

**Овсюк Н. В.**

Винницький торгово-економічний інститут  
Київського національного торгово-економічного університета

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОТОБРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### Резюме

В статье исследуются исторические предпосылки, теоретическая сущность человеческого капитала как социально-экономической категории, анализируются методические подходы к оценке и характеристике его основных элементов. Выделяются основные составляющие эффективного формирования использования человеческого капитала, обосновывается необходимость инвестирования в него с целью повышения производительности труда и экономического роста. В результате исследования на основе критического анализа существующих взглядов относительно согласованности теоретико-методологических аспектов человеческого капитала с применением системного подхода предложена концептуальная модель отображения этого объекта в системе бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** человеческий капитал, бухгалтерский учет, показатели, финансовая отчетность, пользователи.

**Ovsiuk N. V.**

Vinnitsa Trade and Economic Institute  
Kyiv National Trade and Economic University

## ESSENTIAL PROBLEMS OF REPRESENTATION HOME CAPITAL IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING

### Summary

This article reveals the historical preconditions, theoretical essence of home capital as social economic category, analyses methodical approaches to valuation and characteristic of its main elements. Author emphasizes the main parts of effective formation and usage of home capital, explains the necessity of investment of it with the aim of increasing productivity of work and economic growth. As a result of investigation on the base of critical analysis of existing opinions regarding coordination theoretical methodological aspects of home capital with usage of system approach are suggested conceptual model of reflecting this object in the system of accounting.

**Key words:** home capital, accounting, indicator, financial account, users.

УДК 657.42:336.225

**Редзюк Т. Ю.**

**Паляниця Т. М.**

Національний університет харчових технологій

## ОСНОВНИ ВІДМІННОСТІ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Досліджено основні відмінності фінансового та податкового обліку необоротних активів. Більш детально дані відмінності проаналізовано на прикладі витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Запропоновано шляхи гармонізації, що передбачають внесення певних змін у податкове законодавство за рахунок пропозицій, що були озвучені у статті.

**Ключові слова:** необоротні активи, основні засоби, ремонт, витрати, гармонізація.

**Постановка проблеми.** Суттєві відмінності фінансового та податкового обліку необоротних активів ускладнюють обліковий процес та приводять до значних помилок, переключень та зловживань, адже існування податкового обліку поряд із системою бухгалтерського робить вразливим до помилок розрахунку податку на прибуток та створює негативні наслідки для економіки країни в цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематику сутності та реформування амортизаційної політики та основних засобів підприємств відображено в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, серед них: Л. Бабиць, с. Бескидевич [5], Ф. Бутинець, О. Задорожний [5], О. Кротова, Ю. Скорнякова [4, с. 103-105], Ю. Стадницький та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Реформування податкового законодавства в частині податку на прибуток дозволило частково вирішити цю проблему, адже принципи врахування доходів та витрат при визначенні прибутку до оподаткування відповідно до III Розділу Податкового кодексу України [1] максимально наближені до принципів врахування доходів і витрат у фінансовому обліку. Але незважаючи на такі позитивні зміни, окремі невідповідності залишились, серед яких заслугове на увагу питання відображення в фінансовому і податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є порівняння фінансового та податкового обліку необоротних активів, узагальнення основних відмін-

ностей, пошук шляхів гармонізації обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

**Виклад основного матеріалу.** Прийняття ПКУ [1] з точки зору обліку загалом є позитивним чинником, який є передумовою створення більш прозорої та ефективної облікової системи, зниження ризику помилок унаслідок постійних змін податкового законодавства та протиріччю нормативних актів один одному. Однак через відмінність мети бухгалтерського та податкового обліку повна та ефективна гармонізація, на жаль, не відбулася, оскільки збереглася значна кількість відмінностей, які в деяких випадках є дуже суттєвими.

Механізм обліку необоротних активів, що описаний в ПКУ [1], копіює методику, викладену в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7) [2]. Однак більш глибокий порівняльний аналіз дає змогу виокремити деякі відмінності у обліковому процесі, що наведені в таблиці 1.

Проаналізуємо більш детально дані відмінності на прикладі 10% витратного ліміту на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення основних засобів та спробуємо відшукати шлях гармонізації даної ланки обліку.

Якщо розпочати аналіз з податкового обліку, то правила відображення витрат на ремонт містяться у пп. 146.11 та 146.12 ст. 146 ПКУ [1].

