

- Пушкар М.С., Пушкар Р.М. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
9. Терещенко О.О. Поняття контролінг та управлінський облік у теорії і практиці / О.О. Терещенко // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 137–145.
10. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

*The paper proposes the construction of the company effective financial controlling for managerial decisions on accounting for production costs. The essence of financial controlling and its place in the system of management accounting at the company considered. The main tasks and functions of financial controlling is analyzed for its effective implementation in the enterprise.*

**Key words:** financial controlling, controlling functions, service controlling information for controlling.

*В статті пропонується побудова на підприємстві ефективної системи фінансового контролінга для прийняття управлінських рішень по учету затрат на производство. Рассмотрена сущность контроллинга и его место в системе управленческого учета. Определены основные задачи и функции контроллинга и проанализированы методы его эффективного внедрения на предприятии.*

**Ключевые слова:** финансовый контроллинг, функции контроллинга, служба контроллинга, информационное обеспечение контроллинга.

УДК 657.043.2.

**Н.В. Мірко,**  
к.н.д.у, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,  
Національний університет державної  
податкової служби України, м. Ірпінь

## ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ ЩОДО УНІФІКАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

*У статті розглянуто існуючі проблеми уніфікації національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необоротних активів і фінансової звітності для державного сектору в Україні. Проаналізовано основні засади адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог та запропоновано інноваційні заходи, пов'язані з уніфікацією національних і міжнародних стандартів обліку необоротних активів у державному секторі.*

**Ключові слова:** необоротні активи, бюджетна установа, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Процес інтеграції України у світовий простір зумовлює перехід національної системи ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами. Багато країн відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки віддали перевагу розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Професійні економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в установах, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Ключовим напрямком модернізації обліку та звітності є розробка та запровадження в державному секторі національних стандартів на основні міжнародних, що визначає актуальність обраної теми.

Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю низки проблемних питань щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дослідженню яких приділяють увагу багато вітчизняних дослідників: П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Левицька, В.М. Метелиця, С.В. Свірко, В.Г. Васильєва, І.Т. Ткаченко та ін. Проте ще залишається багато нерозв'язаних і проблемних аспектів, які потребують уваги.

Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють потребу дослідження

нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових і контрольних цілей.

**Метою дослідження** є комплексне дослідження відповідності вітчизняного законодавства з міжнародним, виділення передумов, які несуть за собою відсутність єдності національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, а також окреслення конкретних інноваційних заходів щодо вдосконалення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до МСБОДС та МСФЗ. Для досягнення поставленої мети в статті використані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання й опису явищ, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку необоротних активів і ведення фінансової звітності в розрізі необоротних активів. Зокрема: аналізу і синтезу – для аналізу сучасного стану нормативної бази для державного сектору та виокремлення найвагоміших напрямів щодо уніфікації їх з міжнародними стандартами; синергійний – для визначення ефективної політики щодо регулювання процесу уніфікації НСБОДС, МСБОДС і МСФЗ у державному секторі; порівняльного аналізу – для зіставлення вітчизняного і міжнародного законодавств.

Україна, як і більшість постсоціалістичних країн і країн Європейського Союзу, відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки стали на шлях реформування бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Тому здійснюючи реформування системи обліку, усі вони орієнтуються на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку й фінансової звітності. А це вимагає тісної співпраці зі світовими професійними бухгалтерськими організаціями, вивчення й аналізу досвіду багатьох країн, у яких національні системи бухгалтерського обліку вже побудовані на основі МСБО. Зважаючи на складність і багатогранність цих проблем, важливим напрямом наукових досліджень є вивчення питань, що стосуються, по-перше, оптимізації шляху включення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору в правове поле України, враховуючи міжнародний досвід та реалії національної економіки; по-друге, питання вдосконалення, подальшої розробки та впровадження єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в установах і організаціях державного сектору.

Для удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів між Міністерством фінансів України та Міжнародною федерацією бухгалтерів підписаний Меморандум взаєморозуміння, відповідно до якого Міністерство фінансів України отримало дозвіл на переклад, публікацію та поширення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів за станом на 1 січня 2003 року.

Тому при визначенні й оцінці необоротних активів для бюджетних установ діє МСБОДС 17 «Основні засоби», який базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [6].

Державним казначейством України ще наприкінці 2007 р. була оприлюднена інформація про розроблення національного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 121 „Основні засоби» та 122 „Нематеріальні активи», яка чекала затвердження в МФУ. Так, у стандарті 121 «Основні засоби» та 122 „Нематеріальні активи», передбачається використовувати новий підхід до нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, згідно з яким норми нарахування амортизації розроблятимуться суб'єктами державного сектору самостійно з урахуванням галузевих особливостей [8].

