

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 11.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.69>
УДК 657

*О. Г. Лищенко,
к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9211-9567>*

*А. Д. Туха,
здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, Національний
університет «Запорізька політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0006-5039-2892>*

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ: РОЗБІЖНОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ АДАПТАЦІЇ В УКРАЇНІ

*О. Lyshchenko,
PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Department of Accounting
and Auditing, National University "Zaporizhzhia Polytechnic"
А. Tykha,
Applicant for the second (master's) level of higher education, National University
"Zaporizhzhia Polytechnic"*

ACCOUNTING OF FIXED ASSETS ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS: DIFFERENCES AND PROSPECTS FOR THEIR ADAPTATION IN UKRAINE

У статті досліджено сутність категорії "бухгалтерський облік необоротних активів", розглянуто ключові аспекти обліку основних засобів у бухгалтерській практиці, включаючи особливості взаємодії бухгалтерських (ПСБО) та міжнародних (МСФЗ) стандартів обліку. Визначено вплив раціоналізації підходів до організації ведення бухгалтерського обліку на економічний стан підприємства та його фінансову дисципліну.

Було також проведено дослідження актуальних наукових видань в області, що стосується основних проблем, які постають перед сучасними бухгалтерами під час переходу на міжнародні стандарти складання та подання звітності. Зокрема, авторами було використано основні нормативні документи, що регулюють облік ОЗ, а саме П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби».

Проаналізовано особливості обліку основних засобів, зокрема придбання таких активів як земельні ділянки та пайові інструменти. З'ясовано відмінності у визначенні терміну корисної експлуатації основних засобів згідно з ПСБО та МСФЗ, що є досить важливим пунктом під час нарахування амортизації для певних видів ОЗ, так як податкові різниці, що можуть виникнути, складають значний вплив на фінансові показники підприємства та результати його діяльності (отримані прибутки або збитки).

На основі проведеного аналізу було запропоновано шляхи імплементації обліку ОЗ за міжнародними стандартами в національну систему стандартів бухгалтерського обліку в Україні. Такі заходи, якщо вони починають впроваджуватись управлінським персоналом на підприємстві, сприяють кращій порівняльній достовірності фінансової звітності, і як наслідок підвищенню рівня конкурентоздатності компанії.

Загальні результати дослідження вказують на те, що гармонізація національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відіграє ключову роль при формуванні достовірної фінансової звітності та сприяє розвитку підприємства на міжнародному рівні. А перехід на складання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку за міжнародними

стандартами може також позитивно позначитися на конкурентоспроможності підприємства на світовому ринку та сприяти залученню іноземних інвестицій.

The article examines the essence of the category "accounting of non-current assets", considers the key aspects of accounting for fixed assets in accounting practice, including the peculiarities of the interaction of accounting (

Ukrainian Accounting standards) and international (IFRS) accounting standards. The influence of the rationalization of approaches to the organization of accounting on the economic condition of the enterprise and its financial discipline is determined.

A study of current scientific publications in the region was also conducted, which relates to the main problems that modern accountants face during the transition to international standards for compiling and submitting reports. In particular, the authors used the main normative documents regulating the accounting of property, namely Ukrainian Accounting standards 7 "Fixed Assets" and IAS 16 "Fixed Assets".

The peculiarities of accounting for fixed assets are analyzed, in particular the acquisition of such assets as land plots and equity instruments. Differences in determining the useful life of fixed assets according to PSBO and IFRS have been clarified, which is a rather important point when calculating depreciation for certain types of assets, since the tax differences that may arise have a significant impact on the financial indicators of the enterprise and its results activities (earned profits or losses).

On the basis of the conducted analysis, the ways of implementing the accounting of OZ according to international standards into the national system of accounting standards in Ukraine were proposed. Such measures, if they begin to be implemented by management personnel at the enterprise, contribute to better comparative reliability of financial reporting, and as a result, increase the level of competitiveness of the company.

The general results of the study indicate that the harmonization of national and international accounting standards plays a key role in the formation of

reliable financial reporting and contributes to the development of the enterprise at the international level. And the transition to drawing up financial statements and accounting according to international standards can also positively affect the competitiveness of the enterprise on the world market and contribute to the attraction of foreign investments.

Ключові слова: *основні засоби, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, імплементація обліку, фінансова звітність.*

Keywords: *fixed assets, national provisions (standards) of accounting, international accounting standards, implementation of accounting, financial reporting.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Застосування чітких норм і принципів обліку та складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів стає стратегічним напрямком реформування національної системи обліку. Труднощі, що виникають при імплементації європейських міжнародних стандартів в систему бухгалтерського обліку України, зокрема в частині основних засобів, мають значний вплив на стає зростання вітчизняного бізнесу.

