

**К.В. БЕЗВЕРХИЙ**  
(ТОВ «Нью-Паріс», м. Київ, Україна)

## **Особенности бухгалтерского обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект**

Сьогодні Україна досить активно рухається в напрямку прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Успішне впровадження МСФЗ у вітчизняну облікову практику, перш за все, вимагає з'ясування відмінностей в обліку за міжнародними та національними стандартами. Дана стаття присвячена аналізу особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами. Автор здійснює порівняльний аналіз змісту більшості міжнародних стандартів та їх українських аналогів. Зокрема виділено основні особливості бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами стосовно таких його об'єктів: біологічних активів, запасів, зобов'язань, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, непоточних активів, оренди, основних засобів, фінансових інвестицій. Як засвідчують результати проведеного дослідження, попри зазначення Міністерством фінансів України того, що національні стандарти розроблені на основі міжнародних, сьогодні між ними ще існують суттєві відмінності.

**Ключові слова:** Міжнародні стандарти фінансової звітності, національні стандарти бухгалтерського обліку, біологічні активи, запаси, зобов'язання, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, непоточні активи, оренда, основні засоби.

**К.В. БЕЗВЕРХИЙ**  
(ООО «Нью-Паріс», г. Киев, Украина)

## **Особенности бухгалтерского учета за национальными и международными стандартами: сравнительный аспект**

Сегодня Украина достаточно активно движется в направлении принятия Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Успешное внедрение МСФО в отечественную учетную практику, прежде всего, требует выяснения различий в учете по международным и национальным стандартам. Данная статья посвящена анализу особенностей бухгалтерского учета по национальным и международным стандартам. Автор осуществляет сравнительный анализ содержания большинства международных стандартов и их украинских аналогов. В частности выделены основные особенности бухгалтерского учета по международным и национальным стандартам в отношении таких его объектов как биологические активы, запасы, обязательства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, долгосрочные активы, аренда, основные средства, финансовые инвестиции. Как свидетельствуют результаты проведенного исследования, несмотря на указания Министерством финансов Украины того, что национальные стандарты разработаны на основе международных, сегодня между ними еще существуют существенные различия.

**Ключевые слова:** Международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты бухгалтерского учета, биологические активы, запасы, обязательства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, долгосрочные активы, аренда, основные средства.

## Specifics of Accounting under National and International Standards: Comparative Aspect

Today Ukraine is actively moving towards adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS). For successful implementation of IFRS into national accounting policy it is, above all, required to determine differences between international and national standards. The article covers the analysis of accounting specifics according to national and international standards. The author has carried out comparative analysis of most international standards and their Ukrainian analogs. Main specifics have been particularly highlighted as to the accounting kept in compliance with international and national standards referring to such its objects as biological assets, inventories, liabilities, investment property, intangible assets, lease, fixed assets, financial investment. As shown from the results of the research done, despite the statement of the Ministry of Finance of Ukraine that national standards were developed on the basis of the international ones, considerable differences still remain.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards, National Accounting Standards, biological assets, inventories, liabilities, investment real property, intangible assets long-term assets, lease, fixed assets.

**Постановка проблеми.** Сьогодні Україна досить активно рухається в напрямку прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), впровадження яких, як вважає більшість науковців, зробить звітність вітчизняних підприємств більш зрозумілою та зіставною для іноземних користувачів, а також призведе до розширення міжнародної співпраці. На наш погляд, для успішного впровадження МСФЗ у вітчизняну облікову практику, перш за все, необхідно з’ясувати відмінності в обліку за міжнародними та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), що й обумовлює актуальність даного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням виділення особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами в різний час займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема Н. Білинська, Ф. Бутинець, С. Голов, Р. Грачова, С. Гушко, Т. Єфіменко, І. Жолнер, В. Жук, О. Канцуров, Г. Кірейцев, В. Костюченко, Т. Кучеренко, Н. Лоханова, В. Моссаковський, М. Огійчук, В. Пархоменко, Н. Семенишена, Б. Хілл, І. Чалий, М. Шигун та інші. Сьогодні серед науковців панує твердження щодо необхідності подолання невідповідності окремих положень, що закладені в НП(С)БО, і які концептуально відрізняються від вимог МСФЗ, тобто є нагальна потреба оптимізувати НП(С)БО під МСФЗ, а в подальшому й відмовитися від їх застосування. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вітчизняних вчених-економістів, зауважимо, що законодавчі зміни ще не знайшли достатнього опрацювання в їх роботах. Це обумовлює необхідність поглиблення та розширення досліджень в напрямку виділення особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами.