Згідно з планом-графіком розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України П(С)БО ДС 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» планувалося затвердити ще в 2007 році і ввести в дію в 2009 році. 2009 року було видано наказ про те, що ПСБО для державного сектору набиратимуть чинності з 1 січня 2013 року, а в 2013 році було вирішено перенести введення в дію ПСБО ДС уже до 1 січня 2015 року. Тому нині ми маємо лише тільки Проект.

Основні засоби серед необоротних активів бюджетних установ займають найбільшу частку і тому саме вони є важливим інструментом для надання послуг бюджетними установами. Зупинимось детальніше на аналізі положень, визначених проектом П(С)БО ДС 121 «Основні засоби» (далі – Проект) і зіставимо їх з положеннями Міжнародного стандарту обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» (далі – МСБО ДС 17). Одним із головніших питань в обліку основних засобів є критерії їх визнання. Проектом встановлено ті ж критерії, що й в МСБО ДС 17. В разі одночасної

відповідності цим критеріям необхідно здійснювати визнання основних засобів як активів:

- 1) якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності;
- 2) якщо вартість об'єкта основних засобів можливо достовірно визначити.

Для того, щоб стверджувати про відповідність першому критерію визнання, слід упевнитись у надходженні майбутніх економічних вигод. Цього можна досягти тоді, коли установа отримає винагороду від використання активу і візьме пов'язані з ним ризики. Другий критерій визнання відображено в табл. 1.

З даних, наведених у таблиці ми бачимо, що Проект не встановлює правила первісної оцінки для певних об'єктів основних засобів, а саме таких, які отримані в результаті обміну на інші подібні активи або придбаних з відстрочкою сплати їх вартості.

Тому доцільно вважати, що останній варіант потребує детального розкриття в Проекті. Об'єкт основних засобів, придбаний через відстрочку платежу, повинен відобразитися за купівельною вартістю.

Після первісної оцінки основних засобів суб'єкт державного сектору несе витрати, які пов'язані з поліпшенням та утриманням об'єкта основних засобів. Ці витрати передбачають собою збільшення його первісної вартості впродовж усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. Інакше ці витрати визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені. Такий підхід визначений і Проектом, і МСБО ДС 17. При цьому Проект обмежується формулюванням, що витрати на поліпшення й утримання, що збільшують економічні вигоди чи потенціал корисності, збільшують балансову вартість об'єкта основних засобів. На нашу думку, є доцільнішим у Проекті звернути увагу не на вартісні результати понесення витрат на поліпшення й утримання об'єкта основних засобів, а на якісні результати, як це визначено міжнародною практикою. Так, згідно з МСБО ДС 17 якісними результатами понесення таких витрат є:

- 1) модифікація об'єкта з метою подовження строку його корисної експлуатації, включаючи збільшення виробничої потужності;
- 2) поновлення частин машин для досягнення значного покращання якості виробленої продукції;
- 3) упровадження нових виробничих процесів, які уможливають значне зменшення операційних витрат за результатами останньої оцінки.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів у практиці застосовується два підходи. Проектом визначено, що після первісного визнання об'єкта основних засобів, вартість активу обліковується за первісною вартістю. Проте, якщо балансова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, суб'єктом державного сектору може бути прийнято рішення про відображення в обліку цього об'єкта за переоціненою вартістю. При цьому здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт основних засобів. Тому вважаємо за доцільне доповнення Проекту нормою, що як первісна, так і переоцінена вартість об'єкта основних засобів, підлягає зменшенню на суму будь-якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

При проведенні переоцінки основних засобів, балансова вартість об'єкта основних засобів не повинна суттєво відрізнитись від його справедливої вартості на дату балансу.

Відповідно до Проекту при переоцінці об'єкта основних засобів первісна вартість і сума накопиченої амортизації на дату переоцінки коригуються пропорційно до зміни балансової вартості об'єкта основних засобів. У Проекті запропоновано лише один метод переоцінки – метод пропорційної зміни. Тоді як, крім методу пропорційної зміни МСБО ДС 17, пропонується також метод списання, при якому будь-яка сума накопиченої амортизації на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу. Але в даному випадку відсутність другого методу є досить правильною, тому що при застосуванні цього методу у звітності немає інформації про накопичену амортизацію і тому неможливо дійти висновку про те, наскільки об'єкт основних засобів зношений [4, 9].

