

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-17-93>

УДК 330.522.4:657 (477)

### Стандартизація та гармонізація бухгалтерського обліку запасів: порівняльний аспект

**Винятинська Л.В.**

кандидат економічних наук,  
асистент кафедри обліку і оподаткування  
Чернівецького національного університету імені Ю. Федьковича

**Нижник Т.М.**

магістр  
Чернівецького національного університету імені Ю. Федьковича

У статті розглянуто сутність стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку запасів суб'єкта господарювання згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Здійснено порівняльний аналіз сутності нормативних документів у розрізі використання понятійного апарату, визнання, оцінки запасів, визначення та встановлено спільні та відмінні риси.

**Ключові слова:** стандартизація, гармонізація, бухгалтерський облік, запаси, національні стандарти, міжнародні стандарти.

Винятинская Л.В., Нижник Т.М. СТАНДАРТИЗАЦИЯ И ГАРМОНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ

В статье рассмотрена сущность стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета запасов предприятия согласно национальным и международным стандартам бухгалтерского учета. Осуществлен сравнительный анализ сущности нормативных документов в разрезе использования понятийного аппарата, признания, оценки запасов, определения и установлены общие и отличительные особенности.

**Ключевые слова:** стандартизация, гармонизация, бухгалтерский учет, запасы, национальные стандарты, международные стандарты.

Vynyatynska L.V., Nyzhnyk T.M. STANDARDIZATION AND HARMONIZATION OF ACCOUNTING STANDARDS: COMPARISON ASPECTS

The article the essence of standardization and harmonization of accounting of inventories of an entity in accordance with national and international accounting standards. A comparative analysis of the essence of normative documents in the context of the use of the conceptual apparatus, recognition, evaluation of stocks, determination and establishment of common and distinctive features is carried out.

**Keywords:** standardization, harmonization, accounting, stocks, national standards, international standards.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Стандартизація бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, відповідно до міжнародної практики і досвіду, є необхідною умовою подальшого розвитку підприємств і організацій на шляху інтеграції у світову спільноту. Це дасть змогу значно спростити сам процес відображення господарських операцій, зменшити, головним чином, документальне навантаження, а також розширити масштаби діяльності.

Функціонування української економіки зазнає постійних та безповоротних змін, особливо у веденні фінансово-господарської

діяльності суб'єктами господарювання, які призводять до змін у веденні бухгалтерського обліку, що пов'язано з необхідністю наближення обліку до міжнародних стандартів.

Актуальним залишається завдання привести наявну в країні систему бухгалтерського обліку запасів у відповідність із 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 стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку запасів у своїх працях досліджувала значна кількість вітчизняних учених, зокрема: Ю. Боярський, Ф. Бутинець, П. Гарасим, С. Андрос, С. Голов, Л. Горецька, В. Жуков, Г. Голубнича, Г. Журавель, В. Завгородній, В. Кузнєцов, М. Литвиненко, М. Пушкар, В. Сопко, Б. Усач та інші фахівці. Проте проблематика обліку запасів у світлі застосування міжнародних стандартів обліку запасів уможливує подальші більш глибокі дослідження щодо їх стандартизації та гармонізації.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є визначення основних напрямів гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку запасів у сучасних умовах ринкової економіки за допомогою порівняння національних та міжнародних стандартів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток міжнародної торгівлі, глобалізація ринку, інтеграція українських підприємств у міжнародну спільноту вимагають взаємоузгодженості у багатьох сферах, зокрема у бухгалтерському обліку запасів. Для забезпечення усунення розбіжностей в Україні відбувається процес адаптації нормативно-правової бази суб'єктів господарювання у світлі євроінтеграційних процесів, що дасть змогу визначити напрями зміни їх облі-

кової системи відповідно до стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку з урахуванням національних особливостей.

Актуальності питання стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку в цілому та запасів зокрема додають прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Згідно з прийнятими змінами, з 01.01.2012 суб'єкти господарювання самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів (окрім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством). Проте поняття «стандартизація» та «гармонізація» бухгалтерського обліку сьогодні не є легально визначеними, хоча це необхідно зробити на загальнодержавному рівні (зокрема внести зміни та доповнення до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»).

Під час розгляду процесів щодо зменшення розбіжностей між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку широко використовуються терміни «стандартизація» та «гармонізація» бухгалтерського обліку (табл. 1). Відповідно до положень Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженої Законом України від 18 березня 2004 р., адаптація полягає у приведенні законів України та інших нормативно-правових актів відповідно до *acquis communautaire*.

