

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 9, 30

### Тема 4. Облік запасів за НП(С)БО 9. Облік біологічних активів за НП(С)БО 30



- 4.1 Загальні положення НП(С)БО 9. Визнання та первісна оцінка виробничих запасів, готової продукції та товарів
- 4.2 Оцінка вибуття запасів. Оцінка запасів на дату балансу
- 4.3 Загальні положення НП(С)БО 30. Визнання та оцінка біологічних активів
- 4.4 Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку запасів за НП(С)БО 9, а також отримати інформацію щодо біологічних активів за НП(С)БО 30

**Основні терміни і поняття:** запаси, первісна вартість, методи оцінки вибуття запасів, чиста вартість реалізації запасів, біологічні активи, справедлива вартість, біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція

#### 4.1 Загальні положення НП(С)БО 9. Визнання та первісна оцінка виробничих запасів, готової продукції та товарів

НП(С)БО 9 «Запаси» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Основні терміни, що наведені в НП(С)БО 9 «Запаси»

Термін	Трактування
1	2
запаси	активи, які: <ul style="list-style-type: none"><li>- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;</li><li>- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;</li><li>- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством</li></ul>

## Продовження таблиці 4.1

1	2
первісна вартість	фактична собівартість запасів, визначена відповідно до законодавства
відновлювальна вартість	сучасна собівартість придбання
чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

1. *сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності*, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2. *незавершене виробництво* у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3. *готову продукцію*, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4. *товари* у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

5. *малоцінні та швидкозношувані предмети*, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

6. *поточні біологічні активи*, якщо вони оцінюються за НП(С)БО 9, а також *сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства* після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

**Придбані (отримані) або вироблені запаси** зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем);

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. *Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули*, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. *Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат* визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

**Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства**, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати».

***Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства,*** визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 9.

***Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно,*** визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 9.

***Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси,*** дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

***Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси,*** визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Подібними вважаються запаси, що мають подібне призначення або умови використання.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- ✓ понаднормові втрати і нестачі запасів;
- ✓ витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;
- ✓ фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- ✓ витрати на продаж;
- ✓ загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

## **4.2 Оцінка вибуття запасів. Оцінка запасів на дату балансу**

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ❖ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ❖ середньозваженої собівартості;
- ❖ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- ❖ нормативних затрат;
- ❖ ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються **за ідентифікованою собівартістю**.

Оцінка **за середньозваженою собівартістю** проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів **за методом ФІФО** базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка **за нормативними затратами** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка **за цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. **Собівартість реалізованих товарів** визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. **Сума торговельної націнки** на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. **Середній відсоток торговельної націнки** визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок

звітнього місяця та продажно́ї (роздрібно́ї) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і продаж.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітнього періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітнього періоду.

#### **4.3 Загальні положення НП(С)БО 30. Визнання та оцінка біологічних активів**

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію під час збирання врожаю та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Основні терміни, що наведені в НП(С)БО 30 «Біологічні активи»

Термін	Трактування
1	2
біологічний актив	жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи
біологічні перетворення	процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та/або кількісні зміни біологічних активів

## Продовження таблиці 4.2

1	2
сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів
довгострокові біологічні активи	усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
поточні біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі
сільськогосподарська продукція	актив, одержаний в результаті збирання врожаю, призначений для продажу, безоплатної передачі, переробки або внутрішньогосподарського споживання
додаткові біологічні активи	біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо підприємство контролює їх в результаті минулих подій, існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група.

**Біологічні активи при їх первісному визнанні** оцінюються за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на продаж, крім випадків, коли справедливую вартість достовірно визначити неможливо.

**Якщо справедливую вартість достовірно визначити неможливо**, біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до НПСБО 7 або НПСБО 9.

**Безоплатно отримані біологічні активи**, у тому числі і як внесок до статутного капіталу, при їх первісному визнанні оцінюються відповідно до НПСБО 30.

**Додаткові біологічні активи при первісному визнанні** оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НПСБО 16 «Витрати».

**Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо**, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням накопиченої амортизації і втрат від зменшення корисності відповідно до НПСБО 7 та НПСБО 28.

**Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо**, можуть

визнаватися та відображатися за первісною вартістю відповідно до НПСБО 9, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво.

**Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні** оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НПСБО 16.

**Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання** оцінюють та відображають відповідно до НПСБО 9.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

#### **4.4 Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності**

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами операційної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до НП(С)БО 16.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати)



включаються до складу *інших операційних доходів (витрат)*.

*Фінансовий результат від операцій з біологічними активами та сільськогосподарською продукцією* складається з:

1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

2. Фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж.

3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж, визначаються відповідно до НПСБО 15 «Дохід».

При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

### Контрольні питання



1. Що таке запаси та які основні види запасів Вам відомі?
2. Які умови визнання запасів активом та які витрати не включаються до первісної вартості запасів?
3. Яким чином запаси можуть надходити на підприємство та як при цьому проводиться їх оцінка?
4. Що представляють собою транспортно-заготівельні витрати та яка методика їх розподілу?
5. Як здійснюється оцінка запасів при їх вибутті? Дайте коротку характеристику основним методам вибуття запасів.
6. Що слід розуміти під біологічним активом? Які їх види Вам відомі?
7. Як здійснюється оцінка біологічних активів?
8. Що Вам відомо про ціни активного ринку, на яких ґрунтується справедлива вартість біологічних активів?
9. Опишіть особливості відображення в обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності.