

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

**РОГОЖКІНА Вероніка Вікторівна**

**Оцінка та облік необоротних активів у відповідності з МСФЗ / Evaluation  
and the fixed Asses accounting to IFRS**

спеціальність: 8.03050901 – облік і аудит  
магістерська програма – Міжнародний облік

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОМом-12  
В.В. Рогожкіна

Науковий керівник:  
к.е.н, доцент С.І.Саченко

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_р.  
Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
<b>РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ .....</b>	<b>7</b>
1.1. Сутність необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом .....	7
1.2. Оцінка необоротних активів як основа їх ефективного використання .....	18
1.3. Класифікація необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку ...	27
Висновок до розділу 1 .....	38
<b>РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ТА ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СВІТЛІ ВИКОРИСТАННЯ МСФЗ .....</b>	<b>39</b>
2.1. Особливості діяльності та структури суб'єктів господарювання і їх вплив на облік необоротних активів .....	39
2.2. Облікова політика щодо оцінки необоротних активів .....	50
2.3. Облік необоротних активів за МСФЗ .....	62
Висновок до розділу 2 .....	73
<b>РОЗДІЛ 3. УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ .....</b>	<b>74</b>
3.1. Відображення інформації про необоротні активи в звітності .....	74
3.2. Контроль необоротних активів і його основні концептуальні засади .....	85
Висновок до розділу 3 .....	105
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	110
ДОДАТКИ.....	117

## ВСТУП

В процесі здійснення господарської діяльності майже усі суб'єкти господарювання, за невеликим винятком, використовують необоротні активи. Їхній склад залежить від типу виробництва, галузі, організаційно-правової форми суб'єкта та обраного підходу до класифікації. Найбільш ємною складовою необоротних активів є основні засоби. Також в їх склад, (якщо взяти за основу дані, що відображаються у фінансовій звітності, зокрема статті 1 розділу Балансу) входять нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, інвестиційна нерухомість, інші необоротні активи, необоротні активи, утримувані для продажу тощо.

Враховуючи те, що в сучасних умовах широко розвивається міжнародне співробітництво, створюються спільні підприємства, ведеться зовнішньоекономічна торгівля товарами, сировиною, продуктами і послугами, головним завдання кожного підприємства є ведення обліку та формування звітності у форматі зрозумілому для іноземних контрагентів, особливо потенційних і чинних інвесторів. У зв'язку з цим застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності відіграє дедалі важливішу роль в процесі діяльності підприємств в умовах ринкової економіки.

Дослідженнями, що пов'язані з оцінкою та обліком необоротних активів відповідно до вимог МСФЗ займаються ряд вітчизняних і зарубіжних науковців. Серед них Адамик О.В., Аткинсон Е.А., Бенько І.Д., Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф., Войнаренко М.П., Голов С.Ф., Датар Ш., Друрі К., Лазаришина І.Д., Лучко М.Р., Кафка С.М., Костюченко В.М., Олійник О.В., Остап'юк Н.А., Парасій-Вергуненко І.М., Портер М., Сисюк С.В., Сопко В. В., Фостер Дж., Хонгрэн Ч.Т., Хорунжак Н.М., Шанк Дж.К. та інші.

Аналіз наукової літератури та чинної практики свідчить, що в сучасних умовах оцінка та облік необоротних активів за МСФЗ вимагає подальших досліджень. Пояснюється це зовсім не недостатністю інтересу науковців і

практиків, а тією специфікою, яка вимагає теоретичного осмислення та розвитку. Окрім цього, завжди актуальною є для суб'єктів господарювання проблема розвитку нових технологій управління необоротними активами з метою активізації інтересу до поліпшення інвестиційного клімату, в тому числі залучення іноземних інвесторів.

У зв'язку з цим актуальними питаннями, на які слід звернути увагу в наукових дослідженнях є: дослідження сутності необоротних активів та їх класифікації; опрацювання проблем оцінки, обліку та інформаційної бази й інструментарію контролю за їх використанням; удосконалення методики оцінки і обліку, формування звітності тощо.

З огляду на це, метою написання роботи є теоретичне обґрунтування засад переходу на міжнародні стандарти оцінки та обліку необоротних активів, удосконалення методичних і організаційних засад облікового відображення через використання концепцій, реалізованих в МСФЗ і врахування потреб системи управління в питаннях контролю за такими активами.

Для досягнення поставленої мети магістерської роботи передбачено виконання таких завдань:

- розвинути дослідження економічної сутності необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом;
- розкрити зміст оцінки необоротних активів як основи їх ефективного використання;
- дослідити особливості класифікації необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку;
- проаналізувати особливості діяльності та структури суб'єктів господарювання і їх вплив на облік необоротних активів;
- визначити специфіку та розвинути положення формування облікової політики щодо оцінки необоротних активів;
- дослідити практику обліку необоротних активів за МСФЗ;

- провести аналіз і розвинути методичний інструментарій щодо відображення інформації про необоротні активи в звітності;
- розвинути теоретичні засади і провести оцінку практики ведення контролю необоротних активів.

Об'єктом дослідження є процес використання необоротних активів. Предметом дослідження виступає комплекс теоретико-організаційних і методичних питань оцінки, обліку, контролю та формування звітності за вимогами МСФЗ в частині необоротних активів.

Для досягнення поставленої мети і виконання завдань роботи використано певну сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: порівняння й узагальнення – для встановлення сутності необоротних активів і їх класифікації; оцінка, аналіз, синтез – при встановленні особливостей оцінки, обліку, формування звітності та контролю, а також розробці пропозицій з їх удосконалення; графічні, табличні прийоми та статистичне дослідження – в процесі виявлення тенденцій і динаміки необоротних активів вітчизняних суб'єктів господарювання.

Інформаційну базу магістерської роботи склали: монографічні та іншого роду наукові праці зарубіжних і вітчизняних вчених, наукова друкована періодика й фахові видання, електронні матеріали у вільному доступі в мережі Інтернет, первинна й зведена облікова документація НАК «Нафтогаз України», рекламні інформативні матеріали компанії тощо.

Наукова новизна одержаних в процесі виконання магістерської роботи результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці конкретних практичних рекомендацій щодо удосконалення методики й організації оцінки, обліку, формування звітності і контролю необоротних активів у світлі вимог МСФЗ.

Практичне значення результатів дослідження полягає у в тому, що використання пропозицій з удосконалення оцінного, обліково-аналітичного забезпечення та формування звітності щодо необоротних активів відповідно

до вимог МСФЗ дозволить досягти отримання доречної й актуальної інформації для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію їх використання, що в конкурентному середовищі є важливим завданням кожної управлінської системи.

За результатами дослідження опубліковано тези «Особливості обліку необоротних активів за МСФЗ» (Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»), статтю «Понятійна сутність необоротних активів і проблеми їх ідентифікації» («Глобальні та національні проблеми економіки»).

## **РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ**

### **1.1. Сутність необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом**

Функціонування в сучасних економічних умовах суб'єктів господарювання вимагає наявності різного роду активів. Найбільш високовартісними з них і вагомими для провадження виробництва є необоротні активи. Вони забезпечують не лише умови (будівлі, споруди), а й власне саме виробництво (обладнання, технічні лінії, станки і т.п.).

Швидкий розвиток міжнародних інтеграційних зв'язків і процесів, які активно впливають на характер соціально-економічних, політичних і інших видів відносин вимагає створення умов для вироблення єдиних підходів у питаннях оцінки активів і розуміння їх сутності.

Для цього, в першу чергу, слід дослідити визначення поняття «необоротні активи», адже не секрет, що в різних науках (економтеорії, фінансах, бухгалтерському обліку) і практиці його розглядають по різному. Більше того, для їх ідентифікації часто вживають не лише це поняття, а й інші назви (основний капітал, необоротні засоби, фіксовані активи, довгострокові активи тощо). Об'єднує ці поняття одна важлива характеристика – довготривалість використання в процесі діяльності.

Окрім цього, в сучасних умовах розвитку економіки ключовим чинником успішної діяльності підприємств є саме їх забезпеченість необоротними активами та ефективне використання останніх в процесі господарювання. Попри це, в українському законодавстві відсутнє чітке трактування поняття «необоротні активи». Зокрема, у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» подається таке трактування: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [21].

Дещо уточнює склад і специфіку цього виду активів подальша розшифровка, яка надається стандартом й стосується періоду використання, переліку складових (рис. 1.1).

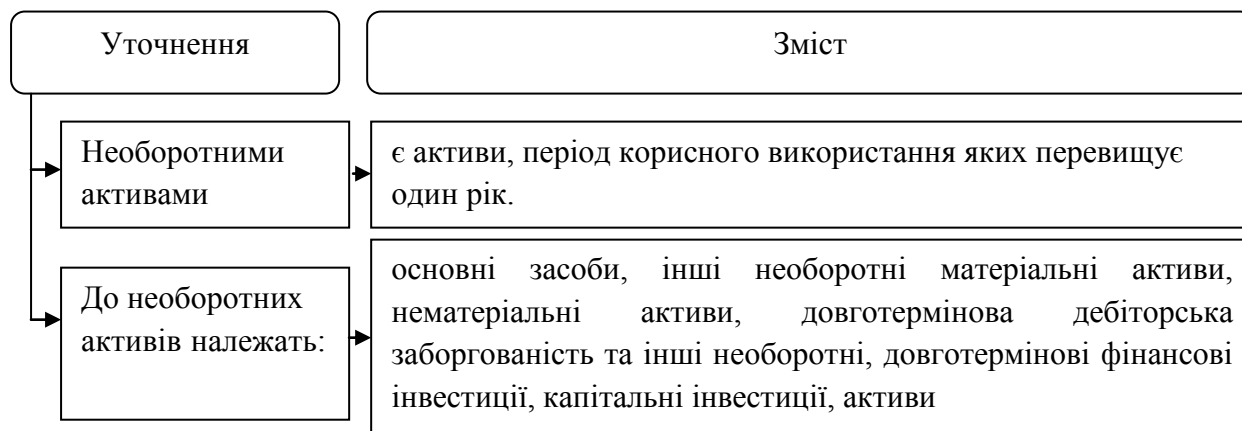


Рис. 1.1. Тракткування понять в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі [21]

В зарубіжній обліковій практиці поняття «необоротні активи» також позначається з використанням різних слів і словосполучень: власність, матеріальні активи, постійні активи; споруди і обладнання тощо. Національні стандарти бухгалтерського обліку вдосконалювались та опрацьовувались з врахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, саме тому П(С)БО на рахунок обліку необоротних активів має ряд спільних моментів та етапів з МСФЗ [42, с.53].