Таблиця 1

## Сутність термінів «стандартизація» та «гармонізація» бухгалтерського обліку

Джерело інформації	«Стандартизація бухгалтерського обліку» – це ...	«Гармонізація бухгалтерського обліку» – це ...
С. Голов	«...директиви, закони та інші нормативні акти; стандарти обліку можуть бути обов'язковими і рекомендаційними»	«...різноманітність і уніфікація, що може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив, законів»
О.М. Петрук	«...правове регулювання бухгалтерського обліку повинно відбуватися у формі нормативних актів, що мають переважно імперативний характер за активної участі держави» [9, с. 43–44]	«...процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, а стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності» [9, с. 43–44]
О.І. Гадзевич, А.Т. Сафарова	«...встановлення єдиних показників, за якими можна було б зіставити дані бухгалтерського обліку різних країн» [4, с. 68]	«...узгодження вимог до ведення бухгалтерського обліку в країнах світу» [4, с. 68]
Л. Нищенко	«...практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку»	«...процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капітал»

Нині головне завдання гармонізації та стандартизації полягає у тому, щоб вони суттєво не відрізнялися від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходилися у гармонії один з одним, не були взаємозаперечуваними та некоректними один до одного тощо. Слід зазначити, що процес гармонізації бухгалтерського обліку в країні тісно взаємопов'язаний із глобалізацією соціально-економічних явищ (процесів) у світовому масштабі.

Професори С.С. Герасименко та А.О. Єпіфанова у своїй праці зазначають, що «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. Важливим є вивчення накопиченого досвіду в країнах із 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» [3, с. 5].

Проте слушною є думка групи науковців Ю.І. Боярського [2], В.І. Поповича [11], О.П. Щеглова [12], які відзначають необхідність трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Невідповідність

організації та методології бухгалтерського обліку сучасним реаліям ринку викликана інертністю вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке зорієнтовано виключно на індустріальний характер економіки та має ознаки законодавства країни з економікою закритого типу.

Методологічні засади формування інформації про запаси та її розкриття визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО 9 «Запаси») і Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі – МСБО 2 «Запаси»). Хоча основою національних положень стандартів бухгалтерського обліку є міжнародні стандарти, проте вони не тотожні, тому для досягнення гармонізації між ними потрібно їх порівняти, виявити спільні та відмінні риси (незважаючи на те що національні стандарти бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 9 «Запаси» розроблялися на основі МСБО 2 «Запаси»). Представимо на рис. 1 спільні та відмінні риси національних та міжнародних стандартів, зокрема П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси».

Таким чином, бухгалтерський облік запасів у вітчизняній та міжнародній практиці має певні особливості, проте дещо відрізняється від обліку в Україні (головними чинниками є особливості нормативно-правової бази та українського бухгалтерського обліку тощо). Інформація про наявність запасів відобра-



Рис. 1. Спільні та відмінні риси П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

жається у фінансовій звітності, зокрема у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Загалом, порівнюючи П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», можна дійти висновку, що вони у цілому з усіх ключових питань є ідентичними. Однак є й певні відмінності, а точніше нюанси застосування стандартів. Варто зазначити, що головними відмінностями між національними та міжнародними стандартами є склад запасів, склад витрат, що входять до собівартості отриманих запасів, а також їх уцінка. МСБО 2 «Запаси» приділяє значно більшу увагу визначенню чистої реалізаційної вартості запасів, аніж вітчизняний П(С)БО 9 «Запаси». Однак у цілому ці вимоги також співпадають. МСБО 2 «Запаси» акцентує увагу на тому, що в кожному наступному періоді здійснюється нова оцінка чистої вартості реалізації. Хоча П(С)БО 9 «Запаси» не заперечує цього, однак прямо про це й не зазначає (табл. 2).

Порівняння методів оцінки запасів за міжнародною та вітчизняною практикою не виявило істотних відмінностей. МСБО носять рекомендаційний характер, хоча на їх підставі розробляють національні стандарти з детальною регламентацією обліку певних об'єктів.

Національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку запасів складаються на основі міжнародних стандартів, проте існують розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах (зокрема, країнах Європейського Союзу), пов'язані зі специфікою національної системи ведення бухгалтерського обліку. Передусім необхідно:

- відмовитися від жорсткої регламентації бухгалтерського обліку;
- вдосконалювати національні стандарти та гармонізувати їх із міжнародними стандартами;

– забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів з урахуванням специфіки та розроблення загальнодержавних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку запасів тощо.

Враховуючи вищезазначене, питання гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку запасів були та залишаються актуальними. У рамках даного питання доцільними є: перегляд форм первинної облікової інформації згідно з вимогами ринкової економіки та міжнародних стандартів; перегляд вимог до регламентації форм фінансової звітності як у цілому, так і в частині обліку запасів; розроблення конкретних методик із визначення чистої вартості реалізації та оцінки незавершеного виробництва.

**Висновки з цього дослідження.** Вступ України до Світової організації торгівлі, а також її євроінтеграція сприяють гармонізації облікових стандартів згідно з МСФЗ, що полегшить співпрацю з іноземними інвесторами та партнерами. Під час узгодження стандартів потрібно пам'ятати про особливості бухгалтерського обліку в Україні та її нормативно-правової бази, які не притаманні зарубіжним країнам.

