

УДК 657:330.522.4-006.1

Н.І. Пилипів, д-р екон. наук, професор

М.І. Борисовський, аспірант

Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника, м. Івано-Франківськ, Україна

СТАНДАРТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

У статті досліджено проблему стандартизації бухгалтерського обліку товарно-виробничих запасів відповідно до міжнародних вимог, порівняно національні та міжнародні стандарти з обліку запасів.

Ключові слова: стандартизація, гармонізація, національні стандарти, міжнародні стандарти.

В статье исследована проблема стандартизации бухгалтерского учета товарно-производственных запасов в соответствии с международными требованиями, сравнено национальные и международные стандарты по учету запасов.

Ключевые слова: стандартизация, гармонизация, национальные стандарты, международные стандарты.

The paper investigates the problem of standardizing of accounting commodity-production inventories in accordance with international requirements, compared national and international standards of accounting of inventories.

Key words: standardization, harmonization, national standards, international standards.

Постановка проблеми. В Україні закладено правові основи нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку, які дають змогу підприємствам самостійно вирішувати питання стосовно його ведення, створено реальну базу для розрахунку показників розвитку економіки за системою національних рахунків і загалом наближено облік до міжнародної практики. На сьогодні однією з проблем є завдання привести існуючу в країні систему бухгалтерського обліку й звітності у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародних стандартів, що сприятиме усуненню економічних і торговельних бар'єрів, активізації надходження іноземних інвестицій, виходу на міжнародні ринки капіталу, створенню конкурентоспроможного ринкового середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку у своїх працях досліджувало багато вітчизняних учених: С.В. Андрос [1], С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанова [3], Ю.І. Боярський [2], О.П. Щеглов [14], В.І. Попович [13], Г.П. Голубнича [5] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте питання наближення вітчизняного бухгалтерського обліку товарно-виробничих запасів до міжнародних стандартів досліджено недостатньо.

Мета статті. Основною метою цієї статті є визначення основних шляхів гармонізації та стандартизації вітчизняного обліку товарно-виробничих запасів за допомогою порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стандартизація бухгалтерського обліку – це сукупність облікових стандартів, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, з метою уніфікації бухгалтерського обліку в межах однієї країни, групи країн або на міжнародному рівні [5].

О.І. Гадзевич, А.Т. Сафарова [4, с. 68] у своїх дослідженнях розглядають стандартизацію як встановлення єдиних показників, за якими можна було б зіставити дані бухгалтерського обліку різних країн. Варто зазначити позицію науковця О.М. Петрука, який наголошує, що гармонізації бухгалтерського обліку на національному рівні можна досягнути тільки завдяки узгодженню національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке уніфікує його методологію [10, с. 48]. Він вважає, що в Україні необхідно приймати інструкції в розрізі існуючих стандартів, які однозначно визначають окремі методики і мінімізують їх варіанти з подальшим суворим контролем їх виконання. Це означає, що правове регулювання бухгалтерського обліку повинно відбуватися у формі нормативних актів, що мають переважно імперативний характер за активної участі держави [11, с. 14].

Професори С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанова [3, с. 5] у своїй праці зазначають, що на сьогодні в Україні однією з проблем суспільства є завдання привести існуючу в країні систему бухгалтерського обліку і звітності у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародних стандартів. Учені вважають, що важливим є вивчення накопиченого досвіду в країнах з розвинутими ринковими системами господарювання, адже у сучасному вигляді національні стандарти обліку західних держав, які відповідають міжнародним стандартам, приведені у відповідність із загальними концептуальними основами і принципами.

Слушною є і думка Ю.І. Боярського [2], О.П. Щеглова [14], В.І. Поповича [13], які відзначають необхідність трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних бухгалтерських стандартів. Науковці наголошують на невідповідності організації та методології бухгалтерського обліку сучасним реаліям ринку, що викликано інертністю вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке зорієнтовано виключно на індустріальний характер економіки та має ознаки законодавства країни з економікою закритого типу. Приведення вітчизняного законодавства сфери бухгалтерського обліку у відповідність вимогам ринку з перспективою побудови постіндустріальної економіки дозволить вирішити поставлені проблемні питання.

С.В. Андрос [1] наголошує на невідповідності і неузгодженості у діяльності вищих законодавчих органів щодо повноважень і компетенції з питань розроблення та впровадження П(С)БО, відсутності професійної компетентності бухгалтерів, наявності прогалин у податковому обліку, що певною мірою стримує інноваційний розвиток вітчизняної економіки. Вона зазначає, що бухгалтерський облік, адаптований до вимог міжнародних стандартів, повинен стати необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу та формування належної економічної політики.