Порядок відображення у звітності результатів переоцінки, передбачений Проектом, відрізняється від визначеного в МСБО ДС 17. Для цілей звітності Проект передбачає використання Балансу (ф. № 1-дс) та Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс), тоді як МСБО ДС 17 – Звіту про інший сукупний дохід (а не Балансу) та Звіту про сукупний дохід.

Порівняльна таблиця визнання об'єкта основних засобів\*

ПСБО ДС 121 «Основні засоби»		МСБО ДС 17 «Основні засоби»	
Об'єкт ОЗ	Вартість ОЗ	Об'єкт ОЗ	Вартість ОЗ
Об'єкт ОЗ, придбаний за плату	закупівельна ціна (включаючи податки і збори, які сплачені у зв'язку з придбанням); витрати, пов'язані з доведенням об'єкта ОЗ до робочого стану за вирахуванням торго-вельних знижок	Об'єкт ОЗ, придбаний за плату	ціна придбання (включаючи імпор-тні мита та податки на-покупки, що не підлягають відшкодуванню); витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням активу в робочий стан за вирахуванням торговельних знижок
Об'єкт ОЗ, виготовлений (створений) самостійно	витрати на виготовлення за виключенням ПДВ	Об'єкт ОЗ, створений власними силами	Собівартість виробництва активу для продажу
Об'єкт ОЗ, отриманий безоплатно від установ	первісна (переоцінена) вартість ОЗ установи, що їх передала, з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням об'єкта ОЗ до робочого стану, з наведенням на-рахованої суми зносу	Об'єкт ОЗ, придбаний безоплатно або за номінальною вартістю	справедлива вартість такого активу на дату його придбання
Об'єкт ОЗ, отриманий безоплатно від інших осіб	справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням об'єкта ОЗ до робочого стану		
Об'єкт ОЗ, отриманий без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім інших суб'єктів державного сектору)	справедлива вартість такого об'єкта на дату його отримання		
Актив спадщини	умовна вартість, розмір якої може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пош-коджень або іншої можливої шкоди		
Об'єкт ОЗ, отриманий у результаті обміну	справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента	Об'єкт ОЗ, отриманий у результаті обміну на інші неподібні активи	справедлива вартість відданого активу, скоригована на будь-яку суму грошей або грошових еквівалентів, що її було пере-дано
		Об'єкт ОЗ, отриманий у результаті обміну на інші подібні активи	балансова вартість відданого активу

\*Джерело : систематизовано авторами на основі [4, 9]

Важливим моментом в обліку основних засобів є нарахування амортизації. У Проекті питання нарахування амортизації жорстко регламентоване. Так, передбачається, що строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів для суб'єкта державного сектору повинен встановлюватися Кабінетом Міністрів України (виходячи з його очікуваної корисності та галузевих особливостей) і має переглядатись у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Крім того, для нарахування амортизації основних засобів установи повинні застосовувати прямолінійний метод. На наше переконання, виправданішим є можливість суб'єктів державного сектору самостійно встановлювати (переглядати) строк експлуатації основних засобів і метод їх амортизації. При цьому згідно з МСБО ДС 17 зміна перегляду строку експлуатації основних засобів і зміна методу амортизації є зміною в бухгалтерських оцінках.

Для відображення цих змін в обліку і звітності застосовується перспективний метод, тобто коригується сума амортизаційних відрахувань поточного й майбутніх періодів.

Що стосується питання зменшення (збільшення) корисності активів, то Проектом встановлено ознаки зменшення корисності об'єкта основних засобів. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу основних засобів і зменшенням капіталу в необоротних активах і зміною року кінцевого нарахування амортизації. Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється, виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації) [4, 8].

Порядок обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти, у міжнародній практиці регулює МСБО ДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» [5].

Причинами вилучення з активів об'єкта основних засобів є його ліквідація, продаж, передача без оплати або внаслідок невідповідності критеріям визнання активом. Проектом передбачено, що надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами. На нашу думку, у Проекті потрібно більш чіткіше вказати про можливі прибутки (збитки), які можуть виникнути внаслідок продажу. Так, МСБО ДС 17 встановлює, що прибутки (збитки), що виникають від продажу об'єктів основних засобів, треба визначати як різницю між очікуваними чистими надходженнями від продажу та балансовою вартістю активу.