Аналітичний огляд і дослідження позицій українських науковців і практиків щодо трактування понять, пов'язаних з ідентифікацією необоротних активів свідчить про обстоювання ними різних позицій. Так, М.В. Півторак вважає, що в П(С)БО 2 «Баланс» термін «необоротні активи» вжито не досить коректно щодо тих об'єктів, які він об'єднує. При цьому, названий автор вважає, що єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу [60, с. 6].



Акцент на змістовому насиченні поняття «необоротні активи» в даному випадку також не досить логічний, адже з позиції ринку, земля є також предметом купівлі-продажу в більшості країн. Тож з цієї позиції вона також перебуває в обороті, принаймі торговому. Інша річ, коли сприймати її як об'єкт, що не може бути ліквідований і замінений іншим, новим. В такому контексті підхід щодо необоротності землі дійсно є аргументованим. Попри це, з точки зору обліку він надзвичайно дискусійний.

Щодо цієї дискусії слід вказати на позицію Я.В. Соколова, який стверджує, що поділ активів на оборотні та необоротні є цілком умовним і ще з часів Л. фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту [74, с. 491].

Саме така позиція є більш переконливою та аргументованою. В Україні необоротні активи, якщо оцінювати їх склад за змістом статей у балансі (Розділ 1) включають; нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції; основні засоби; інвестиційну нерухомість; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції (1) які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; 2) інші фінансові інвестиції); довгострокову дебіторську заборгованість; відстрочені податкові активи; інші необоротні активи.

В зарубіжній практиці обліку поняття необоротних активів часто ототожнюється з основним капіталом, який вважається складовою майна підприємства (або його активом). Вживання різних термінів для ідентифікація цього виду активів часто пов'язують особливостями перекладу термінів з різних мов. На це звертає увагу В.С. Семйон, яка стверджує, що англійською мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо [70, с.161].

З позиції дослідження правильності ідентифікації необоротних активів вживання прикметників для їх характеристики можна пояснити потребою конкретизації складу (фіксовані активи), строку використання (довгострокові

активи), або інших важливих для системи управління ознак. В економічній літературі, як свідчить наше дослідження, багато науковців (А. Н. Азрилян [6], П. Г. Мельник [46], С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устинко, С. І. Юрій [49] та інші) акцентують увагу на строках використання необоротних активів, а саме більше 1 року.

Не менш важливою ознакою науковці вважають той факт, що такі активи багаторазово беруть участь у виробничому процесі. Такої позиції дотримуються А. Н. Азрилян [6], В.Т. Бусел [8], А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин, Т. С. Смовженко [22; 23; 24], В. Г. Золотогоров [25], Л. Г. Мельник [46], С. В. Мочерний [49], Дж. Сігел, Дж. Шім [71] та інші.

Низка авторів схиляються до думки, що необоротні активи є часткою капіталу підприємства (А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин, Т. С. Смовженко [23], С. В. Мочерний та інші [49]).

П(С)БО 2 «Баланс», яке було відмінене у 2013 році, трактувало активи відповідно до МСФЗ 16 «Основні засоби»: активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [83]. Крім того, критерії визнання активів аналогічні в більшості країн. Єдина відмінність полягає в тому, що в окремих країнах виділяється вартісний критерій віднесення активів до оборотних чи необоротних засобів. Зокрема, в Республіці Білорусь ліміт вартості основних засобів становить не більше 30 мінімальних заробітних плат за одиницю, в Республіці Молдова – не більше 1000 леїв, в Україні – 6000 гривень тощо.

У зарубіжній обліковій практиці поняття необоротні активи позначаються різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в єдину групу – основні засоби; в Росії – необоротні активи включають нематеріальні активи, основні засоби та

доходні вкладення в матеріальні цінності; в інших країнах – це довгострокові активи [57, с. 199].

Не заглиблюючись у більш детальний аналіз позицій науковців і пояснення термінів, що подаються в нормативних документах, зауважимо, що проблема виведення єдиного означення пояснюється щонайменше двома причинами. По-перше, розглядом цього виду активів під кутом зору економічної та облікової їх сутності та специфіки. По-друге, через схожість мовних термінів, особливо якщо мова багата на синоніми. Таким чином, відсутність однозначності дещо ускладнює не лише розумінні, а й облікове відображення необоротних активів.

В. С. Семейон, зокрема зауважує, що в іноземній літературі часто немає об'єднуючого терміну, а відображаються окремі складові довгострокових засобів – основні засоби, нематеріальні активи тощо. У радянський період розвитку економіки нематеріальні активи як такі не існували, тому необоротні активи носили назву основних засобів чи основних фондів, особливістю яких була матеріально-речова форма [70, с.161].

Проведене дослідження термінологічного апарату дозволяє по-першу, узагальнити основні характеристики, які найбільшою мірою вказують на сутність необоротних активів: належність до категорії «майно» та «капітал», тривалий строк використання, участь у виробництві тощо. По-друге, свідчить, що існують мовні смислові ознаки, такі що пов'язані з особливостями перекладу не лише з англійської, а й з інших мов. Наприклад, з російської: «внеоборотные активы» можуть бути перекладені як позаоборотні активи, що українською мовою сприймається як ті, котрі знаходяться поза оборотом).

Аналіз змісту МСФЗ вказує на той факт, що досліджуване поняття може бути ідентифіковане в такій інтерпретації: довгострокові або необоротні активи – це активи, від яких очікується економічна вигода впродовж декількох років. При цьому слід вказати на факт відсутності чіткого означення такого роду активів. Натомість Міжнародний стандарт

фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [52] містить лаконічне означення, недоліком якого є те, що воно подається як означення через означення: непоточний актив – актив, що не відповідає визначенню поточного активу.

Вирішення дилеми категорійного означення поняття «необоротний актив» лежить в площині узгодження загальноекономічного (з позиції економічної теорії) та бухгалтерського підходу. При цьому варто визнати, що в Україні традиційно існує прагнення адаптувати вже існуючі категорії та поняття до вимог МСФЗ. Тому поняття непоточний актив не прижився ні в практиці, ні в теорії облікової науки.

Якщо пов'язати необоротні активи з теорією капіталу, то вони, безумовно, є його важливою складовою. Натомість в бухгалтерському обліку, це актив з тривалим строком використання. Загалом основою українського поділу активів підприємства на оборотні й необоротні (або їх ще часто називають основні) виступає класичний поділ капіталу на основний і оборотний.

Зміна усталених традицій, особливо в питаннях, які належать до компетенції бухгалтерського обліку вимагає автоматичного їх узгодження з іншими науками, зокрема статистикою (більш конкретно статистикою фінансів). Тому є суттєві проблемні питання, які також вимагають вирішення в нормативно-правовому полі. В цьому плані ліберальною виявилась термінологічна інтерпретація понять, що закріплена в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Попри взяття за основу їхньої розробки Міжнародних стандартів, насправді термінологічний апарат лише частково відповідає останнім. Власне саме це є суттєвою перешкодою для розуміння економічних показників потенційними іноземними інвесторами, а також створює перешкоди при формуванні звітності українських підприємств за вимогами МСФЗ.

Повертаючись до статистики, слід зауважити, що необоротні активи в Україні в останні роки характеризуються негативною динамікою (табл. 1.1 та 1.2).

Таблиця 1.1

Показники балансу великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності (2016 р., тис. грн.)\*

	Актив					
	необоротні активи		оборотні активи		необоротні активи та групи вибуття	
	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.
<b>Усього<sup>1</sup></b>	<b>30570595,4</b>	<b>29565341,1</b>	<b>48719067,0</b>	<b>52439609,4</b>	<b>14490,0</b>	<b>13882,0</b>
сільське, лісове та рибне господарство	194865,4	199543,2	1395706,1	1509493,2	–	–
промисловість	16832231,8	16378651,2	30558194,6	33287969,3	529,0	529,0
будівництво	76063,3	84449,7	1887331,7	1955428,4	–	–
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2305488,3	2290331,9	6237130,9	7248313,3	731,0	330,0
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2630612,2	2549786,2	4511683,0	4277510,6	315,0	315,0
тимчасове розміщення й організація харчування	375104,0	376590,0	9531,0	9806,0	12915,0	12708,0
інформація та телекомунікації	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
фінансова та страхова діяльність	277370,0	285848,0	1132731,0	866934,0	–	–
операції з нерухомим майном	2281682,2	1886425,3	1207857,3	1725216,4	–	–
професійна, наукова та технічна діяльність	39705,0	28669,0	667541,0	558198,0	–	–
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	5504717,3	5434647,7	1102407,6	989507,4	–	–
освіта	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	41832,8	39829,7	7053,1	8752,5	–	–
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	–	–	–	–	–	–
надання інших видів послуг	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>

Примітка: \* - джерело [75]

Таблиця 1.2

Показники балансу великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності (2017 р., тис. грн.)