**Метою даного дослідження** є аналіз особливостей бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами в порівняльному аспекті.

Розпочнемо виклад основного матеріалу з розгляду основних відмінностей в бухгалтерському обліку біологічних активів за міжнародними та національними стандартами.

**Визначення біологічного активу.** Відповідно до § 5 МСБО 41 «Сільське господарство» біологічний актив – це жива тварина або рослина [22]. Проте, у п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [9] слово «жива» відсутнє. Ця характеристика є досить суттєвою для даного виду активів, а тому ігнорувати її недоречно та помилково.

**Класифікація біологічних активів.** У П(С)БО 30 «Біологічні активи» відсутнє розмежування на зрілі та незрілі біологічні активи. В той же час такому розмежуванню і характеристиці біологічних активів приділено значну увагу в § 45 МСБО 41 «Сільське господарство» [22]. Крім цього в національному стандарті [9] відсутнє поняття «споживні біологічні активи» та «плодоносні біологічні активи», які розглянуті у § 44 МСБО 41 «Сільське господарство».

**Державні гранти у сільське господарство.** Національний стандарт не містить положень щодо відображення в обліку державних грантів. Лише п. 23 у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [9] присвячений цільовому фінансуванню і визнанню його доходом. У МСБО 41 «Сільське господарство» державним грантам, пов’язаним з сільськогосподарською діяльністю та біологічними активами, присвячені §§ 34-38 [22]. При цьому виділяються і характеризуються види грантів – безумовний (§ 34) та умовний (§ 35) [22]. Також, в міжнародному стандарті наведено порядок визнання доходу від державних грантів.

**Аналіз фізичних змін та цінової політики.** У МСБО 41 «Сільське господарство» наведено Приклад 2 з метою роз’яснення методики аналізу впливу на зміну справедливої вартості біологічного активу таких двох чинників: фізичних змін та змін у цінах [22]. Наш національний аналог МСБО 41 [9] роз’яснень щодо такого аналізу та розкриття інформації не містить.

Як зазначає В. Жук, закладена МСБО 41 «Сільське господарство» методологія оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» є необґрунтованою з позиції сучасних економічних теорій та не враховує галузевих факторів вартості. Ця методологія мотивована інтересами транснаціонального капіталу на фінансових ринках і не розкриває продовольчого, енергетичного та соціального значення активів аграрного бізнесу [2, с. 112].

С. Голова наголошує, що ступінь невідповідності П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» є незначним [1, с. 205].

Існують також і відмінності в обліковому відображенні забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів за національними та міжнародними стандартами.

Перш за все, слід відмітити неоднаковий рівень деталізації положень обліку даних об'єктів в обох категоріях стандартів. Так, обліку забезпечень присвячено МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [19]. В національному П(С)БО 11 «Зобов'язання» питанню обліку забезпечень присвячено п. 13-18 [5], зміст яких не суперечить основним засадам МСБО 37, проте їх деталізація відсутня.

В національному П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5], в порівнянні з МСБО 37, відсутнє тлумачення таких важливих термінів як: а) подія, що зобов'язує; б) юридичне зобов'язання; в) конструктивне (фактичне, традиційне) зобов'язання; г) теперішня заборгованість; г) достовірна оцінка зобов'язання; д) найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу.

Також не зазначено, що оцінка забезпечень здійснюється до сплати податків. В національному стандарті підкреслюється, що забезпечення переглядаються на кожну дату балансу (п. 18) [5]. Однак, при цьому не сказано, що збільшення суми забезпечень відображається як фінансові витрати (витрати на позики), що, на нашу думку, є суттєвим недоліком.

У П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [4], як і взагалі у П(С)БО, відсутнє поняття «непередбачені активи», якому приділено увагу в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [19]. Проте, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій є позабалансовий рахунок 041 «Непередбачені активи» [3].