Причинами, якими керується управлінський персонал компанії, при прийнятті рішення про перехід на звітування за МСФЗ є забезпечення прозорості та підвищення довіри суб'єктів господарювання до фінансової інформації. Однак кількість підприємств, які складають фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів, і якість цих звітів все ще залишаються на недостатньому рівні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Багато науковців вивчають особливості впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Серед них можна

виділити Зюкову М. М., Сачвенко Р. О., Засадного Б.А., Білинську Н.Є., Мельничука Б.В. та інших.

Загалом вчені виділяють три основні проблеми, що виникають на початкових етапах переходу компаній на міжнародні стандарти звітування: 1) необхідність узгодження положень Податкового кодексу України з бухгалтерським обліком, незалежно від того на основі яких стандартів складається фінансова звітність (в т. ч. різні строки корисного використання основних засобів, класифікація та методи обліку ОЗ); 2) низька кваліфікація штатних бухгалтерів, що ускладнює процес переходу та вимагає додаткових затрат на підвищення кваліфікації працівників; 3) відсутність одноманітного перекладу стандартів МСФЗ, що викликає розбіжності у їх трактуванні та унеможливорює використання певних тез через відсутність певного типу господарських операцій в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Для вирішення зазначених проблем в даній роботі було визначено наступні цілі:

- провести зіставлення міжнародних та національних стандартів з обліку основних засобів, проаналізувати виявлені розбіжності;
- розробити шляхи гармонізацій обліку ОЗ за міжнародними та національними стандартами звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Використання раціональних підходів при організації бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює прямий вплив на його економічний стан. Якщо бухгалтерський облік організований належним чином і повністю виконує свої реєстраційно-контрольні функції, то це сприяє покращенню фінансової дисципліни та ефективності управління підприємством. Що важливо, чим більш раціонально сплановано бухгалтерський облік, тим менше зусиль потрібно витратити бухгалтерам на здійснення певних операцій. Вивільнений час може бути використаний на аналіз та контроль фінансових даних.

Такий підхід не лише забезпечує надійність облікової інформації, але й дозволяє управлінському персоналу більше уваги приділяти стратегічному аналізу з метою виявлення кращих шляхів для подальшого розвитку компанії.

Зважаючи на те, що з кожним роком все більша кількість національних компаній починає переходити на міжнародні стандарти обліку та звітності у своїй роботі, необхідно провести порівняння обліку за МСФЗ та П(С)БО, зокрема в частині основних засобів, адже вони зазвичай складають провідну частину в структурі активу балансу. Звітування за МСФЗ відкриває перед підприємствами можливості простішого виходу на міжнародні ринки, створює значні переваги при пошуку інвесторів серед європейських акціонерів та міжнародних фінансових фондів.

Провідним національним нормативним документом, що регулює особливості обліку основних засобів на підприємстві є П(С)БО 7 «Основні засоби», де основні засоби – це «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [1].

Основним документом, що регулює облік ОЗ у міжнародній фінансовій звітності є МСБО 16 «Основні засоби», в якому визначення основних засобів трактується як «матеріальні об'єкти, що утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [2].

Так, в ході проведеного зіставлення бухгалтерського обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами було виявлено певні розбіжності (Табл. 1).

**Таблиця 1. Порівняльний аналіз обліку ОЗ за П(С)БО 7
та МСБО 16**

Критерій порівняння	П(С)БО 7	МСБО 16
Особливості формування первісної вартості	Не передбачено створення резерву майбутніх витрат	Може враховуватись резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію та відновлення місцевості після завершення експлуатації. Зазначені резерви формуються на основі МСБО 37 за поточною вартістю, що є важливим уточненням. Оцінка витрат на демонтаж здійснюється за допомогою МСБО 2
Класифікація ОЗ	Є чітка деталізація	Є лише приклади окремих класів
Амортизація	Слід починати нарахування з місяця, що є наступним після введення ОЗ в експлуатацію	Починають, коли ОЗ стає придатним для використання
Методи амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.	Прямолінійний, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції.
Тимчасовий простій ОЗ	Амортизація має бути припинена на час ремонту, модернізації, добудови, дообладнання та консервації	Тимчасове зупинення амортизації заборонено п.55 МСБО 16, однак згідно до згаданих вище методів амортизації, вона може = нулю, якщо ОЗ не використовували у виробництві
Переоцінка ОЗ	У п. 17 ПСБО 7 є індексаційний алгоритм переоцінки ОЗ, де первісна вартість та накопичена сума амортизації змінюються пропорційно.	Є вибір: або індексаційний спосіб, або виключення накопиченої амортизації з валової вартості ОЗ та переоцінка «чистої» балансової вартості ОЗ).
Перегляд оцінки обліку ОЗ	Лише якщо очікуються зміни в оцінці економічних вигід від використання ОЗ	Метод амортизації, термін експлуатації та ліквідаційна вартість має переглядатись хоча б один раз на кінець року
Вибуття	Є безоплатна передача та невідповідність критеріям визнання активу	Вибуття ОЗ з експлуатації може бути без очікування економічних вигід від його вибуття