	Актив					
	необоротні активи		оборотні активи		необоротні активи та групи вибуття	
	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.	на 1 січня 2016р.	на 31 березня 2016р.
<b>Усього<sup>1</sup></b>	<b>28998282,1</b>	<b>29874058,5</b>	<b>67005275,5</b>	<b>65888450,2</b>	<b>13776,1</b>	<b>13549,1</b>
сільське, лісове та рибне господарство	228751,8	228456,2	1854069,0	1909356,1	–	–
промисловість	15330672,4	15850230,9	35216797,4	36040904,2	522,0	522,0
будівництво	79343,0	80267,0	2158499,0	2152031,6	–	–
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	1964834,2	2399718,3	13211694,7	12118111,6	530,1	597,1
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2918673,2	2853127,5	8577473,2	8015602,4	315,0	375,0
тимчасове розміщування й організація харчування	671440,4	665805,5	286539,5	307365,8	12409,0	12055,0
інформація та телекомунікації	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
фінансова та страхова діяльність	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
операції з нерухомим майном	3041446,3	3032118,2	2053521,6	2055035,5	–	–
професійна, наукова та технічна діяльність	118620,0	126815,0	764511,0	775036,0	–	–
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	4551884,1	4544497,8	2115548,9	1939779,6	–	–
освіта	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	54606,0	54987,2	11332,6	13522,6	–	–
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>
надання інших видів послуг	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>	... <sup>2</sup>

<sup>1</sup> За видом економічної діяльності «Сільське, лісове та рибне господарство» інформацію наведено без урахування рослинництва, тваринництва та змішаного сільського господарства, які відслідковуються тільки в річній звітності. <sup>2</sup> Дані вилучено з метою забезпечення виконання Закону України «Про державну статистику» щодо конфіденційності інформації.

**Примітка:** \* - джерело [75]

З таблиць 1.1 та 1.2 видно, що обсяг необоротних активів за рік знизився. Більш наочно це можна побачити, якщо відобразити статистичні показники у вигляді графіка (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Динаміка статистичних показників щодо оборотних і необоротних активів суб'єкті господарювання України за 2016-2017 рр., тис. грн.

Примітка: \* - сформовано на основі [75]

З рис. 1.2 чітко простежується різке падіння обсягів необоротних активів в цілому по національній економіці України. Прозора, неупереджена й правдива інформація про активи, в тому числі необоротні, надає більш широкі можливості та перспективи для зростання економічного співробітництва. Для порівняння якщо взяти статистичні дані нашого близького європейського сусіда – Чеської республіки, то динаміка показників щодо довгострокових активів і групи вибуття, класифікованих як утримувані для продажу свідчить про їх спад до 2015 року, потім різке зростання в 2016 році та поступовий спад у 2017 році (за даними банківського сектору) (рис. 1.3).

Офіційні статистичні дані про обсяги необоротних активів у світовому масштабі за останні 5 років, запити щодо яких були здійснені в процесі дослідження у вільному доступі на доступних нам ресурсних базах даних виявилися відсутніми. Слід визнати, що платний доступ до них існує, однак для проведення аналізу показників нами використано дані, що є у вільному доступі. Вони стосуються 2008-2012 рр., зокрема ще щодо такої країни як Норвегія.

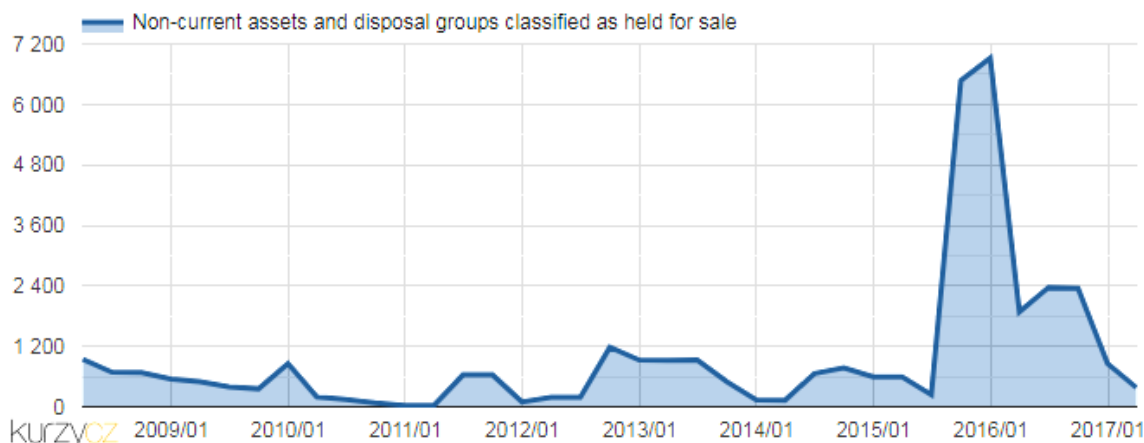


Рис. 1.3. Показників щодо довгострокових активів і групи вибуття, класифікованих як утримувані для продажу, млн. євро\*

Примітка: \* - сформовано на основі [90]

За офіційними статистичними даними в Норвегії основні засоби та поточні активи значно зросли. Основні засоби, що складають 71% загальних активів, зросли приблизно на 46 млрд. норвезьких крон, тоді як поточні активи, які становлять 29 відсотків загальних активів, зросли на 39 млрд. норвезьких крон. Загальні активи за кордоном зросли на 64 млрд. Норвезьких крон або на 4,7% з першого кварталу 2011 року до першого кварталу 2012 року (рис.1.4).

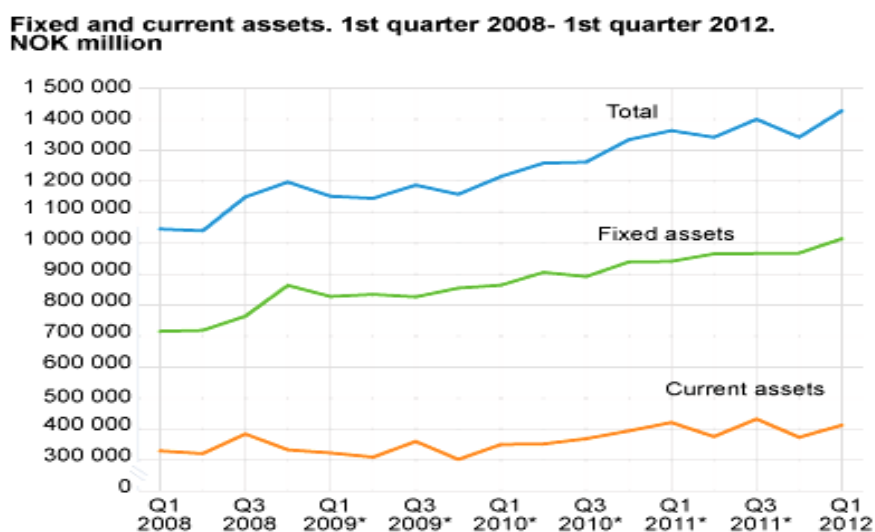


Рис. 1.4. Динаміка необоротних (фіксованих) і оборотних активів Норвегії, млн. норвезьких крон

Примітка: \* - сформовано на основі [88]



Як бачимо, активи в іноземних державах суттєво підвищуються, в тому числі і необоротні. В цьому контексті Україна, на жаль, займає дещо інші позиції. Проте, можливо поясненням цього факту може бути відсутність даних (у зв'язку з належністю до комерційної таємниці) за деякими галузями національної економіки.

Інтеграція України у європейський простір та розширення міжнародної співпраці, в тому числі пов'язаної зі здійсненням експортних операцій та збільшенням кількості суб'єктів з іноземними інвестиціями, вимагає забезпечення більшої прозорості й співставності облікових даних. В такому випадку є необхідність максимальної адаптації української системи обліку до міжнародних вимог, котрі втілені у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). З огляду на це, реформування української системи бухгалтерського обліку з метою приведення її принципів у відповідність з МСФЗ має бути таким, щоб охоплювати всі об'єкти, в тому числі необоротні активи. Чинна практика обліку, особливо у суб'єктів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність вимагає спрямування на розширення застосування підходів МСФЗ. Для формування цілісної концепції удосконалення НП(С)БО та розробки зрозумілих і прозорих методик обліку та оцінки його об'єктів, доцільно проводити дослідження специфіки й основних відмінностей у порядку облікового відображення за МСФЗ та ГААР. В цьому контексті акцент також слід зробити на існуючі недоліки обліку в Україні, розбіжностях в системах оцінки тощо.

Справедливим є твердження Н. П. Мощенко, що система бухгалтерського обліку як важливий елемент інфраструктури сучасної світової економіки характеризується різними способами підготовки інформації для зовнішніх користувачів. Так, існує три системи підготовки та подання інформації про стан, рух грошових коштів і результати діяльності підприємства: ГААР США (загально визнані облікові принципи США), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), система підготовки звітності транснаціональними корпораціями [50, с. 8].

Дослідження чинного нормативно-правового регулювання обліку необоротних активів дає підстави стверджувати, що в українському законодавстві (зокрема Законах) поняття «необоротні активи» не ідентифікується. Однак в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», сформульоване таке означення: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [63].

Фактично таке означення ідентичне з тим, яке подається в міжнародних стандартах. Проте, якщо врахувати, що до оборотних активів, як зазначено у П(С)БО 27 відносяться «грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [63], то чітке уявлення про необоротні активи важко отримати.

Тому для уточнення з урахуванням сутності таких активів, можна використовувати таке означення: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди.

Для дослідницьких і облікових цілей таке означення прийнятне та обґрунтоване. Також воно вказує на основні характеристики таких активів і акцентує увагу на проблемі оцінки. До слова, вітчизняна облікова практика є реальним підтвердженням існування проблем, пов'язаних з оцінкою необоротних активів. Теоретичне обґрунтування методики, вирішення питання категорійного та понятійного апарату щодо оцінки необоротних активів, з огляду на це, – достатньо актуальний напрям наукових пошуків, який варто реалізувати в магістерському дослідженні для вироблення цілісної концепції обліково-аналітичного забезпечення таких активів. Особливо актуально це з точки зору підходів, визначених МСФЗ і можливостей їх застосування в українській обліковій практиці.

## **1.2. Оцінка необоротних активів як основа їх ефективного використання**

З позиції розі та значення оцінки для забезпечення об'єктивності даних про об'єкти обліку, в тому числі необоротні активи, слід визнати, що підходи до її провадження вимагають детального аналізу. Оцінка в класичному первинному її розгляді в теорії є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Завдяки її використанню отримується порівняльна інформація про об'єкти обліку в грошовому вимірнику. Саме завдяки цьому можливий адекватний та рівноцінний обмін активами.