Посилаючись на дослідження С. Голова [1, с. 205], ступінь невідповідності П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5] та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [19] можна оцінити як помірний.

Має незначні відмінності в бухгалтерському обліку і відображення запасів за національними П(С)БО та міжнародними стандартами.

Резерв знецінення запасів. Відповідно до § 31 МСБО 2 «Запаси» підприємство має можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для

тих, які реалізуються за твердим контрактом) [16]. У П(С)БО 9 «Запаси» [13] таке положення відсутнє.

Сторнування збитків від знецінення запасів. Згідно § 33 МСБО 2 «Запаси» [16] передбачається сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Відповідно до п. 29 П(С)БО 9 «Запаси» [13] у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, що є більш доцільним.

Ступінь невідповідності П(С)БО 9 «Запаси» [13] та МСБО 2 «Запаси» [16] оцінюється як незначний [1, с. 204].

Відносно новим об'єктом обліку є інвестиційна нерухомість. Даній категорії активів присвячені МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [21] та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [10].

Застосовані терміни. В § 5 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [21] використовується термін «нерухомість, зайнята власником», а у п. 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» – «операційна нерухомість» [10]. Вказані терміни використані для ідентифікації одного й того ж самого об'єкту.

Моделі оцінки інвестиційної нерухомості. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [21] відає перевагу підходу до оцінки за справедливою вартістю (§ 32) на відміну від П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [10].

Відображення в обліку вартості основних засобів, які передаються в оренду разом з інвестиційною нерухомістю. Відповідно до § 50 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» кондиціонери, меблі, ліфти, які встановлені на об'єкті оренди, входять до його вартості (у орендодавця) та окремо не обліковуються як об'єкти основних засобів [21]. Згідно з п. 23 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» меблі (на відміну від ліфтів та кондиціонерів) рекомендовано обліковувати окремо від об'єкту нерухомості [10].

Як наголошує І. Супрунова, П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є достатньо наближеним за своїм змістом до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [14, с. 273].

Розглянемо відмінності в бухгалтерському обліку нематеріальних активів. Облік даних активів регулюється МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12].

1) У пункті 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] надається чітке обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю, в той час як у § 44 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] положення більш невимогливе. У МСБО дозволяється визнавати актив первісно за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо належать до підготовки активу до призначеного використання.

2) У пункті 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] не визнаються непрямі витрати, необхідні для створення активу та які можна обґрунтовано й послідовно розподілити на актив як частини створеного на підприємстві нематеріального активу, тоді як у § 66 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] вони наводяться.

## Бухгалтерський облік

3) У пункті 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] зазначається, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведений в господарський оборот. Такий підхід прямо суперечить концепції МСБО. Згідно з § 97 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Тому, якщо підприємство не почало нарахувати амортизацію на придатний до експлуатації нематеріальний актив, то для цілей складання звітності за МСФЗ, таку амортизацію потрібно відобразити, збільшивши витрати і відповідно зменшивши залишкову вартість за статтею нематеріальних активів.

4) У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] вказується, що до складу нематеріальних активів включаються копії даних (бази даних). Проте, не всі витрати, що пов'язані з базами даних за МСБО, можуть бути визнані як нематеріальний актив. Відповідно до § 63 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] внутрішньо генеровані бази даних не слід визнавати як нематеріальні активи. Згідно з § 64 МСБО 38 «Нематеріальні активи» витрати на внутрішньо генеровані бази даних не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

5) У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] виділені шість груп нематеріальних активів. Тоді, як у § 9 МСБО 38 «Нематеріальні активи» наведені розповсюджені приклади таких активів, а саме: комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права. Також, у параграфі 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] як приклад наведено сім класів нематеріальних активів. Ці класи дещо відрізняються від груп нематеріальних активів за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12].

6) П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] не передбачає розкриття інформації в примітках до фінансового звіту окремо для нематеріальних активів, які є внутрішньо генеровані, та для інших нематеріальних активів. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що передбачене в § 122 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20], в національному стандарті [12] відсутнє.

7) МСБО 38 «Нематеріальні активи» містить розділ «Внутрішньо генерований гудвіл» (§§ 48-50) [20]. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] взагалі з 2003 року, після внесення змін, відсутнє поняття «гудвіл» і будь-які положення та пояснення щодо цього. Все, що стосується гудвілу міститься у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [7].

