати пороги суттєвості, що дозволить на кожну звітну дату, на яку інвентаризація є обов'язковою умовою складання МСФЗ-звітності, здійснювати усі інвентаризаційні процедури щодо суттєвих об'єктів обліку. Наприклад, встановлення порогу суттєвості для МСФЗ-інвентаризації основних засобів на рівні 1% від їх балансової вартості дозволить перевірити і документально підтвердити їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання й оцінку для обмеженої кількості об'єктів основних засобів, які у сукупності є суттєвою статтею фінансової звітності. Несуттєві за своєю балансовою вартістю об'єкти основних засобів будуть підлягати інвентаризації періодично, з регулярністю, встановленою компанією самостійно. У результаті витрати на МСФЗ-інвентаризацію будуть виправдані, а терміни її проведення – достатніми для своєчасної підготовки фінансової МСФЗ-звітності.

Висновки і пропозиції. Результати досліджень дозволили виявити особливості підготовки та проведення інвентаризації для цілей складання фінансової МСФЗ-звітності. Під МСФЗ-інвентаризацією запропоновано розуміти аналіз критеріїв визнання елементів фінансової звітності, формування ставлення (відношення) до наявних активів, елементів капіталу і зобов'язань, оцінку їх вартості з точки зору адекватності МСФЗ. Доведено, що для цілей фінансової МСФЗ-звітності недостатньо традиційного кількісного перерахування фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу і ключова роль у МСФЗ-інвентаризації належить якійсь оцінці на предмет відповідності всім вимогам МСФЗ у частині визнання, оцінки, подання і розкриття. Практичний досвід автора дозволив запропонувати приклад інвентаризаційного опису за запасами для цілей МСФЗ-інвентаризації та рекомендації щодо його заповнення, за аналогією з якими на практиці можливо скласти інвентаризаційні описи за кожним об'єктом інвентаризації з урахуванням загальних та специфічних критеріїв визнання. Важливим результатом досліджень представляється обґрунтування використання концепції суттєвості у процесі інвентаризації, що дозволить на кожну звітну дату, на яку інвентаризація є обов'язковою умовою складання

МСФЗ-звітності, здійснювати усі інвентаризаційні процедури щодо суттєвих об'єктів обліку, а несуттєві за своєю балансовою вартістю об'єкти будуть підлягати інвентаризації періодично, з регулярністю, встановленою компанією самостійно.

Подальші дослідження вбачається доречним спрямовувати на розробку інвентаризаційних описів за об'єктами інвентаризації, які враховуватимуть загальні та специфічні критерії їх визнання.

Література:

- Пархоменко В.М. Інвентаризація – інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності / Вісник податкової служби України, 19.11.2012, № 43. – С. 20-29.
- Дем'яненко М.Я. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / М.Я. Дем'яненко, В.В. Чудовець. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2008. – 286 с.
- Хуторний Д. Інвентаризація на новий лад / Д. Хуторний // Справочник економіста. – 2015. – № 4. – С. 39-48.
- Сморжанюк Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю / Т.П. Сморганюк // Молодий вчений. – 2015. – № 2. – С. 66-69.
- Олійник С.О. Інвентаризація господарських засобів: сучасний стан та шляхи вдосконалення. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 495.
- Олійник Т.О. Інвентаризація запасів / Олійник Т.О. // Бухгалтерія. – 2010. – № 3. – С. 116-119.
- Давиденко І.Я. Інвентаризація нематеріальних активів / І.Я. Давиденко ; Укр. акад. друкарства // Наук. зап. – 2006. – № 2. – С. 120-124.
- Мартиненко О.В. Сутність та особливості інвентаризації основних засобів / Мартиненко О.В., Гарна С.О., Шнурко А.М. // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». Зб. наук. пр. – № 4. – Тернопіль, 2013. – С. 306-309.
- Боднарчук А.В. Інвентаризація власного капіталу [Текст] / А.В. Боднарчук // Облік і фінанси АПК : Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2011. – № 2. – С. 20-24.
- Гуменюк А.Ф. Облікові проблеми проведення інвентаризації в сучасних умовах / А.Ф. Гуменюк, Р.Л. Цебень // Вісн. Хмельницьк. нац. ун-ту. Сер.: Економіка. – 2014. – Т. 2, № 5. – С. 200-203.
- Єфременко О.В. Особливості інвентаризації фінансових інвестицій / О.В. Єфременко // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2013. – № 12. – С. 58-61.
- Серпенінова Ю.С. Інвентаризація програмного забезпечення / Ю.С. Серпенінова, О.С. Алтинцева // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. пр. – Вип. 40. – Суми : УАБС НБУ, 2014. – С. 252-260.
- Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : моногр. / О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
- Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
- Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.

Харламова Е.В. Особенности инвентаризации для целей составления МСФО-отчетности

Анотация. В статье рассмотрены особенности подготовки и проведения инвентаризации для целей составления финансовой МСФО-отчетности. Доказана важность оценки качественных характеристик объектов инвентаризации. Разработан пример инвентаризационной описи по запасам для целей МСФО-инвентаризации и рекомендации по его заполнению. Предложено использование концепции существенности в процессе инвентаризации.

Ключевые слова: инвентаризация, МСФО, финансовая отчетность, инвентаризационная опись, существенность.

Kharlamova O.V. Special aspects of inventory for the purposes of statements execution under the IFRS

Summary. Special aspects of inventory preparation and performance for the purposes of financial statements execution under the IFRS were analyzed in the article. Importance of assessment of inventory objects qualitative characteristics was proved. Example of stock inventory record for the purposes of inventory under the IFRS and recommendations related to completion thereof were developed. Use of essentiality concepts in the process of inventory was proposed.

Keywords: inventory, IFRS, financial statements, inventory record, essentiality.