О. С. Кірей, досліджуючи проблеми обліку необоротних активів в частині їх оцінки справедливо зазначає, що остання використовується як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. І від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві [30, с. 419].

Наслідком застосування різних способів, методів оцінки, а також відповідних їм схем облікового відображення даних в бухгалтерському обліку є відповідна інформація у звітності. Остання, в свою чергу, визначає показники фінансового стану підприємства, позначається на структурі майнового стану, а також має вплив на ефективність діяльності загалом. При цьому досягнення кращих результатів впливає саме з системи управління активами і пасивами, яке тим буде тим кращим, чим точнішою буде вихідна облікова інформація на якій базується прийняття рішень.

В результаті реформування вітчизняної облікової системи відбулися зміни у методології бухгалтерського обліку. З'явилися нові види та підходи до оцінки (за справедливою, теперішню вартістю тощо).

У понятійно-категоріальний апарат бухгалтерського обліку увійшло поняття «корисність» активів, яке має своє вартісне вимірювання й істотно впливає на їх оцінку [30, с. 419].

Загалом в практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання почали більш широко використовувати управлінські важелі підвищення ефективності, що вимагає удосконалення інформаційної бази та врахування нових, в тому числі альтернативних варіантів аналітичних оцінок.

Такий підхід не суперечить вимогам МСФЗ. Адже в переважній більшості розвинених зарубіжних країн, які беруть їх за основу, система обліку підпорядкована не лише підготовці звітності для цілей контролю з боку державних органів, а й, в першу чергу, формуванню інформаційної бази управління, тобто для внутрішніх потреб. В такому разі оцінка як вираження майна підприємства у грошовій формі та засіб узагальнення даних про нього в системі бухгалтерського обліку та звітності є важливим елементом формування такої бази. Різні науковці по своєму позиціонують оцінку (рис. 1.5), однак всі вони вважають її ключовим елементом ефективного управління ресурсами та майном підприємства в цілому.

При цьому з авторських означень можна зробити висновок, що оцінка являє собою як абсолютно точне з позиції обліку встановлення вартості об'єктів обліку, так і приблизні величини, котрі встановлюються підприємством з урахуванням власного досвіду та наявної зовнішньої інформації. Види оцінки зумовлюються різною метою її здійснення, а також залежать від запитів користувачів інформації.

Щодо оцінки необоротних активів, то як об'єкт обліку їх можна визнати якщо існує імовірність одержати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і оцінка може бути вірогідно визначена. Правильність оцінки таких активів має суттєве значення, адже такі дані розкривають у фінансовій звітності та в подальшому використовують при прийнятті управлінських рішень.

Автор, джерело	Зміст означення
Кужельний М. В. [38, с. 15]	Оцінка не лише складова бухгалтерського обліку, а є його діючою контролюючою функцією фінансового стану.
Крупка Я. Д. [36, с. 31]	Оцінка ґрунтується на затратному методі.
Ловінська Л. Г. [40, с. 26]	Як складова методу бухгалтерського обліку, оцінка має ряд функцій: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.
Малюга Н. М. [45, с. 24]	Оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [66]	Поняття оцінки присутнє в тлумаченнях принципів бухгалтерського обліку, сутності активів, зобов'язань, доходів і витрат, змісту облікової політики тощо.
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [9]	Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Рис. 1.6. Тракткування поняття оцінки в різних джерелах\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі дослідження відповідних літературних джерел

Більше того, оцінка необоротних активів, як свідчить практика, безпосередньо впливає на розмір капіталу, який є у наявності на підприємстві, що, в свою чергу, позначається на коефіцієнтах, що характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Різні підходи до трактування оцінки пов'язані, як уже зазначалося з різною метою її здійснення. Проте для бухгалтерського обліку важлива точність, а тому визначення, яке подається в нормативно-правових документах, які регламентують його організацію, має бути чітким і

однозначним. Проте вітчизняні П(С)БО хоч і базуються на врахуванні міжнародних облікових стандартів насправді мають деякі відмінності від Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку. При цьому ці відмінності стосуються як низки положень, так і назв та нумерації названих документів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння законодавчої бази України та МСБО з питань ведення обліку та оцінки необоротних активів\*

Статті балансу (Необоротні активи)	П(С)БО	Міжнародні стандарти
Нематеріальні активи	П(С)БО 8	МСБО 38
Незавершені капітальні інвестиції	П(С)БО 18, П(С)БО 28	МСБО 11, МСБО 36
Основні засоби	П(С)БО 27, П(С)БО 33, П(С)БО 7, П(С)БО 14, П(С)БО 28	МСФЗ 5, МСФЗ 6, МСБО 16, МСБО 17, МСБО 36
Довгострокові біологічні активи	П(С)БО 30, П(С)БО 28	МСБО 41, МСБО 36
Довгострокові фінансові інвестиції	П(С)БО 12, П(С)БО 13, П(С)БО 28	МСФЗ 7, МСБО 28, МСБО 32, МСБО 36, МСБО 39
Довгострокова дебіторська заборгованість	П(С)БО 10	МСБО 18
Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32, П(С)БО 28	МСБО 40, МСБО 36
Відстрочені податкові активи	П(С)БО 17, П(С)БО 28	МСБО 12, МСБО 36
Гудвіл	П(С)БО 19	МСБО 22
Інші необоротні активи	П(С)БО 7	-
Гудвіл при консолідації	П(С)БО 19	МСБО 22
Необоротні активи, утримувані для продажу	П(С)БО 27	МСФЗ 5

**Примітки:** \* - джерело [30, с. 420]

Необоротні активи за деякими означеннями – це всі активи, що не є оборотними, тобто які не відносять до грошових коштів та їх еквівалентів (крім обмежених у використанні), а також інші активи, які не призначені для реалізації чи споживання впродовж операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу.

Такі активи підлягають оцінці та визнанню. МСБО 16 «Основні засоби» зазначається, що оцінювати необоротні активи необхідно під час їх визнання, після визнання та якщо відбувається припинення визнання (рис. 1.7).

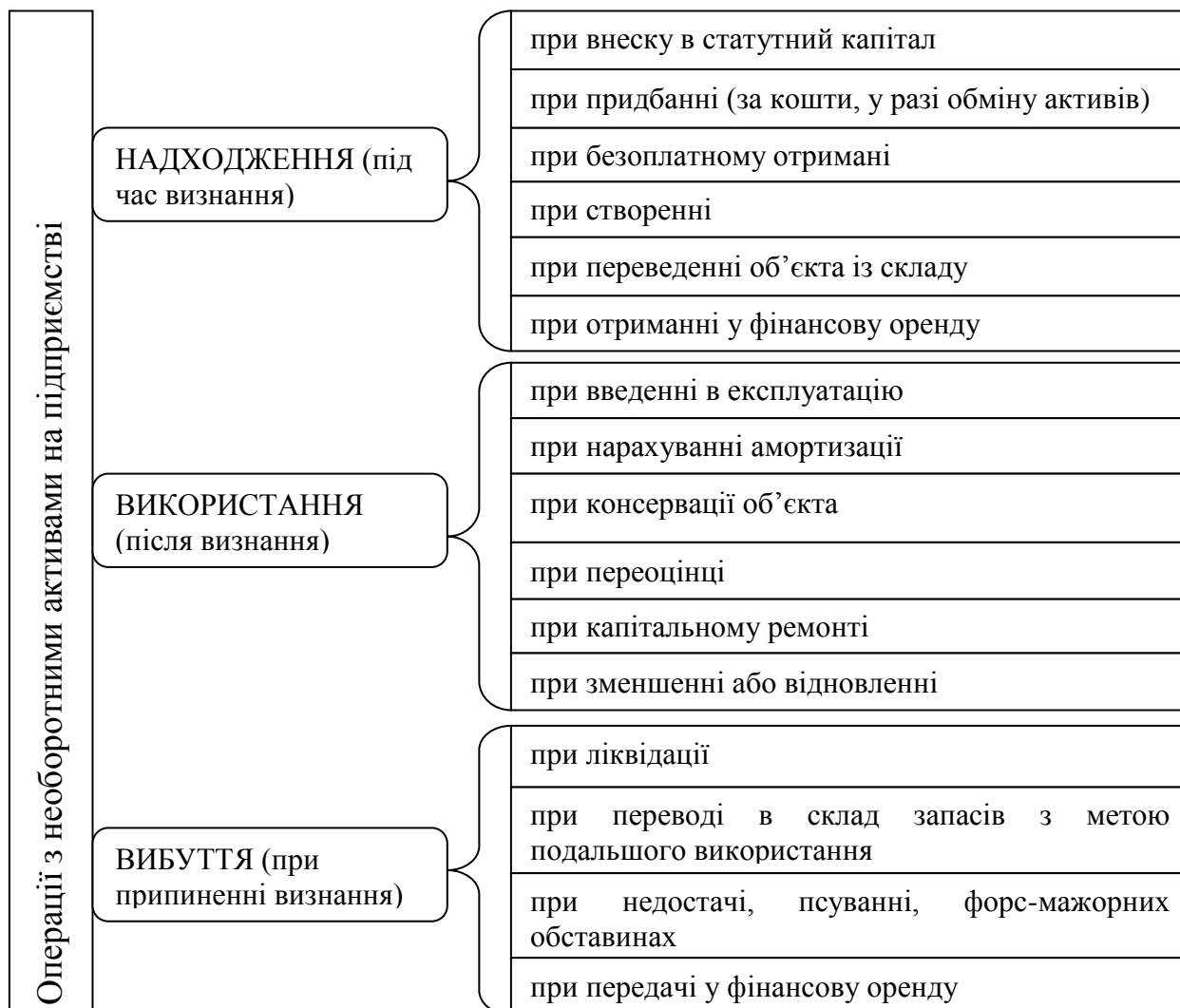


Рис. 1.7. Ситуаційні варіанти оцінювання необоротних активів відповідно до МСБО 16 «Основні засоби»\*

**Примітки:** \* - джерело [30, с. 421]

Щодо кожного з 3 вищевказаних на рис.1.7 процесів (надходження, використання, вибуття) є власні специфічні оціночні моменти. Зокрема, МСБО 16 містить рекомендацію щодо оцінювання об'єкта при надходженні за собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом лише коли: а) існує ймовірність, що завдяки об'єкту підприємство отримає майбутні економічні вигоди; б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити [54].