8) Параграфи 33-43 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] присвячені питанню придбання

нематеріального активу як частини об'єднання бізнесу. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] про таке надходження нематеріального активу не згадується.

9) До національного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] не ввійшла значна кількість розділів, які мають місце у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20]. Зокрема, відсутні такі розділи:

- окреме придбання активу та придбання як частини об'єднання бізнесу;
- придбання шляхом державного гранту;
- внутрішньо генерований гудвіл;
- внутрішньо генеровані нематеріальні активи;
- оцінка після визнання (модель собівартості та модель переоцінки);
- нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації;
- перегляд оцінки терміну корисної експлуатації;
- перегляд періоду та методу амортизації.

І. Чалий зазначає, що П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [20] не містить принципових відхилень [15, с. 65]. Ступінь невідповідності обох стандартів оцінюється як помірний [1, с. 205].

Нижче проаналізуємо відмінності між національними міжнародними стандартами щодо відображення в бухгалтерському обліку непоточних активів, утримуваних для продажу.

1) У МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [23] є розділ «Непоточні активи, яких збираються позбутися» (§§ 13-14), що відсутній у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [8]. Під непоточними активами, яких збираються позбутися, у § 13 міжнародного стандарту [23] розуміють такі активи, що повинні використовуватися до кінця строку (балансова вартість активу в основному буде відшкодовуватися під час корисного використання).

2) Оцінка витрат на продаж об'єкта. В § 17 МСФЗ 5 [23] передбачена ситуація, коли продаж активу здійснюватиметься довше, ніж рік. В цьому випадку суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю (тобто дисконтованою сумою). Збільшення витрат з наближенням терміну продажу слід наводити у Звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати. Подібні вказівки у П(С)БО 27 [8] відсутні.

Вказані відмінності між П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [8] та МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [23] свідчать, на нашу думку, про незначний ступінь їх невідповідності.

Відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо відображення в бухгалтерському обліку оренди наступні:

Терміни та суттєві поняття, які використовуються у стандартах. У П(С)БО 14 «Оренда» [6] відсутні поняття: валові інвестиції в оренду та чисті інвестиції в оренду, які містяться у § 4 МСБО 17 «Оренда» [18].

Припустима ставка відсотка при оренді.

Відповідно до § 4 МСБО 17 «Оренда» – це ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість складається з:

- а) мінімальних орендних платежів;
- б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі:

I) справедливої вартості зданого в оренду активу та

II) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця [18].

У П(С)БО 14 «Оренда» [6] таке поняття як припустима ставка відсотку (у зв'язку із ставкою дисконтування) відсутнє. Поняття «ставка відсотка на можливі позики орендаря», яка також може використовуватися як ставка дисконтування, у п. 4 П(С)БО 14 «Оренда» [6] має інший зміст. Про зв'язок ставки відсотка на можливі позики із ставкою дисконтування не згадується.

Незароблений фінансовий дохід. Відповідно до § 4 МСБО 17 «Оренда» [18] незароблений фінансовий дохід визначений як різниця між валовими інвестиціями в оренду та чистими інвестиціями в оренду. П(С)БО 14 «Оренда» [6] такого поняття не містить.

Початкові (первісні) прямі витрати. Відповідно до § 4 МСБО 17 «Оренда» [18] первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами. Вказані витрати орендодавцем включаються до дебіторської заборгованості за майно, надане в фінансову оренду та до балансової вартості активу, переданого у операційну оренду. У П(С)БО 14 «Оренда» [18] інформація про вказані поняття відсутня.

Класифікація критеріїв віднесення оренди до фінансової. У §§ 10-11 МСБО 17 «Оренда» критерії віднесення оренди до фінансової розділені на дві групи – основні (5 ознак) та додаткові (3 ознаки) [18]. В національному П(С)БО 14 «Оренда» перелік всіх ознак подано разом (п. 4) [6].

Зв'язок суми витрат орендаря на амортизацію активу з сумою орендних платежів. У § 20 МСБО 17 «Оренда» [18] підкреслено, що між вказаними величинами прямий зв'язок відсутній, тому залишкова вартість активу та сума заборгованості за об'єкт у орендаря не співпадають. У П(С)БО 14 «Оренда» [6] таке положення відсутнє, хоча є досить важливим.

