

Pogribnyak D. S.

Simon Kuznets Kharkov National University of Economics

THEORETICAL FORMS OF USE OF FOREIGN EXPERIENCE
FOR HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING
OF ACTIVITIES OF COMPANIES 'COMPANIES IN UKRAINE**Summary**

The peculiarities and role of accounting and tax in the activity of enterprises associations are determined in the article. Based on the index of human development, GDP per capita and tax burden, countries with Continental and Anglo-Saxon accounting models are described. An algorithm for determining Ukraine's membership to a certain group of countries is proposed.

Key words: accounting, business combinations, harmonization of accounting, accounting model, tax burden, level of development.

УДК 657:634

Примуш Ю. С.

Морозова Є. П.

Хідько О. Ю.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Здійснено аналіз основних принципів ведення обліку та аудиту основних засобів відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Визначено відмінності в основних положеннях міжнародних та національних стандартів. Обґрунтовано заходи щодо полегшення впровадження міжнародних стандартів під час ведення обліку та аудиту основних засобів на українських підприємствах.
Ключові слова: облік, аудит, основні засоби, міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

Постановка проблеми. Під час здійснення українськими підприємствами фінансово-господарської діяльності основні засоби (ОЗ) відіграють важливу роль. Вони використовуються як у процесі випуску продукції, надання послуг та виконання робіт, так і в управлінських рішеннях підприємств. Практика доводить, що основні засоби зазвичай становлять найбільшу частку активів підприємства, у тому числі і валюти балансу. З огляду на незаперечну інтеграцію України у світову економічну систему, багатьом національним підприємствам необхідно надавати фінансову звітність відповідно до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). З метою залучення іноземних інвесторів так само необхідним є реформування вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до принципів міжнародних стандартів. Це дасть змогу пришвидшити інтеграцію українських підприємств у світову економічну систему та залучати фінансові ресурси у зарубіжних інвесторів, у тому числі за рахунок підвищення рівня довіри до фінансової звітності вітчизняних підприємств. Зазначене актуалізує питання визначення особливостей ведення обліку та аудиту оборотних активів українських підприємств за принципами міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати досліджень щодо обліку та аудиту основних засобів, у тому числі за принципами міжнародних стандартів, знайшли відображення у публікаціях вітчизняних науковців, таких як С. Голов [1], С. Зубілевич [2], Н. Єрмакова [3], Д. Железняк [4], Р. Назарбаєва [5], М. Войнарченко [6], І Кононова [7], О. Ольховікова [8], В. Сопко та В. Завгородній [9]. Незважаючи на значну кількість досліджень з обліку та аудиту основних засобів відповідно до міжнарод-

них стандартів, саме виокремлення особливостей та відмінностей ведення обліку та аудиту за принципами МСБО та МСФЗ для українських підприємств є дуже актуальним. Слід зазначити, що під час проведення дослідження стануть у нагоді міжнародні та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [10–12], інші інструктивні вказівки і рекомендації Міністерства фінансів України [13–14].

Метою статті є аналіз основних принципів ведення обліку та аудиту основних засобів українськими підприємствами відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначення особливостей функціонування підприємств під час переходу на ці стандарти.

Виклад основного матеріалу. Перехід України до ринкових відносин та необхідність залучення іноземних інвестицій висувають вимогу, щоб вітчизняний облік був зрозумілим іноземним учасникам господарських відносин, а отже, відповідав міжнародним стандартам обліку. Цей процес зумовлює необхідність переосмислення критеріїв формування облікової та звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, встановлення взаємозв'язку між ними, а також порядку їх визнання та оцінки. Трансформація змісту економічних відносин, а також цивільно-правового середовища в Україні, поява нових зацікавлених користувачів інформації та врахування їх вимог щодо якості звітності викликали необхідність зміни змісту елементів системи бухгалтерського обліку та їх відповідності до вимог міжнародних стандартів. У цих умовах законодавче регулювання бухгалтерського обліку в Україні виявилось недосконалим і потребує доопрацювання і уточнення. Зокрема, необхідним є забезпечення регламентації облікового процесу операцій з основними засобами, які займають