Актуальності питанню гармонізації та стандартизації фінансової звітності та обліку в цілому додають прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Підприємства з 1 січня 2012 року самі визначають доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Слушною є думка Г.П. Голубничої [5], Ю.І. Боярського [2], С.В. Андрос [1], які зазначають, що важливою складовою переходу України до міжнародних стандартів є питання гармонізації і стандартизації обліку запасів.

Хоча основою національних положень стандартів бухгалтерського обліку є міжнародні стандарти, проте вони не тотожні. І ці розбіжності стали ще більшими із внесенням змін у міжнародні стандарти у 2003 році. Тому для досягнення гармонізації між ними потрібно їх порівняти, виявити спільні та відмінні риси.

Національні П(С)БО 9 «Запаси» розроблялися на основі МСБО 2 «Запаси», тому вони мають такі спільні моменти:

1) щодо сфери їх застосування – застосовується до всіх запасів, за винятком: а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи безпосередньо пов'язані з ними контракти з надання послуг; б) фінансових інструментів; в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (п. 2 МСБО 2, п. 3 П(С)БО 9);

2) основні поняття – запаси, чиста вартість реалізації, справедлива вартість (п. 6 МСБО 2, п. 4, п. 26 П(С)БО 9);

3) визначення поняття «запаси» – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг (п. 6 МСБО 2, п. 4 П(С)БО 9);

4) оцінювання запасів:

– *методів оцінювання запасів при їх вибутті* – ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (п. 21, п. 24, п. 25, МСБО 2, п. 16 П(С)БО 9);

– *на дату балансу* – запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації (п. 9 МСБО 2, п. 24 П(С)БО 9);

5) розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності – методи оцінювання запасів; балансова вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації та ін. (п. 3 МСБО 2, п. 29 П(С)БО 9).

Проте, порівнюючи П(С)БО 9 і МСБО 2, видно, що між ними є певні відмінності.

Щодо розкриття поняття «запаси», то вони практично ідентичні, визначаючи їх як активи, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Окрім цього, національні положення додають: «утримуються для управління підприємством». На нашу думку, таке доповнення є доречним, адже запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, а саме заготівлі, збереження та реалізації.

МСБО 2 порівняно з П(С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів МШП. Хоча згідно з п. 8 МСБО 16 «Основні засоби» запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання, запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду [9]. П(С)БО 9 також визначає МШП як запаси за умови, що вони використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. Однак на відміну від міжнародних вимог згідно з п. 23 національні стандарти визначають, що вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання [12].

На відміну від П(С)БО 9 згідно з МСБО 2 підприємства можуть створювати резерв забезпечення за твердими контрактами (п. 31) [8]. На нашу думку, доцільно було б і в національних стандартах додати це положення, адже воно регулює ситуацію, коли запаси потрібно оцінювати за ціною контракту незалежно від зміни чистої вартості реалізації.

Варто звернути увагу на п. 33. МСБО 2, згідно з яким у разі попередньої уцінки запасів сума наступної дооцінки буде проводитись за допомогою сторнування раніше визнаних витрат [8]. А національні положення (п. 28) передбачають у такому випадку не сторнувати суму дооцінки, а визнавати інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів, що є більш доцільним з облікового погляду [12]. Адже, по суті, метод «сторно» використовується, коли уцінка та дооцінка відбуваються в одному звітному періоді, адже збільшення вартості запасів завдяки сторнуванню раніше здійснених записів призведе до викривлення суми витрат звітного періоду, в якому відбувається збільшення їх вартості. З огляду на це неможливо зменшити витрати звітного періоду на суму витрат минулих звітних періодів.

Є певні відмінності і щодо включення витрат на позики до первісної вартості (собівартості) запасів. Так, згідно з п. 17-18 МСБО 2 «МСБО 23 “Витрати на позики” ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запа-

сів. Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочення розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент (наприклад, різниця між ціною придбання за звичайних умов оплати та сплаченою сумою) визнається як витрати на відсотки протягом періоду фінансування» [8]. Тобто такі витрати не включаються до собівартості придбаних запасів. А П(С)БО 9 (п. 14) дає посилання на ПСБО 31 «Фінансові витрати», згідно з п. 6, в якому зазначено, що «у разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів)» [12]. Тобто витрати на позики включаються до первісної вартості придбаних запасів.