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. Наявні розбіжності в бухгалтерському обліку запасів в Україні та зарубіжних країнах є, навіть незважаючи на те, що національні стандарти побудовані на підставі міжнародних. Необхідно намагатися гармонізувати П(С)БО з МСФЗ, забезпечувати якісне та належне навчання бухгалтерів з урахуванням особливостей ведення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика відмінностей положень національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку методів оцінки запасів**

Характеристика	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Методи визначення собівартості	1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2. Середньозваженої собівартості 3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4. Нормативних затрат 5. Ціни продажу	1. Метод конкретної ідентифікації 2. Середньозваженої собівартості 3. Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) 4. Метод стандартних (нормативних) витрат 5. Метод роздрібних цін
Оцінка вартості на дату балансу	За найменшою з двох: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації	За найменшою з двох: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Андрос С.В. Реформування обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. URL: <http://economy.kpi.ua/ru/node/271>.
2. Боярський Ю.І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку. Вісник ЖДТУ. 2015. № 2(56). С. 31–36.
3. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / за ред. С.С. Герасименка, А.О. Єпіфанова. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2016. 162 с.
4. Гадзевич О.І., Сафарова А.Т. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2007. № 577. С. 67–70.
5. Голубнича Г.П. Удосконалення обліку виробничих запасів на основі їхньої гармонізації та стандартизації. URL: [http://www.rusnauka.com/1\\_NIO\\_2012/Economics/7\\_98869.doc.htm](http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98869.doc.htm).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_021).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU12027.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU12027.html).
8. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.
9. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.06.04. Житомир, 2006. 358 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.
11. Попович В.І. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znptdau/2012\\_2\\_2/18-2-39.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_2/18-2-39.pdf).
12. Щеглов О.П. Національні та міжнародні стандарти з обліку запасів: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації. URL: [http://www.rusnauka.com/23\\_NTP\\_2010/Economics/70466.doc.htm](http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.doc.htm).

## REFERENCES:

1. Andros S. V. Reformuvannya obliku ta finansovoi zvitnosti vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv. Available at: <http://economy.kpi.ua/ru/node/271>.
2. Boiarskyi Yu. I. (2015) Normatyvno-pravove rehuliuвання bukhgalterskoho obliku nezavershenoho vyrobnytstva: stan ta perspektyvy rozvytku. Visnyk ZhDTU. vol. 2 (56). pp. 31-36.
3. Bukhgalterskyi oblik: aktualni problemy ta rishennia : monohrafiia / za red. S. S. Herasymenka, A. O. Yepifanova; [S. S. Herasymenko, A. O. Yepifanov, M. D. Korinko ta in.]. Sumy : DVNZ "UABS NBU", 2016. 162 pp.
4. Hadzevych O. I., Safarova A. T. (2007) Vprovadzhennia mizhnarodnykh standartiv obliku i zvitnosti v Ukraini. Visnyk natsionalnogo universytetu "Lvivska politehnika". vol 577. pp. 67-70.
5. Holubnycha H. P. (2012) Udoskonalennia obliku vyrobnychyykh zapasiv na osnovi yikhnoi harmonizatsii ta standartyzatsii. Available at: [http://www.rusnauka.com/1\\_NIO\\_2012/Economics/7\\_98869.doc.htm](http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98869.doc.htm).
6. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 2 "Zapasy". Available at: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_021).
7. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 "Osnovni zasoby". Available at: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU12027.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU12027.html).
8. Petruk O. M. (2005) Harmonizatsiia natsionalnykh system bukhgalterskoho obliku : monohrafiia. Zhytomyr : ZhDTU. 420 pp.
9. Petruk O. M. (2006) Rozvytok natsionalnoi systemy bukhgalterskoho obliku v Ukraini: stratehiia, harmonizatsiia, rehlementatsiia: dys. ... d-ra ekon. nauk: spets. 08.06.04. Zhytomyr. 358 pp.
10. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 9 "Zapasy", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.99 r. № 246 zi zminamy ta dopovnenniamy. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.
11. Popovych V. I. (2012) Oblik zapasiv za natsionalnymy ta mizhnarodnymy standartamy bukhgalterskoho obliku. Available at: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znptdau/2012\\_2\\_2/18-2-39.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_2/18-2-39.pdf).
12. Shcheglov O. P. (2010) Natsionalni ta mizhnarodni standarty z obliku zapasiv: vidminnosti, nedoliky, shliakhy harmonizatsii. Available at: [http://www.rusnauka.com/23\\_NTP\\_2010/Economics/70466.doc.htm](http://www.rusnauka.com/23_NTP_2010/Economics/70466.doc.htm).