Так, відповідно до п. 146.11 ПКУ первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

А згідно п. 146.12 ПКУ сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат.

Після аналізу наведених норм можна зробити висновок, що у першому випадку (п. 146.11 ПКУ) мова йде тільки про ті витрати на ремонт, що спрямовані на збільшення первісно очікуваних економічних вигод, а норми п. 146.12 ПКУ поширюються на всі ремонтні витрати. Тому на підставі тільки цих двох пунктів однознач-

Таблиця 1

## Розбіжності податкового та фінансового обліку необоротних активів

Розбіжності	Податковий облік згідно ПКУ [1]	Фінансовий облік згідно П(С)БО 7 [2]
1. Прийняті терміни	Основні фонди	Основні засоби
2. Групування об'єктів	16 груп, де виділено групу довгострокові біологічні активи, яка відсутня у класифікації за П(С)БО 7.	16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, однак є відсутня у податковому обліку група Інші необоротні матеріальні активи
3. Нарахування амортизації	Для інших основних засобів підприємство може застосовувати метод нарахування амортизації лише прямолінійний та виробничий.	За п'ятьма можливими способами окремо за кожним об'єктом щомісяця
4. Ремонт і поліпшення основних засобів	До 10% будь-яких витрат на поліпшення основних фондів можна віднести до валових витрат, а решту приєднують до залишкової вартості об'єктів.	Віднесення витрат на ремонт у повній сумі до витрат звітного періоду і збільшення первинної вартості основних засобів на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, добудову, обладнання.
5. Безоплатно отримані основні засоби	Не підлягають амортизації [5].	Підлягають амортизації.
6. Оцінка	До уваги беруть тільки залишкову (балансову) вартість.	Відображають за сервісною вартістю.
7. Вибуття	За умови, що залишкова вартість окремого об'єкта основних засобів зменшиться до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вона списується на валові витрати..	У фінансовому обліку навіть повністю амортизовані об'єкти продовжують рахуватись аж до їх ліквідації чи продажу.
8. Невиробничі основні засоби	Не враховуються	Забезпечується облік усіх без винятку основних засобів.
9. Критерій малоцінних необоротних активів.	Вартість яких не перевищує 2500 грн.	Не зазначено.
10. Терміни корисного використання	Визначений для кожної з підгруп різний мінімальний допустимий строк корисного використання.	Не зазначено.
11. Результати інвентаризації необоротних активів.	Якщо загальна вартість всіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менше загальної вартості всіх груп основних фондів за даними податкового обліку, то тимчасова податкова різниця амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років.	В бухгалтерському обліку ніякий окремий об'єкт основних засобів на згадану різницю не створюється і відповідно не амортизується.
12. Уцінка (дооцінка) основних засобів.	Індксацію вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.	Передбачає здійснення переоцінки основних засобів.
13. Продаж невірничих ОЗ	Амортизаційні відрахування на невірничі ОЗ не включаються до складу витрат, і, відповідно, за правилами податкового обліку, фінансовий результат від продажу визначається виходячи з первинної вартості невірничого ОЗ.	Амортизаційні відрахування на невірничі ОЗ включаються до складу витрат, і, відповідно, фінансовий результат від продажу визначається виходячи із залишкової вартості невірничого ОЗ.

но неможливо визначитися, як повинні обліковуватися витрати на ремонт, які здійснюються з метою отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об'єкта і при цьому перевищують 10-відсотковий ліміт.

Роз'яснює дану суперечку п. 144.1 ст. 144 ПКУ, відповідно до якого амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

Таким чином, завдяки п. 144.1 передбачено можливість амортизації всіх «ремонтних» витрат, що перевищують 10-відсотковий ліміт, а п. 146.11 – тільки тих, що спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигод.

Отже, у податковому законодавстві існує певна невизначеність між поняттями «ремонт основних засобів» та «поліпшення основних засобів», а точніше, ремонт прирівнюється до реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення.

Більш чітко природа ремонту та поліпшень виписана у бухгалтерському обліку. Наприклад, у Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затвердженій

Постановою НБУ від 20.12.2005 р. № 480 поліпшення розглядається як витрати, що пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо об'єкта основних засобів, унаслідок чого збільшуються майбутні економічні вигоди, що первісно очікуються від його використання. Подібний підхід відображено і у П(С)БО 7 «Основні засоби» [2, п. 14 та 15].