Існують відмінності в національних і міжнародних стандартах і щодо регулювання обліку курсових різниць та включення їх до первісної вартості запасів. Так, згідно з п. 25 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» балансова вартість деяких статей визначається за допомогою порівняння двох або кількох сум. Наприклад, балансова вартість запасів є нижчою за такого оцінювання: собівартості або чистої вартості реалізації згідно з МСБО 2 «Запаси». Якщо такий актив є немонетарним і оцінюється в іноземній валюті, то балансова вартість визначається через порівняння: а) собівартості чи балансової вартості (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (тобто за курсом на дату операції для статті, що оцінюється за історичною собівартістю); б) чистої вартості реалізації або суми очікуваного відшкодування (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (наприклад, за курсом під час закриття на кінець звітного періоду). Вплив такого порівняння може полягати в тому, що збиток від зменшення корисності визнається у функціональній валюті, але не визнаватиметься в іноземній валюті (або навпаки). Тобто умовою включення курсових різниць до первісної вартості запасів є наявність девальвації або зниження вартості валюти [8]. У П(С)БО 9 про курсові різниці нічого не сказано. Але Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (п. 2.3) зазначають, що не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів [6].

Існує відмінність між національними та міжнародними стандартами щодо оцінювання запасів під час їх надходження на підприємство. Так, згідно з п. 9 МСБО 2 запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації, тобто у випадку придбання запасів їх оцінюють за меншим з цих показників [8]. Національні П(С)БО 9 вказують, що придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 8) [12]. При цьому визначення первісної вартості залежить від шляху надходження матеріальних активів (табл.).

Варто звернути увагу на ситуацію, коли згідно з міжнародними стандартами не проводиться уцінка запасів до рівня чистої вартості реалізації. Так, п. 32 МСБО 2 передбачає, що матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище собівартості. Проте, коли падіння ціни матеріалів вказує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до чистої вартості реалізації [8]. П(С)БО 9 не регулюють таку ситуацію. Тому можна припустити, що до цих видів запасів буде застосований загальний підхід, який не відповідає вимогам МСБО 2.

Таблиця

Порядок формування первісної вартості запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»

Шляхи надходження запасів	Формування первісної вартості запасів
Придбання	Первісною вартістю запасів є їх собівартість, яка складається з фактичних витрат їх придбання
Виготовлення власними силами	Первісною вартістю запасів є собівартість їх виробництва
Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості придбаних у постачальника запасів
Одержання безоплатно	Первісною вартістю є справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості придбаних у постачальника запасів
Придбання в результаті обміну на подібні активи	Первісна вартість придбаних запасів є балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість
Придбання в результаті обміну на неподібні активи	Первісною вартістю придбаних запасів є їх справедлива вартість

Висновки з проведеного дослідження. Отже, важливою складовою переходу України до міжнародних стандартів є питання гармонізації і стандартизації обліку запасів. Незважаючи на всі зміни, які відбувалися в законодавчо-нормативній базі, це питання залишається актуальним. Для того, щоб бухгалтерський облік став ефективним засобом ведення міжнародного бізнесу та формування належної економічної політики, потрібно вирішувати питання суперечностей та відмінностей між національними та міжнародними стандартами з обліку запасів.

Список використаних джерел

1. Андрос С. В. Реформування обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / С. В. Андрос. – Режим доступу : <http://economy.kpi.ua/tu/node/271>.
2. Боярський Ю. І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку / Ю. І. Боярський // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 31-36.
3. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / за ред. С. С. Герасименка, А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.
4. Гадзевич О. І. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні / О. І. Гадзевич, А. Т. Сафарова // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 577. – С. 67-70.
5. Голубнича Г. П. Удосконалення обліку виробничих запасів на основі їхньої гармонізації та стандартизації [Електронний ресурс] / Г. П. Голубнича. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98869.doc.htm.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320283/file/IAS%2002.pdf>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU12027.html.

10. *Петрук О. М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

11. *Петрук О. М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 / О. М. Петрук. – Житомир, 2006. – 358 с.

12. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

13. *Попович В. І.* Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. І. Попович. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_2/18-2-39.pdf.

14. *Щеглов О. П.* Національні та міжнародні стандарти з обліку запасів: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації [Електронний ресурс] / О. П. Щеглов. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.doc.htm.