Джерело: сформовано на основі [1,2,7]

Для кращого розуміння та ширшого розкриття піднятої теми, а саме порівняння обліку ОЗ за національними та міжнародними стандартами, доцільно винести за межі складеної таблиці деякі доповнення та твердження.

Потрібно пам'ятати, у ситуації коли інший МСФЗ або МСБО вимагає або допускає використання альтернативного способу обліку, тоді МСБО 16 не застосовується.

Так, особливої уваги потребує облік придбання ОЗ, що були отримані за рахунок грантів. МСБО 16 в такій ситуації дозволяє зменшити балансову вартість придбаного активу на суму залученого урядового гранту, з відповідними наслідками відображення доходів і витрат у звітності про фінансові результати, в той же час за П(С)БО 7 такої нормативної можливості немає [3].

Цікавим є облік купівлі ОЗ за допомогою пайових інструментів, адже їх оцінку відповідно до МСБО 16 регулює інший стандарт бухгалтерського обліку, а саме МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», зокрема національні положення розглядають такі операції в контексті виплат працівникам. А от при спорудженні певних основних засобів власними силами їх облік та принципи оцінки є однаковими.

Одним з підводних каменів для бухгалтерів-початківців, на якому треба зробити особливий акцент, є нарахування амортизації на земельні ділянки. П(С)БО 7 інформує про те, що на вартість такої землі не підлягає зносу. Інша ситуація склалась у підприємств, що ведуть облік за міжнародними стандартами, адже МСБО 16 має виключення: «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [4].

Зміна стану основних засобів під час виробничої експлуатації становить важливий етап в порівнянні національних та міжнародних стандартів. Відповідно до МСБО 16, після проведення ремонту ОЗ, витрати, пов'язані з заміною окремих частин активу, включаються у балансову вартість, з якої списується вартість попереднього ремонту. У національному стандарті не передбачено зміну балансової вартості такого активу при заміні елементів основного засобу або після технічного обстеження. Усі

витрати, що були понесені на ремонт та покупку необхідних деталей, які були встановлені на основний засіб, варто відносити до витрат звітного періоду. Вартість об'єкта основних засобів зростає тільки після його реконструкції або модернізації.

Термін корисної експлуатації ОЗ на підприємстві встановлює постійно діюча комісія при віднесенні активу на баланс [5]. Очікуваний термін корисного використання основних засобів за МСФЗ становить більше, ніж один період, а за національними положеннями – більше року (або виробничого циклу, якщо він триває довше одного року). Така особливість у визначеннях зумовлена тим, що у світовій практиці строк подання фінансової звітності не є затвердженим: компанії можуть звітувати за період, відмінний від календарного року.

Проаналізуємо процес вилучення основних засобів з балансу та порівняємо, як це регламентується в національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку: відповідно до П(С)БО 7, причинами вибуття основних засобів може бути або безоплатна передача ОЗ, або їх невідповідність критеріям визнання активу; за МСФЗ «вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування). Під час визначення дати вибуття об'єкта, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБО 18 для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 застосовується до вибуття шляхом продажу майна з наступною його орендою» [5].

Гармонізація обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами звітності є складним завданням, яке вимагає уважного та систематичного підходу. Перш за все важливо залучити внутрішній та зовнішній експертний вигляд. Внутрішній експертний огляд означає вивчення облікових політик та процедур компанії, що застосовуються до основних засобів, зовнішній – може бути наданий

аудиторами чи консультантами з фінансової звітності, які мають досвід роботи з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Також, необхідно розглянути можливість адаптації національних облікових політик до вимог МСФЗ. Такі заходи можуть включати в себе зміни в методах вимірювання, амортизації та визнання основних засобів. Управлінський персонал компанії повинен вирішити, які саме положення МСФЗ вони бажають впровадити та як це вплине на їхні фінансові звіти. Наприклад, компанія може використовувати ПСБО для внутрішнього обліку та управління, але одночасно складати фінансові звіти для зовнішніх стейкхолдерів (таких як інвестори, банки, регулятори тощо) відповідно до МСФЗ. Однак, це повинно бути віддзеркалено в фінансовій звітності компанії як відповідна інформація про використання різних стандартів, щоб стейкхолдери могли зрозуміти, який стандарт був використаний при їх складанні [6].