Отже, для цілей бухгалтерського обліку необхідно чітко розділяти заходи щодо поліпшення об'єктів основних засобів на:

– заходи з метою поліпшення об'єктів основних засобів, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від

використання об'єкта (модернізація, добудова, реконструкція тощо);

– заходи з метою підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання.

Висновок про характер проведених поліпшень з погляду впливу на подальші експлуатаційні характеристики об'єкта основних засобів може дати виключно спеціаліст, оскільки від цього залежатиме і порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку (табл. 2).

Однозначний підхід у бухгалтерському обліку (пункти 1,2 таблиці 2) було ускладнено після внесення змін до п. 14 ПСБО 7 відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 372 від 18.03.2011 р., що набрав чинності з 22.04.2011 р (пункт 3, таблиці 2). Дані новації було внесено з метою наближення податкового і бухгалтерського обліку.

Зокрема, п. 14 ПСБО 7 було доповнено третім реченням такого змісту: «Первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством».

Ураховуючи, що відповідно до першого речення п. 14 ПСБО 7 «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта», одночасне застосування вимоги п. 14 ПСБО 7 може призвести до певної плутанини (табл. 3).

Розглянемо приклад 1. На 01.01.2013 р. балансова вартість основного засобу склала 140000 грн.  
1. Вартість капітального ремонту 60000 грн з ПДВ.  
2. Вартість поточного ремонту основного засобу 60000 грн з ПДВ.

Загальноприйнятий порядок бухгалтерського обліку наведено в таблиці 4:

Таблиця 2

#### Відображення у бухгалтерському обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів

№	Норма ПСБО 7	Вид поліпшення	Відображення у обліку
1	П. 15	Ремонт (підтримка у робочому стані)	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включаються до складу витрат
2	П. 14 до 2011 року	Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо (збільшення майбутніх економічних вигод)	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму таких витрат
3	П. 14 після 2011 року	Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо (збільшення майбутніх економічних вигод)	Первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством

Таблиця 3

#### Порядок бухгалтерського обліку ремонтних витрат з урахуванням правил податкового законодавства

Сума витрат на ремонт	Бухгалтерський облік ремонтних витрат, які спрямовані на:	
	збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта	отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод
У межах 10-відсоткового ліміту	Відповідно до речення першого п. 14 ПСБО 7 збільшує первісну вартість об'єкта на суму витрат. Це суперечить нормам ПКУ, оскільки згідно з п.146.12 ст. 146 ПКУ ремонтні суми включаються до витрат незалежно від характеру ремонту об'єкта.	Відповідно до п. 15 ПСБО 7 включається до витрат періоду
У разі перевищення 10-відсоткового ліміту	Збільшує первісну вартість ремонтного об'єкта (3-тє речення п. 14 ПСБО 7, п. 146.11 ст. 146 ПКУ)	

Таблиця 4  
Загальноприйнятий порядок бухгалтерського обліку

№ пп	Зміст ГО	Д-т	К-т	Сума, грн
11	Проведено капітальний ремонт основних засобів	151-153	631,685	50000,00
12	Відображено податковий кредит	641	631,685	10000,00
13	Здійснено поліпшення об'єкта основних засобів	10, 11	151-153	50000,00
21	Проведено поточний ремонт основних засобів	23,91-94	631, 685	50000,00
22	Відображено податковий кредит	641	631,685	10000,00

Податковий облік не розмежує поняття капітального та поточного ремонту. Порядок податкового обліку наведено в таблиці 5:

Таблиця 5  
Порядок податкового обліку

№ пп	Зміст ГО	Д-т	К-т	Сума, грн
1.1	10% ремонту віднесено на собівартість продукції	23,91-94	631, 685	14000,00
1.2	90% віднесено до первісної вартості	151-153	631, 685	36000,00
1.3	Відображено податковий кредит	641	631,685	10000,00
1.4	Здійснено поліпшення об'єкта основних засобів	10, 11	151-153	36000,00

Розглянемо нюанси податкового обліку.

Це стосується ситуації, коли відбувається ремонт відразу декількох основних засобів. У період чинності Закону про прибуток платники податків відображали витрати на проведення ремонту однією сумою в межах ліміту у складі валових витрат, а залишок розподіляли пропорційно питомій вазі ремонтів на вартість відповідної групи фондів (або об'єкта групи 1).