Що стосується розкриття інформації про основні засоби, то фінансові звіти повинні розкривати інформацію окремо для кожної групи основних засобів. Недоліком, який зустрічається в Проекті, є запропонований підхід до розкриття інформації до переоцінених основних засобів, а саме Проектом встановлено, що якщо об'єкт основних засобів наведений за переоціненою вартістю, то необхідно розкривати підстави для переоцінки активів і строки проведення переоцінки. Така норма не є достатньою для здійснення оцінки об'єкта основних засобів після первісного визнання. За ринкових умов поширенішим є альтернативний метод обліку за переоціненою вартістю, тому і норма з відображення цих процесів у фінансовій звітності повинна бути визначена Проектом. МСБО ДС 17 містить вимогу про необхідність розкриття інформації щодо переоціненої групи основних засобів. Установа повинна розкривати: а) базу, застосовану для переоцінки активів; б) дати набрання чинності переоцінки; в) залучення незалежного оцінювача; г) сутність будь-яких показників, що їх застосовували для визначення відновленої собівартості; ґ) дооцінки, що вказують на зміни протягом звітного періоду і на будь-які обмеження щодо розподілення залишку серед акціонерів або інших власників капіталу; д) суму всіх дооцінок за окремими об'єктами основних засобів, що входять до цієї групи; ж) суму всіх зменшень від переоцінки окремих об'єктів основних засобів, що входять до цієї групи [4, 9].

Облік інших необоротних матеріальних активів є наближеним до обліку основних засобів, за вирахуванням амортизації. Дія ПСБО ДС 121 «Основні засоби» та МСБО ДС 17 «Основні засоби» поширюється на даний об'єкт обліку. Що стосується обліку нематеріальних активів, то на сучасному етапі розроблено лише національний стандарт бухгалтерського обліку 122 «Нематеріальні активи», який планується застосовувати з 1 січня 2015 року.

Отже, необхідність створення єдиної системи обліку, а саме приведення методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку у відповідність до встановлених норм та вимог і Міжнародними стандартами, незважаючи на те, що Міжнародні стандарти мають лише рекомендаційний характер.

Представлений Міністерством фінансів України проект П(С)БО ДС «Основні засоби» потребує доповнення низкою норм з урахуванням міжнародних норм. Вважаємо, що Проект повинен регламентувати питання первісної оцінки основних засобів, придбаних з відстрочкою платежу. Балансовою вартістю є купівельна вартість, а різниця між цією величиною і сумарними

виплатами визнається операційними витратами на сплату відсотків. Доцільно в Проєкті звернути увагу на якісні результати понесення витрат на поліпшення й утримання об'єктів основних засобів. Обов'язковим є доповнення Проєкту нормою, що як первісна, так і переоцінена вартість об'єкта основних засобів, підлягає зменшенню на суму будь-якої накопиченої амортизації і будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Виправданішим є надання суб'єктам державного сектору можливості самостійно встановлювати (переглядати) строк експлуатації основних засобів і метод їх амортизації.

Фінансова звітність повинна містити інформацію про проведену переоцінку, тому норма з альтернативному методу обліку за переоціненою вартістю підлягає включенню в Проєкт. Разом з тим, відсутність у Проєкті методу списання при переоцінці основних засобів цілком доречно, оскільки при застосуванні цього методу у звітності бракує інформації про накопичену амортизацію і неможливо дійти висновку про те, наскільки об'єкт основних засобів зношений.

### Література

1. Голов С.Ф., Костюченко М.В. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії. – 2001. – 248 с.
2. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №6. – С. 34–39.
3. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. – 2008. – №4. – С. 346–351.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>
5. МСБО ДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
7. Рябінкіна Т.С. Уніфікація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Т.С. Рябінкіна. – Режим доступу : [www.confcontact.com](http://www.confcontact.com);
8. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
9. Проєкт положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі «Основні засоби», «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
10. Хорунжак Н.М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – 2009. – №2. – С. 152–156.

*In this article the current problems regarding unification of national and international accounting standards fixed assets and financial reporting for the public sector in Ukraine. According selected causes that give rise to a problem of adapting domestic legislation to international accounting requirements and outlines innovative activities related to the harmonization of national and international accounting standards in fixed assets in the public sector.*

**Key words:** *irreversible assets, budgetary establishment, international standards of record-keeping and financial reporting.*

*В статье рассмотрены существующие проблемы унификации национальных и международных стандартов бухгалтерского учета необоротных активов и финансовой отчетности для государственного сектора в Украине. Проанализированы основные принципы адаптации отечественного учетного законодательства к международным требованиям и предложены инновационные мероприятия, связанные с унификацией национальных и международных стандартов учета необоротных активов в государственном секторе.*

**Ключевые слова:** *внеоборотные активы, бюджетное учреждение, национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности.*