вагоме місце у фінансово-господарській діяльності підприємств. Їх обсяги дають змогу оцінити рівень забезпеченості необхідними умовами для здійснення фінансової діяльності суб'єктом господарювання. Причому успішне вирішення завдань управління основними засобами та обґрунтування інвестиційної політики вимагає ефективного обліку, аналізу та використання інформації. Зазначимо, що методологічні засади обліку основних засобів викладено в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, методичних рекомендаціях та в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Ефективне використання основних засобів та виробничих потужностей підприємства дає змогу досягти певного зростання техніко-економічних показників: збільшення випуску продукції (товарів, послуг), підвищення якості та зниження собівартості, зростання продуктивності праці. Однак ця ефективність досягається шляхом забезпечення відповідного обліку, подання правдивої інформації про майновий стан підприємства як для керівництва, так і для інвесторів, акціонерів для подальшого прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Міжнародні стандарти – це міжнародний кодекс правил, термінів, прийомів, методів та процедур бухгалтерського обліку, що мають рекомендаційний характер. Його основна мета – складання максимально прозорої та надійної звітності. Міжнародні стандарти забезпечують зіставність фінансових звітів, а отже, і результатів комерційної діяльності компаній з різних куточків земної кулі для їх максимально точного порівняння. У результаті цього стає можливим вирішити проблему порівняння рентабельності та ефективності підприємств.

Натепер облік активів, визнаних відповідно до українського законодавства як основні засоби, регулюється такими міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS) та фінансової звітності (IFRS), як IFRS 2 Share-based payment (Виплати пайовими інструментами); IFRS 3 Business Combinations (Об'єднання бізнесу); IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Вибуття позаоборотних активів, що утримуються для продажу, і припинена діяльність); IAS 16 Property, Plant and Equipment (Основні засоби); IAS 17 Leases (Аренда); IAS 36 Impairment of Assets (Знецінення активів); IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Резерви, умовні зобов'язання й умовні активи); IAS 23 Borrowing Costs (Витрати за позиками); IAS 24 Related Party Disclosures (Розкриття інформації про пов'язані сторони); IAS 28 Accounting for Investments in Associates (Облік інвестицій в асоційовані підприємства); IAS 40 Investment Property (Інвестиційна нерухомість); IAS 41 Agriculture (Сільське господарство).

Відмінності в обліку основних засобів є однією з найбільш значущих проблем, з якими стикаються українські підприємства під час переходу на міжнародні стандарти. У зв'язку з цим слід проаналізувати сутність та взаємозв'язки міжнародних стандартів та П (с) БО 7 у контексті обліку ОЗ (див. табл. 1). Як у міжнародних, так і в національних стандартах ОЗ мають термін використання більше одного року і використовуються з різною метою в господарській діяльності підприємства.

Сьогодні основним напрямком розвитку теоретичних основ обліку об'єктів ОС є вдосконалення способів їх оцінки, що сприяє гармонізації положень вітчизняних облікових стандартів та МСФО, оскільки розбіжності у цьому питанні є найбільш істотними.

За даними табл. 1 можна побачити, що сьгодні між українськими та міжнародними стандартами обліку та аудиту ОЗ існує ціла низка принципових відмінностей. Розбіжності присутні навіть під час визначення активів як основних засобів. Також існують значні відмінності у цілях та принципах складання фінансової звітності (а саме в аспекті розкриття інформації), оскільки у користувачів міжнародної та української звітності спостерігаються різні інтереси та потреби в інформації. Впроваджуючи міжнародні стандарти під час підготовки бухгалтерської звітності, вітчизняні організації придбають більшу кількість зацікавлених осіб, що бажають мати різноманітну інформацію про їхню діяльність.

Слід зазначити, що, незважаючи на значний обсяг досліджень, присвячених методам та способам оцінки об'єктів ОЗ, поки що невирішеною залишається проблема створення інфраструктури застосування міжнародних стандартів у нашій країні.

Реформування української системи бухгалтерського обліку на основі впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, спрямоване на підвищення якості облікової інформації, неможливе без розроблення нових та вдосконалення наявних методичних підходів. На методичному рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку регуляція порядку оцінки ОЗ може бути реалізована шляхом розроблення та впровадження в облікову практику вітчизняних методичних рекомендацій, що відображають формування вартості та руху основних засобів, їх оцінку за справедливою вартістю.