З прийняттям ПКУ платник податку на прибуток зобов'язаний розподіляти здійснені ремонт-

ні витрати за видами витрат, а саме: на ті, які входять до складу собівартості, і витрати періоду (адміністративні, збутові, інші операційні тощо). Однак норми ПКУ не містять прямої вказівки на алгоритм розподілу витрат в межах 10% ліміту, а тому за умов ремонту багатьох об'єктів порядок розподілу може значно ускладнитися. Проаналізуємо можливі варіанти розподілу таких ремонтних витрат.

Приклад 2. У IV кварталі 2013 р. на підприємстві проведено такі ремонтні роботи: автомобіль (у жовтні на суму 50 000 грн), будівля цеху (у листопаді на суму 250 000 грн) та будівлі заводу управління (у грудні на суму 100 000 грн). Ремонтний ліміт на 2013 р. становить 340 000 грн. Ремонт автомобіля спрямований на отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод, а ремонти будівель – на збільшення первісно очікуваних економічних вигод.

Розглянемо можливі варіанти розподілу ремонтних витрат за допомогою таблиці 6.

За результатами аналізу, наведеного у Таблиці 6, очевидно, що цілком правомірними є перші три варіанти розподілу, причому кожен має свої переваги. Наприклад, другий варіант дозволяє віднести більшу суму витрат на здійснення ремонту до витрат звітного періоду. Тоді як четвертий варіант є більш зручним, особливо для великих підприємств зі значною кількістю основних засобів. Але для податкового обліку цей варіант є невдалим, оскільки залишає поза увагою 10-відсотковий ліміт і містить можливість для оптимізації оподаткування.

Як видно лише з даного прикладу, встановлений у ПКУ 10-відсотковий ліміт призводить до досить суттєвих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком. І хоча проведений аналіз, безумовно, не може претендувати на повну вичерпність розкриття всіх відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком, очевидно, що гармонізація обліків – справа, яка потребує кардинального реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

**Висновки і пропозиції.** Першим варіантом вирішення проблеми на практиці є прийняття принципів податкового обліку витрат на ремонт та по-

Таблиця 6  
Варіанти розподілу витрат на ремонт основних засобів у податковому обліку

Варіанти розподілу витрат на ремонт ОЗ	Витрати на ремонт автомобіля, грн		Витрати на ремонт будівлі цеху, грн		Витрати на ремонт будівлі заводу управління, грн	
	Включаються до складу витрат на збут	Збільшують вартість об'єкта	Включаються до складу загальнопромислових витрат	Збільшують вартість об'єкта	Включаються до складу адміністративних витрат	Збільшують вартість об'єкта
За датою здійснення	50 000 (1 черга)	–	250 000 (2-га черга)	–	40 000 (3-тя черга) (340 000 – 20 000 – 250 000)	60 000 (100 000 – 40 000)
За вартістю (в порядку зменшення)	–	50 000	250 000 (1 черга)	–	90 000 (2 черга) (340 000 – 250 000)	10 000 (100 000 – 90 000)
За питомою вагою витрат	42500 (340 000 x 50 000 / 400 000)	7500	212500			
(340 000 x 2 50 000 / 400 000)	37500	85000 (340 000 x 100 000 / 400 000)	15000			
Залежно від відношення витрат до майбутніх економічних вигод	50 000	–	–	250 000	–	100000



ліпшення об'єктів основних засобів і у фінансовому обліку, тобто витрати в межах 10 відсотків «ремонтного ліміту» відносяться до поточних витрат, а всі витрати понад капіталізуються. На перший погляд, такий підхід не суперечить принципам фінансового обліку, адже нормативним підґрунтям для його застосування є вже частково процитований п. 14 П(с)БО № 7 «Основні засоби», що містить також норму, відповідно до якої «первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із полішенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством» [2]. Таким чином, нормативно визнається коректнішим капіталізувати у фінансовому обліку витрати на поточний ремонт об'єктів основних засобів, якщо це має місце в податковому обліку. Але, на нашу думку, більш прискіпливий погляд до цієї норми викликає запитання про те, чи не порушує ця окрема норма П(с)БО № 7 принципу обачності, адже капіталізація витрат на поточний ремонт основних засобів у фінансовому обліку призведе до неадекватного завищення вартості активів і заниження суми витрат.