Щодо інших процесів (використання, вибуття), можуть бути використані інші моделі оцінки (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Рекомендовані міжнародними стандартами моделі оцінки необоротних активів\*

Регулюючий стандарт	Методи оцінки активів		Суть методу
IAS 2 Inventories у редакції грудня 2003 р. (До Inventories застосовується та із двох вказаних тут оцінок, яка є нижчою.)	Cost model	Модель собівартості	За сумою сплачених (або належних до сплати) грошових коштів чи їх еквівалентів, або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання
	Net realisable value	Чиста продажна ціна	За можливою ціною продажу, що визначається розрахунковим шляхом при нормальному ході справ, за мінусом: - витрат на завершення виробництва; - витрат, необхідних для здійснення продажу
IAS 16 Property, Plant and Equipment у редакції грудня 2003 р.	Cost model	Модель собівартості	- // -
	Revaluation model	Модель переоцінки	Шляхом індексування відповідно до індексу зростання вартості переоцінюваного активу. В обліку переоцінка відображається одним із двох методів: 1) пропорційним і 2) методом списання накопиченої амортизації
IAS 40 Investment Property у редакції грудня 2003 р.	Fair value model	Модель справедливої вартості	За поточною ринковою вартістю. Прибутки/збитки, що виникають при цьому, від зміни балансової вартості, відносяться на фінансовий результат
	Cost model	Модель собівартості	- // -
IAS 41 Agriculture у редакції 01.01.2001 р. Застосовується до оцінки Biological assets і Agricultural produce at the point of harvest	Fair value less estimated point-of-sale costs	Справедлива вартість за мінусом передбачуваних витрат на місці можливого продажу	За поточною ринковою ціною за мінусом витрат, які ймовірно можуть виникнути на місці майбутнього продажу, до яких належать: біржові збори, комісійні брокерам та дилерам, податки і мита, пов'язані з продажем

**Примітки:** \* - джерело [15]

В МСБО 16 (п.29) рекомендується після визнання необоротних активів, щоб підприємство самостійно закріпило у своїй обліковій політиці одну з моделей оцінки необоротних активів: а) модель собівартості; б) модель переоцінки [54].

Основні визначення, пов'язані з цим положенням подано нами у [Додатку А](#).



Застосовувати цю політику слід до всіх необоротних активів. Оцінка необоротного активу після його визнання є основою для формування балансової вартості необоротного активу в балансі.

Найбільш ємною та вартісною складовою необоротних активів, як свідчить дослідження балансів кількох підприємств, що займаються переробкою деревної сировини, в тому числі активів, які знаходяться у розпорядженні взятого за основу наукового пошуку ФОП, є основні засоби (ОЗ).

До них, згідно з рекомендаціями міжнародних стандартів слід відносити не лише активи, облік яких регулюється IAS 16 Property, Plant and Equipment. Окрім них до складу цієї групи активів пропонується включати активи, облік яких регулюється IAS 40 Investment Property, IAS 41 Agriculture та іншими, спеціальними стандартами, в тому числі, зокрема, IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.

Вітчизняна практика регулювання обліку основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби». Винятком є лише біологічні активи, облік яких регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Якщо проаналізувати вітчизняні вимоги щодо взяття на облік основних засобів, то вони наближені (адаптовані) до міжнародних. Зокрема, обліковують ОЗ, якщо є наміри експлуатувати їх в основній діяльності та з адміністративною метою більше часу, ніж один звітний період (рік). Окрім цього вони мають відповідати таким умовам:

- існує вірогідність отримання економічних вигід від використання;
- якщо об'єкт може бути достовірно вартісно оцінений.

Загалом варто визнати, що і визначення терміна «основні засоби», і критерій їх визнання в IAS 16 та П(С)БО 7 в цілому однакові. Обидва стандарти ідентифікують основні засоби як матеріальні активи з певним функціональним призначенням: виробничим, для виконання робіт/надання послуг, адміністративним, збутовим чи ін.

Щодо строку корисного використання (експлуатації), то він має бути тривалішим, ніж рік (більше 12 місяців). Більше того, обидва стандарти рекомендують за критерій визнання основних засобів (як і до всіх інших матеріальних актів) брати таку характеристику як отримання потенційних економічних вигод і можливість достовірного визначення вартості.

Новим для вітчизняної практики є врахування у складі необоротних активів інвестиційного майна (Investment property). За міжнародними стандартами – це майно, котре знаходиться в суб'єкта господарювання на правах власності або фінансового лізингу та утримується задля отримання інвестиційних доходів, а саме орендної плати або доходів від приросту капіталу, який втілений в цьому майні. Щодо останнього мають бути дотримані такі умови: воно утримується не з метою використання у виробничих чи адміністративних процесах, які відбуваються на самому підприємстві; воно не є товаром для продажу.

Організацію обліку цих активів регулює IAS 40. Натомість у вітчизняному переліку стандартів окремого П(С)БО для цього не прийнято. Тому для чого б необоротні активи не утримувалися підприємством, в тому числі ФОП (використання в процесі господарювання чи задля передачі в оренду), загальна методологія їхнього обліку, заодно як і оцінка, регламентується виключно П(С)БО 7.

В цьому стандарті подаються засади оцінки та пояснення відповідних понять. Зокрема, необоротні активи засоби оцінюють у системі обліку України за первісною вартістю. За П(С)БО 7 «Основні засоби» – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [64].

Відповідно до МСФЗ до первісної вартості основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів в робочий стан. Формування первісної вартості в інших

країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх [54].

Згідно рекомендацій МСФЗ, здійснюючи первісну оцінку необоротного активу, враховують його собівартість, тобто оцінка провадиться за сумою сплачених грошових коштів (їх еквівалентів) чи справедливою вартістю іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, або, якщо це доречно, за сумою, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з рекомендаціями інших МСФЗ [13, с. 167].

В питаннях оцінки, особливо щодо активів, які підлягають обміну чи продажу, за стандартами (як вітчизняними, так і міжнародними) рекомендується застосувати справедливу вартість. Проте застосування такої вартості щодо оцінки інвестиційного майна, в тому числі нерухомого, у вітчизняній практиці супроводжується проблемами, що пов'язані з наявністю високого рівня суб'єктивності та неоднозначності порядку її встановлення (визначення).

Щодо тих об'єктів необоротних активів, котрі оцінюються за справедливою вартістю, дані (інформація) не можуть бути неупередженими, адже така оцінка має дуже суб'єктивний характер.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не є самостійною оцінкою, яка може використовуватися як єдина база, а є комбінацією різних оцінок. Переважно основою для визначення справедливої вартості є ринкові ціни, встановлені на активних ринках, скориговані з урахуванням витрат на здійснення операції. За відсутності активного ринку або його недостатньої організованості для визначення справедливої вартості використовуються технічні способи оцінки, які базуються на основних методичних підходах (витратному, дохідному та порівняльному). Вибір способу оцінки

залежатиме від мети, з якою проводиться оцінка майна, його особливостей, а також нормативних вимог [77, с. 189].

Відповідно до МСФЗ до первісної вартості основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів в робочий стан. Формування первісної вартості в інших країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх [54].

Тобто найточнішою, як свідчить проведене дослідження, є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам, зокрема відповідності доходів і витрат. Щодо інших видів оцінки (ліквідаційної, залишкової вартості тощо) то і міжнародними і вітчизняними стандартами обліку вони також можуть бути достовірно визначені завдяки існуючим методикам обчислень.

Наприклад залишкова вартість в класичному розумінні – це різниця між первісною вартістю об'єкта необоротних активів і сумою нарахованої амортизації по ньому за одним із рекомендованих методів.

А щодо ліквідаційної вартості, то вона являє собою суму коштів або інших активів, які суб'єкт господарювання планує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання, за мінусом витрат, що пов'язані з продажем (ліквідацією).

Тобто ліквідаційна вартість має лише прогнозні значення, а остаточно вона може бути точно визначена тільки після закінчення строку використання активу та після його ліквідації.

В П(С)БО 7 «Основні засоби» вказано, що визначення ліквідаційної вартості не обов'язкове. Але, якщо за даними бухобліку вона визначена при введенні об'єкту в експлуатацію, то обнулити її для цілей податкового обліку

проблематично. Крім того при визначенні ліквідаційної вартості об'єкта обліку є ще одна, не менш вагома проблема. Вона пов'язана зі здійсненням оцінки активів у майбутньому. Остання залежить від впливу різних факторів, які часто складно достовірно врахувати, а тому така оцінка є досить умовною та приблизною. На практиці в даному випадку доцільно використовувати централізовані норми встановлених усереднених відсотків ліквідаційної вартості за конкретними групами ОЗ, що діятимуть для усіх підприємств.

В такому разі визначення амортизованої вартості буде більш об'єктивним. Також це дасть змогу уникнути розбіжностей в сумі ліквідаційної вартості однотипних активів і значно спроститься порядок її обчислення.

Не менш специфічним є питання оцінки необоротних активів, що утримуються для продажу. В до П(С)БО 27 рекомендується їх відображати у бухгалтерському обліку та звітності (балансі) за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Незважаючи на пряму вказівку в П(С)БО 27 на те, що згадану вище оцінку «необоротних активів на продаж» здійснюють саме на дату балансу, аналізуючи Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, можна дійти висновку, що правило найменшої оцінки починає діяти з моменту їх первісного визнання. Проте на відміну від МСФЗ 5 у П (С)БО 27 не вказано порядок визначення оцінки необоротних активів та групи вибуття на момент їхньої первісної класифікації [39, с. 136].