Отже, з метою забезпечення інформаційної уніфікації міжнародної та української звітності правила складання останньої повинні бути переглянуті та трансформовані. Це дасть змогу вітчизняним підприємствам розширити коло користувачів фінансовою інформацією, наприклад, забезпечить міжнародних інвесторів необхідною інформацією під час прийняття рішень щодо здійснення капіталовкладень в українську економіку, а також сприятиме здійсненню незалежного контролю стану та використання об'єктів ОЗ.

Висновки і пропозиції. Проведене дослідження дало можливість дійти висновку, що наявні відмінності між міжнародною та українською системою обліку та аудиту ОЗ насамперед зумовлені різницею в кінцевих цілях використання облікової інформації. Так, звітність за міжнародними стандартами використовується інвесторами, а також іншими організаціями та фінансовими інститутами. Фінансова звітність, підготовлена відповідно до української системи обліку, використовується органами державного управління та статистики. Ці групи користувачів мають різні інтереси та різні потреби в інформації, отже, принципи складання фінансової звітності також мають різну спрямованість. Також існують певні відмінності між українськими та міжнародними обліковими стандартами у частині визначення та обліку ОЗ. Для усунення цих невідповідностей необхідно удосконалити основні напрями у галузі методології переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності українських підприємств. При цьому методологічна база такого переходу повинна містити стратегічні та практичні напрями застосування міжнародних стандартів. Наприклад, для забезпечення оперативності та кваліфікованого освоєння останніх на практиці пропонується розроблення методів ведення обліку та аудиту, які включають у себе більш розширений алгоритм обліку та аудиту, ніж існує зараз в українських стандартах. На вирішення цього питання будуть спрямовані подальші дослідження авторів.

Таблиця 1

Порівняння основних положень обліку основних засобів за МСБО16 і П(С)БО7

Критерій порівняння	Згідно з П(С)БО 7	МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»
Визначення основних засобів	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Матеріальні активи, які призначені для використання у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, під час здачі в оренду або в адміністративних цілях і передбачаються для використання протягом більше ніж одного періоду.
Переоцінка первісної вартості та зносу	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Використовується пропорційний метод коригування накопиченого зносу (множення первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки).	Переоцінка можлива лише тоді, коли відшкодовується сума, що для об'єкта ОЗ може виявитися нижчою від його балансової вартості. Передбачено два підходи. Основний підхід полягає у тому, що ОЗ повинні враховуватися за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації. Альтернативний підхід – ОЗ повинні систематично переоцінюватися за справедливою вартістю (fair value) на дату переоцінки з тим, щоб їх балансова вартість (carrying amount) істотно не відрізнялася від справедливої оцінки на звітну дату.
Амортизація основних засобів	Починає нараховуватися після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, за обраним методом (прямолінійним, зменшення залишкової вартості: прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого). Амортизацію розраховують постійно, якщо не відбудеться подій, що зумовляють зміни в обліковій політиці підприємства.	Відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта протягом часу його корисного функціонування. Здійснюється за допомогою віднесення на витрати частини вартості об'єкта у міру споживання економічних вигод, втілених у ньому. Можливе застосування різних способів амортизації ОЗ (прямолінійного, зменшуваного залишку або пропорційного обсягу продукції).
Вибуття основних засобів	Об'єкт основних засобів вилучається з активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом.	Може відбуватися у формі продажу, обміну, списання (коли не очікується від об'єкта ОЗ в майбутньому ніяких економічних вигод, його не можна продати або обміняти).
Розкриття інформації у фінансовій звітності	– про рух основних засобів упродовж звітного року за основними групами (вступ, вибуття і тому подібне); – про способи оцінки об'єктів основних засобів, отриманих за договорами, що передбачають виконання зобов'язань (оплату) грошовими засобами; – про зміни вартості основних засобів, у якій вони прийняті до бухгалтерського обліку (добудова, дообладнання, реконструкція, часткова ліквідація і переоцінка об'єктів); – про прийняті організацією терміни корисного використання об'єктів основних засобів (за основними групами); – про об'єкти основних засобів, вартість яких не погашається; – про об'єкти основних засобів, наданих і отриманих за договором оренди; – про способи нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами об'єктів основних засобів; – про об'єкти нерухомості, прийняті в експлуатацію і фактично використовувані, такі, що знаходяться у процесі державної реєстрації.	про первинну вартість і суму нарахованої амортизації за основними групами основних засобів на початок і кінець звітного року; – бази оцінки, що використовуються для визначення валової балансової вартості; – застосовувані методи та суми амортизації; – застосовувані терміни корисного використання або норми амортизації; – валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації на початок і на кінець звітного періоду; – узгодження балансової вартості на дату початку і дату закінчення відповідного періоду, що відображає надходження; активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, та інші вибуття; – придбання в межах угод з об'єднання бізнесів; – збільшення або зменшення вартості, що виникає в результаті переоцінки і в результаті збитків від знецінення, відображених або відновлених у складі іншого сукупного доходу; – чисті курсові різниці, що виникають під час перерахунку фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання звітності, в тому числі під час переведення закордонної діяльності у валюту подання звітності; та інші зміни. Також необхідно розкрити: – наявність і розмір обмежень прав власності на ОЗ, а також ОЗ, що передані в заставу як забезпечення зобов'язань; – суму витрат, визнаних у балансовій вартості об'єкта ОЗ у процесі його будівництва; – суму договірних зобов'язань з майбутніх операцій із придбання ОЗ і, якщо ця інформація не розкрита окремо у звіті про сукупний дохід, суму компенсації, яка надається третіми особами у разі знецінення, втрати або передачі об'єктів ОС, яка включена до складу прибутку або збитку.