Важливо дотримуватися прозорості та відкритості при використанні різних стандартів, оскільки це може вплинути на сприйняття фінансової звітності зовнішніми користувачами. Бухгалтери також повинні враховувати наявні відмінності між стандартами щоб переконатись, що вони правильно застосовують відповідні положення в кожному випадку.

Підвищення кваліфікації персоналу є ключовою складовою гармонізації обліку. Працівники бухгалтерії повинні мати достатні знання про вимоги МСФЗ та вміти правильно застосовувати їх на практиці. Регулярні навчальні вебінари та тренінги можуть допомогти у засвоєнні нових знань та навичок в області обліку основних засобів.

Останнім, але не менш важливим кроком є впровадження системи аудиту та внутрішнього контролю для перевірки відповідності обліку основних засобів вимогам МСФЗ. Це допомагає переконатися, що компанія дотримується усіх стандартів та може подавати до контролюючих органів достовірну фінансову звітність.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження щодо відмінностей обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами, можна дійти до наступних висновків: положення П(С)БО 7 та МСБО 16 мають багато відмінностей в частині оцінки, класифікації, вибуття та амортизації основних засобів. Ці розбіжності, в основному, виникають через адаптацію обліку до вимог національної економіки України.

В реаліях сьогодення підприємства мають можливість самостійно обирати – дотримуватись міжнародних стандартів фінансової звітності чи національних норм. Однак ефективність використання МСБО 16 у розвинених країнах підтверджує, що цей нормативно-правовий документ може бути успішно застосований.

Узгодження обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами вимагає ретельного аналізу, залучення експертів, адаптації облікових політик, навчання персоналу та впровадження системи контролю. Таким чином, допускається адаптувати національні стандарти, або, як альтернативу, застосовувати міжнародні стандарти на рівні національних. Такі заходи спростять роботу бухгалтерів на підприємствах, які взаємодіють з іноземними партнерами, і допоможуть покращити репутацію країни в цілому.

Література

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. 2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 13.11.2023).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 13.11.2023).

3. Зюкова М. М. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні / М. М. Зюкова // Регіональні перспективи (укр.). 2018. № 2. 19-21 с.

4. Сачвенко Р. О. Бухгалтерський облік основних засобів: від придбання до вибуття [Електронний ресурс] / Олена Сачвенко // Factor academy. 2023. URL: <https://factor.academy/blog/buxgalterskij-oblik-osnovnix-zasobiv-vid-pridbannya-do-vibuttya/> (дата звернення: 13.11.2023).

5. Онищенко В. М. Амортизація основних засобів на підприємстві у 2023 році / Віктор Онищенко. // Головбух. 2023.

6. Білинська Н.Є. Принципи бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами. Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні. 2012. С. 186-188.

7. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. 2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2435-20#Text> (дата звернення: 13.11.2023).

References

1. Ministry of Finance of Ukraine (2022), Order "On the approval of the National regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 13 Nov 2023).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 16 (IAS 16)", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (Accessed 13 Nov 2023).

3. Ziukova, M.M. (2018), "Problems of accounting for fixed assets in the conditions of the National Regulations (standards) of accounting in Ukraine", Regional perspectives, vol. 2, pp. 19–21.

4. Sachvenko, R. O. (2023), " Accounting of fixed assets: from acquisition to disposal", *Factor academy*, [Online], vol 3, available at:

<https://factor.academy/blog/buxgalterskij-oblik-osnovnix-zasobiv-vid-pridbannya-do-vibuttya/> (Accessed 13 Nov 2023).

5. Onyshchenko, V.M. (2023), “Depreciation of fixed assets at the enterprise in 2023”, Holovbukh, pp. 15–23.

6. Bilynska, N. YE. (2012) “Principles of accounting according to international and national standards”, Problemy ta perspektyvy rozvytku ekonomiky i pidpryemnytstva ta kompiuternykh tekhnolohii v Ukraini, pp. 186–188.

7. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14#Text> (Accessed 13 Nov 2023).

Стаття надійшла до редакції 14.11.2023 р.