При перекласифікації такі активи переводять в групу тих, що утримуються для продажу й оцінюють за залишковою вартістю, а пізніше на дату складання балансу оцінюють за меншою з вартостей (або балансовою, або чистою вартістю реалізації). Суму коригування включають до інших витрат (доходів) звітного періоду.

Схема оцінки при цьому має такий вигляд, як показано на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Підходи до оцінки при перекваліфікації необоротного активу\*

**Примітки:** \* - сформовано самостійно на основі врахування чинної практики

Отже, в разі непродажу необоротного активу необхідно буде виконати низку додаткових дій: додатково нараховувати його амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Найбільш розповсюдженим методом вартісної оцінки основних засобів є оцінювання із застосуванням принципу справедливої вартості об'єкта, який має як переваги так і недоліки (рис. 1.9).

Кожен суб'єкт господарювання має право самостійного вибору підходів до оцінки необоротних активів, які визначені П(С)БО та МСФЗ, однак при цьому він зобов'язаний дотримуватися чинного українського законодавства (Податкового кодексу, Законів України, Постанов, інструкцій). Натомість МСФЗ в питаннях розкриття інформації про активи загалом і необоротні активи зокрема, містять суворих вимог, яких слід беззаперечно дотримуватись.

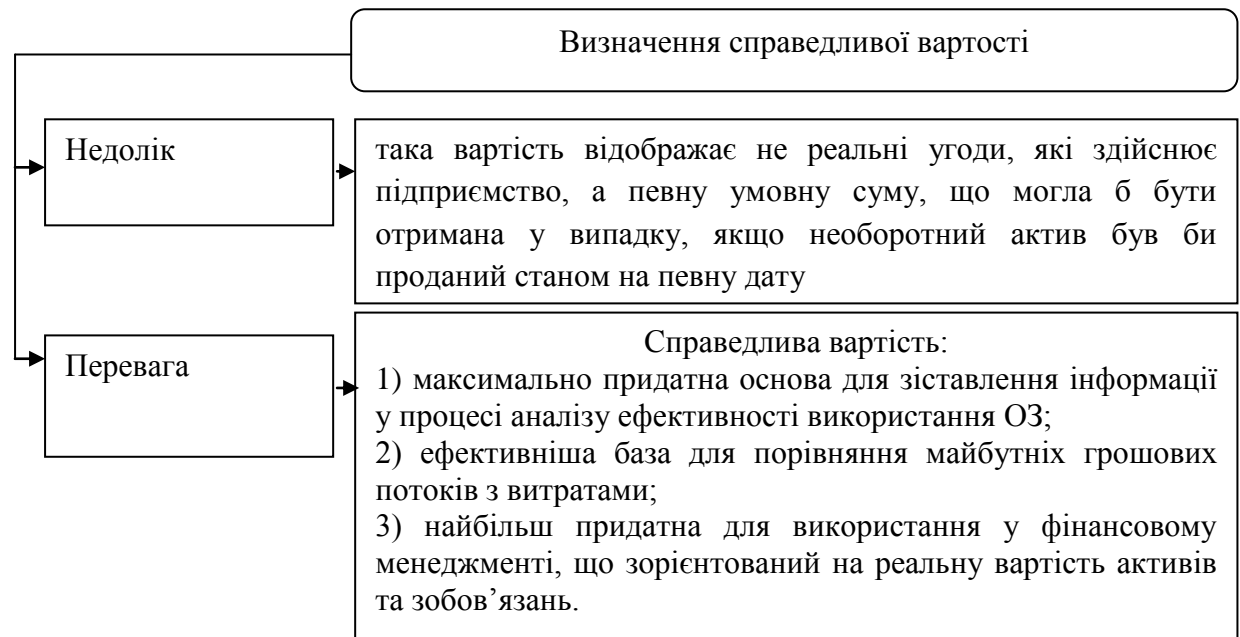


Рис. 1.9. Характеристика справедливої вартості як методу вартісної оцінки\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі [30]

Привнесення у вітчизняну облікову практику альтернативних підходів, особливо в частині бухгалтерського обліку, має на меті забезпечення підвищення якості інформаційної бази управління. Однак, одночасно створює проблеми в самій організації бухгалтерського обліку та обліковому відображенні об'єктів обліку. Тому в науковій думці ведеться дискусія щодо доцільності й недоцільності застосування МСФЗ. Наразі ця дискусія знаходиться в активній своїй фазі. Складність вирішення дилеми не означає, що застосування принципів МСФЗ має негативне значення. Швидше навпаки, є ряд позитивних моментів, які дійсно корисно використати в українській обліковій практиці.

Будучи складною економічною категорією необоротні активи мають і складну структуру, і різноманітний склад. Вище не було згадано такого важливого їх елементу суттєвої як нематеріальні та інші види активів. Облік яких (в частині оцінки методів їх списання) повністю відповідають вимогам МСФЗ. Проте це питання буде деталізоване у наступних параграфах магістерської роботи.

### 1.3. Класифікація необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку

Українська економіка в сучасних умовах перебуває у вкрай нестабільному стані. Соціальна та економічна напруга негативно позначається не лише на результатах діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання й призводить до зниження їх прибутковості. Вона має відповідний вплив і на обсяги виробництва. Про це свідчать статистичні дані що характеризують індекс промислової продукції (рис. 1.10)

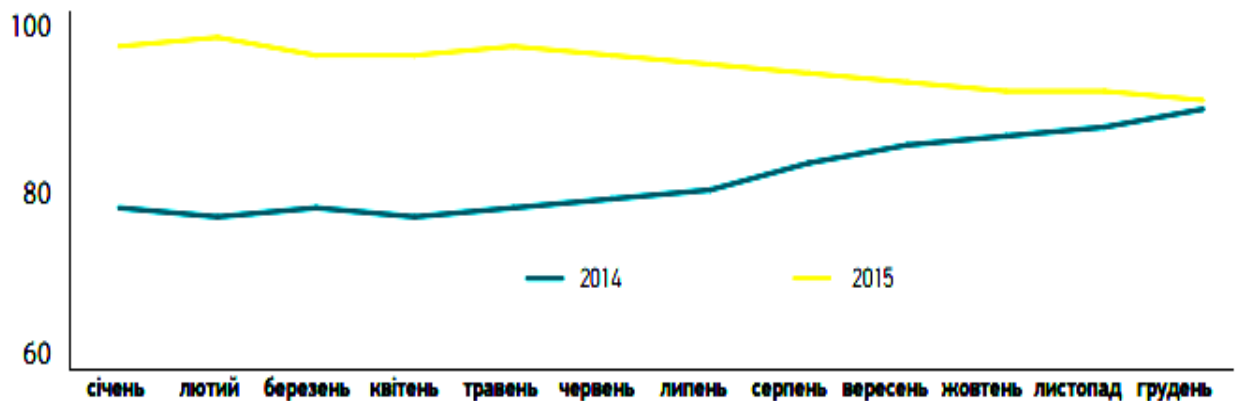


Рис. 1.10. Індекс промислової продукції (наростаючим підсумком у % до відповідного періоду попереднього року)\*

**Примітки:** \* - джерело Державний комітет статистики України

Як свідчить рис. 1.10 в грудні 2015 року індекс промислової продукції був дещо вищий, ніж 91 відсоток. Приблизно аналогічним був цей показник і у 2014 році. Тобто щорічно обсяг виробництва знижувався приблизно на 10 відсотків. В таких умовах важливим джерелом підвищення ефективності господарювання є раціональне використання наявних ресурсів. А необоротні активи, як забезпечувальна складова виробництва в цьому контексті не є винятком.



Безсумнівно, склад необоротних активів (НА) доволі різноманітний, в тому числі залежно від належності підприємства до тієї чи іншої галузі економіки, виду виробництва/діяльності та інших причин. Тому, з точки зору бухгалтерського обліку, вони вимагають правильного вибору напрямів деталізації інформації в розрізі їх складу, порядку й місця використання тощо. Саме це слугує важливим фактором формування та використання правильної і доцільної їх класифікації.

В обліковій системі України найбільш поширеними ознаками класифікації необоротних матеріальних активів є: за галузевою ознакою; за функціональним призначенням; за використанням; за ознакою належності; за видами тощо. Підсумовуючи наведене вище можемо побудувати відповідну схему класифікації необоротних активів за рядом ознак [7].

Класифікація необоротних активів в зарубіжних країнах відбувається таким чином: матеріальні довгострокові активи, нематеріальні довгострокові активи, довгострокові фінансові інвестиції [42].

Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горицька зазначають, що більшості зарубіжних країн необоротні активи поділяються на такі групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції [7, с. 87].

І.О. Бланк [5, с. 153-157] до активів підприємства відносить контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності. Науковець при цьому виділяє кілька класифікаційних ознак: за характером функціонування; за характером участі активів в різних видах діяльності підприємства; за характером фінансових джерел формування активів; за характером участі в господарському процесі з позицій особливостей їх обороту, відповідно до якої виділяє оборотні (поточні) та необоротні активи тощо. Саме остання

класифікація активів призначена для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В наукових колах і з позиції практиків для раціональної організації обліку обґрунтовується доцільність щодо використання класифікації за такими ознаками як тривалість використання, функціональний вид (зазвичай так, як передбачено в 1 Розділі балансу) тощо.

В. С. Семейон обґрунтувала класифікацію необоротних активів, в основу якої покладається функціональність (довгострокові засоби), матеріальність (матеріальні та нематеріальні активи), а також врахування структури статей балансу. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності науковець виділяє окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи [70].

В світовій практиці також розмежовують довгострокові активи на ті, що підлягають і не підлягають амортизації. Така інформація сприяє підвищенню якості та ефективності аналізу наявності, стану та руху необоротних активів.