Джерело: складено авторами на основі [6; 10; 14]

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. К.: Екаунтінг, 2011. 384 с.
2. Зубілевич С. Вимоги до аудиту в умовах реформування обліку і звітності в Україні / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 10. С. 38–42.
3. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку / Н. Єрмакова // Все про бухгалтерський облік. 2014. № 41. С. 41–47.
4. Железняк Д. Оцінка основних засобів за міжнародними стандартами обліку / Д. Железняк. URL: <http://konf.amsfo.com.ua/osinka-osnovnix-zasobiv-za-mizhnarodnimi-standartami-obliku>.
5. Назарбаєва Р. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік / Р. Назарбаєва, І. Назарбаєва / Центр юридичного та бухгалтерського сервісу «Аверс». Дніпропетровськ: Вид. Буд. «Баланс-Клуб», 2011. 120 с.
6. Войнарєнко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. / М.П. Войнарєнко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій. К.: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
7. Кононова І.В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / І.В. Кононова, А.О. Бакум // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6(2). С. 19–23.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. [Електронний ресурс] / [О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик та ін.], 2010. URL: <http://aru.com.ua>.
9. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. К.: Київський національний економічний ун-т, 2010. 258 с.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» IASB. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
11. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3125-ХІІ, із наступними змінами.
12. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД. URL: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.
13. Основні засоби: Консультації. Роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств. Нормативна база. Первинна документація / [Авер'янова Є., Абрамцова Т., Діброва Н., Єрохін К., Журавель Н. Д.: Баланс-Клуб, 2010. 223 с.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 із зм. та доп. від 18.03.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

**Примуш Ю. С.
Морозова Е. П.
Хидько А. Ю.**

ГВУЗ «Приднепровская государственная академия строительства и архитектуры»

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ
ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ**

Резюме

Осуществлен анализ основных принципов ведения учета основных средств в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Определены различия в основных положениях международных и национальных стандартов. Обоснованы мероприятия по облегчению внедрения международных стандартов при ведении учета основных средств на украинских предприятиях.

Ключевые слова: учет, аудит, основные средства, международные стандарты, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

**Prymush Yu. S.
Morozova Ye. P.
Hid'ko O. Yu.**

PSAE «Prydniprov's'ka State Academy of Civil Engineering and Architecture»

**FEATURES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS
BY INTERNATIONAL STANDARDS**

Summary

The basic principles of accounting and auditing of fixed assets in accordance with international accounting and financial reporting standards have been analyzed. The differences in the main provisions of international and national standards are determined. The measures to facilitate the implementation of international standards in accounting and auditing of fixed assets at Ukrainian enterprises are substantiated.

Key words: accounting, audit, fixed assets, international standards, accounting, financial reporting.