Підтримуємо думку С. Голова, що ступінь невідповідності між П(С)БО 14 «Оренда» [6] та МСБО 17 «Оренда» [18] є помірним [1, с. 204].

Завершуючи аналіз відповідності положень національних і міжнародних стандартів розглянемо відмінності в бухгалтерському обліку основних засобів.

Відзначимо, що класифікація основних засобів дещо відрізняється. У § 37 МСБО 16 «Основні засоби» [17] виділено такі класи основних засобів: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання;

г) кораблі; г) літаки; д) автомобілі; е) меблі та приладдя; е) офісне обладнання. Відповідно до п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: 1) земельні ділянки; 2) капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; 3) будівлі, споруди та передавальні пристрої; 4) машини та обладнання; 5) транспортні засоби; 6) інструменти, прилади, інвентар (меблі); 7) тварини. МСБО 16 «Основні засоби» [17] не виділяє інші необоротні матеріальні активи, які виокремлено у самостійну групу в П(С)БО 7 «Основні засоби».

Відображення в обліку переоцінки основних засобів. Відповідно до § 29 МСБО 16 «Основні засоби» [17] суб'єкт господарювання може обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості (§ 30), або модель переоцінки (§ 31), і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів. У п. 16 ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачена тільки одна модель.

Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта. Згідно з § 51 МСБО 16 «Основні засоби» [17] ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. У П(С)БО 7 «Основні засоби» така норма, як чітка вказівка, відсутня.

Методи амортизації та термін корисного використання об'єктів основних засобів. Відповідно до § 62 МСБО 16 «Основні засоби» [17] методи нарахування амортизації включають: 1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції. П(С)БО 7 «Основні засоби» дозволяє використовувати наступні методи нарахування амортизації: а) прямолінійний; б) зменшення залишкової вартості; в) прискореного зменшення залишкової вартості; г) кумулятивного; г) виробничого методу. До 2011 року в П(С)БО 7 «Основні засоби» існував також метод, передбачений податковим законодавством. З прийняттям Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) цю норму формально (де-юре) було скасовано. Проте, реально (де-факто) норма залишилась, оскільки терміни корисного використання окремих об'єктів основних засобів підприємство може встановлювати згідно з ПКУ – це, по суті, елемент «податкового» обліку основних засобів. МСФЗ такий підхід не передбачений.

Амортизація вартості земельних ділянок. У п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби» [11] вказано, що вартість земельних ділянок не амортизується. Відповідно до § 59 МСБО 16 «Основні засоби» [17], якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується упродовж періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її

## Бухгалтерський облік

амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

**Висновки.** Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку за МСФЗ та НП(С)БО. Ці розбіжності створюють часткові прогалини між П(С)БО та МСФЗ, що мають значний вплив на кінцеві результати обох систем бухгалтерського обліку.

Враховуючи, що між НП(С)БО та МСФЗ існує багато розбіжностей, складена відповідно до НП(С)БО та підтверджена аудитором фінансова звітність, з точки зору іноземного інвестора, може викривляти реальний фінансовий стан підприємства. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

### 4 Список використаних джерел

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

2. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99/print1360181123302816>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print1360181123302816>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00/print1360181123302816>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/print1360181123302816>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03/print1360181123302816>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства

фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07/print1360181123302816>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1360181123302816>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/print1360181123302816>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1360181123302816>.

14. *Супрунова І.В.* Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ. – 2010. – Випуск 1 (16). – С.273 – 283.

15. *Чалий І.* БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

16. International Accounting Standard 2 «Inventories» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias2.pdf>.

17. International Accounting Standard 16 «Property, plant and equipment» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias16.pdf>.

18. International Accounting Standard 17 «Leases» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias17.pdf>.

19. International Accounting Standard 37 «Provisions, contingent liabilities and contingent assets» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias37.pdf>.

20. International Accounting Standard 38 «Intangible Assets» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias38.pdf>.

21. International Accounting Standard 40 «Investment property» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias40.pdf>.

22. International Accounting Standard 41 «Agriculture» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias41.pdf>.

23. International Financial Reporting Standard 5 «Non-current assets held for sale and discontinued operations» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs5.pdf>.