При цьому виокремлюють 3 групи необоротних активів, які відображаються у відповідних статтях балансу:

- матеріальні активи (мають речову форму, основна складова – основні засоби); нематеріальні активи (не мають речової форми);
- фінансові активи (інвестиції) (розкривається інформація про довгострокові фінансові інвестиції);
- інші необоротні активи (відображаються засоби, які не увійшли в попередні групи).

Такий поділ максимально адаптований до складання звітності, адже в балансах, складених відповідно до вимог МСФЗ, інформація відображається у розрізі саме таких статей.

Порівняння вимог П(С)БО та МСФЗ дозволяє зробити висновок про те, що у вітчизняних стандартах інформація більш деталізована. Натомість

міжнародні стандарти акцентують увагу тільки на основних питаннях щодо бухгалтерського обліку необоротних активів. Поясненням цього є те, що деталізація унеможливила б застосування міжнародних стандартів в різних країнах.

Порівняння вимог П(С)БО і МСФЗ щодо оцінки та обліку необоротних активів свідчить, що є потреба в узгодженні термінологічного апарату. Окрім цього для досягнення поліпшення інформаційної бази прийняття рішень і управління використанням необоротних активів слід значно розширити інформацію щодо них, яка продукується системою обліку. В цьому контексті важливо правильно визначити обсяг деталізації даних, структуру їх подання, в тому числі розріз за класифікаційними групами (у затребуваному користувачами форматі та обсягах).

В цьому випадку інформація може подаватися як у стандартизованому та уніфікованому вигляді, так і довільній формі для внутрішнього використання (для цілей управління).

Для вибору раціонального складу інформації щодо основних засобів, нематеріальних активів тощо, доцільно провести анкетування на підприємстві з метою виявлення рівня суттєвості тих чи інших даних для користувачів.

Міжнародні стандарти в цьому контексті надають більше прав щодо вибору кращих альтернатив в оцінці та обліковому відображенні необоротних активів, їх складу, руху та використання. Але, одночасно при переході на ведення обліку за МСФЗ в Україні слід пам'ятати про відповідне відображення інформації щодо необоротних активів у фінансовій звітності (за МСФЗ).

Для цього слід врахувати специфіку класифікації необоротних активів, яка рекомендується П(С)БО та МСФЗ.

Порівняльна таблиця 1.5 містить вибірку основних класифікаційних підходів і їхнє регламентування відповідними стандартами.

Таблиця 1.5

Класифікація матеріальних активів  
(за МСФЗ, національними П(С)БО та Планом рахунків)\*

№ рахунка	Назва рахунка	Стандарт, яким слід керуватися	
		У національному обліку	В обліку за МСФЗ*
10	1. Основні засоби		
101	Земельні ділянки	П(С)БО 7	IAS 16
102	Капітальні витрати на поліпшення земель	П(С)БО 7	IAS 16
103	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	П(С)БО 7	IAS 16
104	Машини й обладнання	П(С)БО 7	IAS 16
105	Транспортні засоби	П(С)БО 7	IAS 16
106	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	П(С)БО 7	IAS 16
107	Робоча та продуктивна худоба	П(С)БО 30	IAS 41
108	Багаторічні насадження	П(С)БО 30	IAS 41
109	Інші основні засоби	П(С)БО 7	-
11	2. Інші НМА		
111	Бібліотечні фонди	П(С)БО 7	-
112	Малоцінні необоротні МА	П(С)БО 7	-
113	Тимчасові (нетитульні) споруди	П(С)БО 7	-
114	Природні ресурси	П(С)БО 7	IFRS 6
115	Інвентарна тара	П(С)БО 7	-
116	Предмети прокату	П(С)БО 7	IAS 40
117	Інші необоротні МА	П(С)БО 7	-
15	3. Незавершені капітальні інвестиції	П(С)БО 7	IAS 40

**Примітки:** \* - джерело [15]

Таким чином, за вимогами П(С)БО 7 для цілей обліку (при визнанні та оцінці) необоротні активи поділяються на:

1) основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (пп. 5.1.2); будівлі, споруди та передавальні пристрої (пп. 5.1.3); машини та обладнання; транспортні засоби;

інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини (пп. 5.1.3); багаторічні насадження; інші основні засоби;

2) інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети покату; інші необоротні матеріальні активи.

У МСБО відсутня класифікація ОЗ, а в § 37 МСБО 16 як приклад наведена тільки умовна група активів. У жодному стандарті не згадується вартісний критерій розмежування ОЗ. Правда, в Концептуальній основі фінансової звітності розглянуто рівень суттєвості (розд. ЯХ11), величину якого слід установити в обліковій політиці для розмежування обліку активів або як ОЗ, або як запасів (§ 37 МСБО 16) [11; 12].

Клас основних засобів за МСБО – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. У МСБО виділені такі класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання ( п. 37).

Таким чином, класифікація основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7 дещо відрізняється. У МСБО 16 не виділяються інші необоротні матеріальні активи, які виділено у самостійну групу в П(С)БО 7. В МСБО 16 у фінансовій звітності слід розкрити інформацію для кожного класу основних засобів, а у П(С)БО 7 у примітках до фінансової щодо кожної групи основних засобів [34].

Існує щодо необоротних активів і ще один класифікаційний підхід – податковий. Його роль проявляється при виборі методу та нарахуванні амортизації. Цей підхід тісно пов'язаний також з бухгалтерським обліком. Класифікаційні групи, зокрема основних засобів та інших необоротних активів, які визначені пп. 138.3.3 ПКУ та їх взаємозв'язок з обліковим відображенням (класифікацією) узагальнено в [додатку Б](#). Завважте, такий поділ ґрунтується на визначенні ОЗ із пп. 14.1.138 ПКУ.

Зважаючи на наявність такого різноманіття підходів до класифікації необоротних активів важливим організаційним завданням, яке належить вирішити керівництву та фінансовим (бухгалтерським) службам і відповідальним посадовим особам є виявлення завдань та вимог системи управління до організації їх обліку.

Слід зауважити, що виконання цього завдання вимагає врахування низки важливих умов і чинників. Головні з них:

- встановлення мети обліку (для формування та подання звітності у відповідні державні органи; для внутрішніх потреб, для забезпечення інформацією інвесторів тощо);
- дослідження структури та величини суб'єкта господарювання (для встановлення рівня та потреб у деталізації інформації про необоротні активи);
- позиціонування підприємства на ринку (чи є потреба врахування вимог МСФЗ, тобто чи має суб'єкт господарювання зовнішньоекономічні виробничі та інвестиційні зв'язки);
- ставлення керівництва до запровадження й виконання заходів щодо підвищення ефективності використання необоротних активів тощо.

Вищевказаний перелік може бути деталізований більш конкретно залежно від того, яку мету ставить перед собою керівництво суб'єкта господарювання. Відповідно до цього будуть ставитися і завдання. В узагальненому вигляді основною вимогою до системи обліку необоротних активів є раціональність і ефективність.

Однак значний вплив на цей процес мають особливості необоротних активів, які вимагають не лише врахування в обліку, а й в управлінні в цілому. На це звертають увагу Н.Г. Радіонова та Л. М. Ременюк [67], котрі відносять до складу проблем організації обліку необоротних активів, зокрема такої їх важливої та ємної складової як основні засоби проблеми, які слід розмежовувати ними за 3-ма групами (організаційна, технологічна і документальна частини) (рис.1.11).

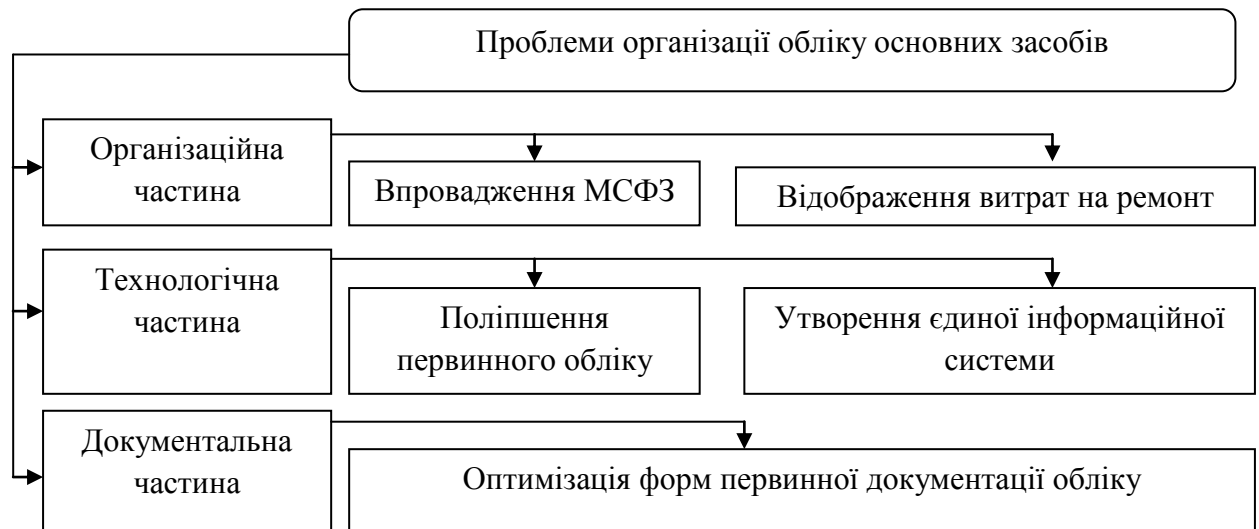


Рис. 1.11. Проблеми організації обліку основних засобів\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі [67]

Для вирішення цих проблем кожен суб'єкт господарювання має врахувати їх та вирішити через положення облікової політики. Виявлення та врахування не лише проблем, а й тих завдань які ставить система управління до обліку необоротних активів слід здійснювати з використанням анкетування. Його доцільно проводити щодо різних управлінських ланок і залучати відповідних працівників. Доцільну форму анкети подано нижче (табл. 1.6).

Таким чином проведене дослідження теоретичних основ оцінки і обліку необоротних активів згідно вимог МСФЗ, дозволяє зробити висновок, що є потреба у вирішенні проблеми категорійних означень, використанні зарубіжного досвіду облікового відображення таких активів, удосконаленні їх класифікації тощо.