Другим, дещо частковим, але все-таки вирішенням проблеми відображення в фінансовому та податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, є підхід деяких підприємств, які капіталізують в податковому обліку витрати на капітальний ремонт і капітальні поліпшення навіть за наявності 10 відсотків «ремонтного ліміту», чим уніфікують облік таких витрат з їх обліком у фінансовому обліку, а «ремонтний ліміт» використовують лише для витрат на поточний ремонт. Цікаво, що Державна податкова служба не заперечує щодо застосування такого підходу, адже в листі цієї державної установи від 09.07.2012. № 12372/6/35-1216 «Про відображення вартості ремонтів і поліпшень об'єктів основних засобів» зазначено, що «платник податків має право визначити порядок відображення вартості ремонтів і поліпшень об'єктів основних засобів в податковому обліку», а саме «в повній сумі віднести на об'єкт основного засобу, за яким здійснюються ремонт і поліпшення, навіть якщо сума десятивідсоткового обмеження ще не вичерпана» [3].

На жаль, застосування цього підходу вирішує проблему лише частково, адже залишається питання, як бути у випадках, коли 10 відсоткового «ремонтного ліміту» податкового обліку не вистачить навіть для витрат на поточний ремонт і частина таких витрат буде підлягати капіталізації в податковому обліку. Вирішити цю проблему на рівні окремого платника податку буде досить складно, адже слід або погодитися на різні суми витрат на амортизацію в фінансовому і податковому обліку, що як вже зазначалось є досить проблемним, або застосувати перший з варіантів уніфікації, тобто капіталізувати частину витрат на поточний ремонт, незважаючи на заперечення з точки зору принципу обачності.

В той же час певним вирішенням даної проблеми на законодавчому рівні може стати внесення норми в III Розділ Податкового кодексу України, яка дозволить не відносити витрати на поточний ремонт, що перевищують 10 відсотковий «ремонтний ліміт» і підлягають капіталізації, до первісної вартості відповідних об'єктів, а формувати з таких витрат окремих об'єкт, що підлягав би амортизації за окремими правилами із включенням амортизаційних відрахувань до інших витрат. Такий крок, безумовно, не уніфікує фінансовий і податковий облік основних засобів, але хоча б суттєво спростить контроль за наявною розбіжністю.

Крім того, ми б хотіли дати життя такому варіанту, як принципи фінансового обліку витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів прийняти за принципи податкового обліку, тобто почати розмежовувати поняття «капітальний» та «поточний» ремонт в податковому обліку і відображати згідно норм П(С)БО 7 [2, п. 14 та 15].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що проблема відповідності відображення у фінансовому і податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів є досить складною, але, враховуючи її актуальність, безперечно такою, що заслуговує на обговорення та подальші дослідження. Практичне вирішення даної проблеми потребує певних змін у податковому законодавстві, в тому числі й за рахунок пропозицій, що були озвучені вище.

#### Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Зі змінами і доповненнями, в редакції станом на 01.01.2014 р.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Лист Державної Податкової служби України «Про відображення вартості ремонтів і поліпшень об'єктів основних засобів» від 09.07.2012. № 12372/6/15-1216. – Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 73 (1570). – С. 10–11.
4. Скорнякова Ю.Б. Проблемні аспекти відповідності фінансового та податкового обліку основних засобів // Збірник тез наукових робіт учасників XX Міжнародної науково-практичної конференції Особливості економічних процесів в умовах фінансової нестабільності. – С. 103–105.
5. Задорожний О., Бескидевич С. Ремонт і поліпшення основних засобів // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4052>.

Редзюк Т. Ю.

Паляниця Т. Н.

Национальный университет пищевых технологий

#### ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ И ПУТИ ИХ ГАРМОНИЗАЦИИ

##### Резюме

Исследованы основные различия финансового и налогового учета необоротных активов. Более подробно данные различия проанализированы на примере расходов на ремонт и улучшение основных средств. Предложены пути гармонизации, предусматривающие внесение определенных изменений в налоговое законодательство за счет предложений, которые были озвучены в статье.

**Ключевые слова:** необоротные активы, основные средства, ремонт, расходы, гармонизация.

Redzyuk T. Y.  
Palyanitsa T. M.

National University of Food Technologies

## THE MAIN DIFFERENCES OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AND WAYS OF THEIR HARMONIZATION

### Summary

The main differences between financial and tax accounting of fixed assets. In more detail these differences are analyzed on the example of the costs of repair and improvement of fixed assets. Suggested ways of harmonization, which involve making certain changes in tax law at the expense of suggestions that were voiced in article.

**Key words:** non-current assets, fixed assets, repair costs, harmonization.

УДК 657.6:179

Проскуріна Н. М.

Запорізький національний університет

## ЗАСТОСУВАННЯ ЕТИЧНИХ НОРМ В СУЧАСНИХ РЕАЛІЯХ АУДИТУ

В статті визначено місце кодексу етики в регулюванні аудиторської діяльності в Україні; досліджено основні етичні вимоги до професії аудитора та проблемні аспекти їх реалізації в Україні; розроблено принципову схему побудови кодексу професійної етики на рівні аудиторської фірми.

**Ключові слова:** професійна етика, кодекс етики, чесність, об'єктивність, незалежність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка.

**Постановка проблеми.** Аудитори відіграють у сучасному суспільстві важливу роль. Специфіка їх професійної діяльності полягає в тому, що вони змушені працювати в умовах постійно виникаючих етичних конфліктів. Проблеми етичного характеру можуть мати різну складність, але кожного разу вони вимагають ретельного підходу до їх вирішення. У зв'язку з цим аудиторам необхідно не тільки досконало знати норми професійної поведінки, але й неухильно їх дотримуватися.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Загальні питання аудиторської етики та професійної культури аудиторів досліджено в наукових працях І.А. Ангеліної, В.П. Бондаря, В.П. Брадатан, Ф.Ф. Бутинця, Я.А. Гончарука, Н.І. Дорош, Д.В. Єременко, О.Л. Макеевої, О.Ю. Редько, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, В.П. Суйца, О.О. Терехова, Л.В. Чижевської, Н.С. Шалімової, А.Д. Шеремета. На значну увагу заслуговують результати досліджень, проведених Р. Адамсом, М. Бенісом, Р. Доджем, Дж.Л. Лоббеком, Дж.К. Робертсоном. Незважаючи на вагомий вклад науковців та економістів-дослідників, проблема дотримання аудиторами етичних вимог залишається досі дискусійною та потребує особливої уваги і подальшого дослідження.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** У більшості існуючих наукових праць, присвячених питанням етичних норм аудиту, в повній мірі не досліджені теоретичні положення та практичні аспекти: незалежності аудитора від держави та суб'єкта, що перевіряється; принцип конфіденційності, оскільки поняття аудиторської таємниці не визначено у вітчизняному законодавстві; регламентації етичних норм на рівні аудиторської фірми.

**Мета статті.** Головною метою статті є дослідження актуальних проблем реалізації основних етичних принципів аудиту на рівні аудиторських фірм з урахуванням специфіки аудиторської діяльності в Україні

**Виклад основного матеріалу.** Професійна етика – це система конкретизованих моральних норм і принципів з урахуванням особливостей тієї чи іншої професії і діяльності людей [1, с. 13]. Соціальна значимість професії визначає підвищену відповідальність перед суспільством представників цієї професії. У цьому зв'язку етичний кодекс є додатковою перешкодою на шляху різних професійних зловживань і порушень.

В сучасних умовах невизначеності і ризику все частіше виникають моральні колізії, розв'язати які, спираючись тільки на професійні знання, неможливо. Тому основним зміст етичних кодексів має бути спрямований на формулювання й впровадження в професійне середовище принципів і норм професійної етики, які спрямовані на вирішення морально-етичних проблем і спірних ситуацій, запобігання зловживань у різних сферах професійної діяльності.

Професія аудитора – це професія фахівців, яких визнає суспільство як гарантів впевненості користувачів фінансової звітності в її достовірності, повноті та відповідності чинному законодавству [2].

Вперше в Україні загальні етичні вимоги до професії аудитора були згадані у Законі України «Про аудиторську діяльність» у квітні 1993 року. Зокрема передбачена вимога до аудиторів щодо високого рівня якості послуг, конфіденційності одержаної в ході перевірки інформації, обмеження діяльності наданням аудиторських та супутніх аудиту послуг, обов'язкового забезпечення незалежності аудиторів [3].

У грудні 1998 р. АПУ затверджено Кодекс професійної етики аудиторів, при розробці якого було широко використано головні принципи і процедури, які містив Кодекс етики МФБ 1997 року видання. В подальшому АПУ було відмічено, що для швидкого й ефективного розвитку аудиту в Україні необхідно максимально використувати накопичений зарубіжний досвід.