Все це сприятиме підвищенню якості інформаційної бази прийняття управлінських рішень з питань раціонального використання необоротних активів, а також правильності орієнтування в системі тих інтеграційних процесів, які проявляються в умовах виходу на підприємства зовнішні ринки. Від стану активів і їх використання повною мірою залежить результативність його діяльності.

Таблиця 1.6

Анкета виявлення сильних і слабких сторін, завдань та стану обліку  
необоротних активів

№ п/п	Запитання	Відповідь	Оцінка
1.	Чи є в суб'єкта управління потреба в підвищенні інформаційної облікових даних щодо НА?	Немає	Позитивно
2.	З якою періодичністю проводиться інвентаризація НА?*	1 раз на рік	Добре
3.	Як часто за останні 3 роки в актах проведення інвентаризації було знайдено порушення щодо ведення обліку НА?***	В частині	Добре
4.	Чи є у суб'єкта господарювання потреба вести облік за МСФЗ?	Немає	Негативно
5.	Чи є потреба в деталізації даних про НА в розрізі додаткових груп?	Є	Негативно
...	І т.д. залежно від мети анкетування		

**Примітки:** \*варіанти відповіді: раз в місяць – відмінно; раз в півріччя – добре; раз в рік – задовільно; \*\*варіанти відповіді: в жодному – відмінно; в частині – добре; кожному – негативно.

Окрім цього, вони визначають не лише обсяги, а й якість готової продукції, яка виробляється. В результаті – ці активи є основою конкурентоспроможності суб'єкта на вітчизняному та міжнародному ринках. Через це головним завданням облікової системи є забезпечення дієвого контролю за збереженням і використанням необоротних активів підприємства.



Як свідчить оцінка міжнародних стандартів, вони не містять суворих вказівок щодо порядку ведення обліку необоротних активів. Така лояльність пов'язана з потребою врахування наявних особливостей обліку в різних країнах. Однак в цілому слід вказати на те, що облікове відображення активів в різних країнах має ряд подібностей. Безумовно, є й суттєві відмінності в організації обліку, які ускладнюють повноцінне застосування МСФЗ. Щодо подібних рис, то вони, наприклад, стосуються використовуваних визначень основних складових необоротних активів, порядку документального забезпечення. Відмінності є у підходах до класифікації активів, їх оцінки, рахунках обліку.

Загалом дослідження зарубіжного досвіду обліку необоротних активів дозволить виробити механізми застосування позитивного досвіду та сприятиме ефективному їх використанню.

## **Висновок до розділу 1**

В результаті дослідження теоретичних і нормативно-правових основ організації та ведення обліку необоротних активів зроблено відповідні узагальнення, які дозволяють сформулювати ряд висновків, що матимуть вплив на подальші розробки організаційних і прикладних практичних питань, пов'язаних з оцінкою і обліком необоротних активів.

1. Необоротні активи – важлива складова майна підприємства, яка є основою його ефективної діяльності та забезпечує досягнення мети господарювання. З вітчизняних П(С)БО, аналогічно як з МСФЗ трактування поняття необоротні активи можна вивести, врахувавши характеристики цих активів, що подаються формулюється за текстом в різних пунктах. У П(С)БО 1 подано таке означення: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними». Таке означення вимагає додаткових пояснень, а тому не може вважатися досконалим. Єдине означення поняття «необоротні активи» в економічній літературі також відсутнє.

2. Для вирішення дискусії щодо вироблення єдиного підходу до категорійного означення доцільно сформулювати його щодо необоротних активів у такій редакції: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди. Таке означення максимально враховує ключові характеристики досліджуваного виду активів та відповідає положенням МСФЗ.

3. Система оцінки необоротних активів характеризується наявністю різних підходів і видів оцінки. Альтернативи в питаннях оцінки мають важливе управлінське значення, однак створюють деякі незручності в плані реальності вартісного вираження майна підприємства. Проведене дослідження свідчить, що найбільш достовірною є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам. Інші види оцінок також мають важливе значення оскільки враховують зміну стану активу, наприклад його знос, чи інші характеристики. Забезпечення послідовності та реальності оцінки вимагає чіткого обґрунтування та окреслення її принципів і методики в обліковій політиці.

4. Наявність різних підходів до класифікації необоротних активів (за різними ознаками) впливає з різних запитів системи управління до інформаційної бази прийняття рішень. Для бухгалтерського обліку важливо обрати класифікацію, яка б сприяла простоті та якості облікового відображення об'єкта обліку. Щодо необоротних активів окрім облікової, в Україні існує також класифікація, яка рекомендується податковим законодавством. Бухгалтери при цьому прагнуть поєднати класифікаційні групи, надають перевагу нормативним рекомендаціям, які мають вищу юридичну силу. Тому класифікація, рекомендована Податковим кодексом зазвичай береться за основу організації обліку.

5. Для забезпечення внутрішніх потреб в отриманні інформації для управління необоротними активами і встановлення рівня деталізації облікових даних (в тому числі в розрізі класифікаційних груп) в роботі запропоновано для виявлення та врахування існуючих проблем і завдань які ставить система управління до обліку необоротних активів застосувати запропоновану форму анкети. Анкетування запропоновано проводити щодо різних управлінських ланок і залучати відповідних працівників.

## РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ТА ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СВІТЛІ ВИКОРИСТАННЯ МСФЗ

### 2.1. Особливості діяльності та структури суб'єктів господарювання і їх вплив на облік необоротних активів

Суб'єкти господарювання, що інвестуються іноземними інвесторами, мають міжнародні зв'язки та співробітництво для кращого сприйняття інформації про них і формування позитивного іміджу зазвичай використовують при веденні обліку та звітності МСФЗ. Дослідження чинної практики та публікацій з цих питань свідчить, що в переважній більшості вимог міжнародних стандартів дотримуються великі компанії.

До їх числа, наприклад належить Нафтогаз. Ця компанія формує звітність за вимогами МСФЗ та дотримується інших вимог, які ставляться до акціонерних підприємств, зокрема публічності цієї ж звітності. Слід пов'язати це з фактом міжнародного співробітництва названої компанії, її вагомістю у національній економіці України та обсягами діяльності (рис.2.1).

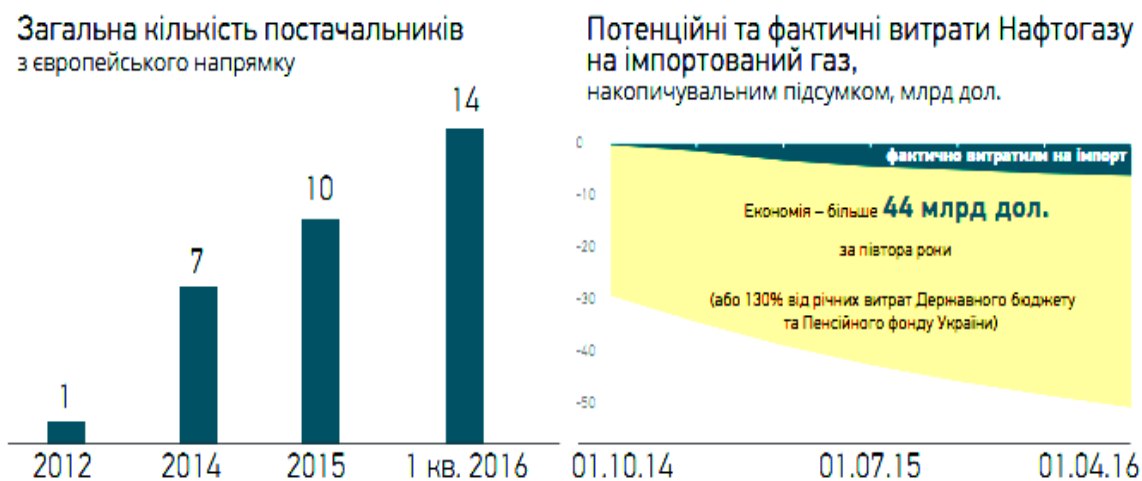


Рис. 2.1. Кількість європейських постачальників газу та динаміка його використання

**Примітки:** \* - сформовано на основі [68]

Офіційне оприлюднення звітності відповідно до МСФЗ та коментарів до неї вищеназваної компанії, за свідченням відповідальних осіб, які її готували вже само по собі є яскравим свідченням глибинних соціальних і політичних змін, котрі відбулися як в Україні, так і в Нафтогазі. Адже раніше (до 2012 р.) інформація про комерційну та фінансову діяльність групи була здебільшого офіційно засекречена, а наглядова рада виконувала суто декоративні функції [68, с. 14].

3 травня 2016 року в Нафтогазі діє сучасна наглядова рада. Заплановано, що до квітня 2017 року вона отримає весь обсяг повноважень та почне виконувати функції, що повністю відповідатимуть принципам Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для компаній, котрі знаходяться в державній власності. Оприлюднений річний звіт демонструє, що західна філософія прозорості й підзвітності поступово стає нормою для компанії [68, с. 14].

Звітність, що оприлюднюється НАК «Нафтогаз» являє собою консолідовану звітність, яка включає зведені показники структурних підрозділів, які знаходяться у підпорядкуванні компанії. Складна організаційна структура цієї компанії (додаток Г) вимагає чіткого використання загальних принципів консолідації звітності, що в свою чергу позначається на організації бухгалтерського обліку загалом і необоротних активів зокрема.

Сучасна управлінська організаційна структура компанії включає в себе 6 ієрархічних рівнів (рис. 2.2).

Така ієрархічна структура передбачає формування консолідованої звітності, оскільки структурна одиниця Укртрансгаз включає в себе дві відокремлені системи. Щодо необоротних активів то в системі обліку вимагається застосування єдиного підходу до оцінки. Адже в цілях консолідації в основі визначення вартості активів повинна лежати однакова база. В іншому випадку порушується (втрачається) принцип порівняльності облікових даних.

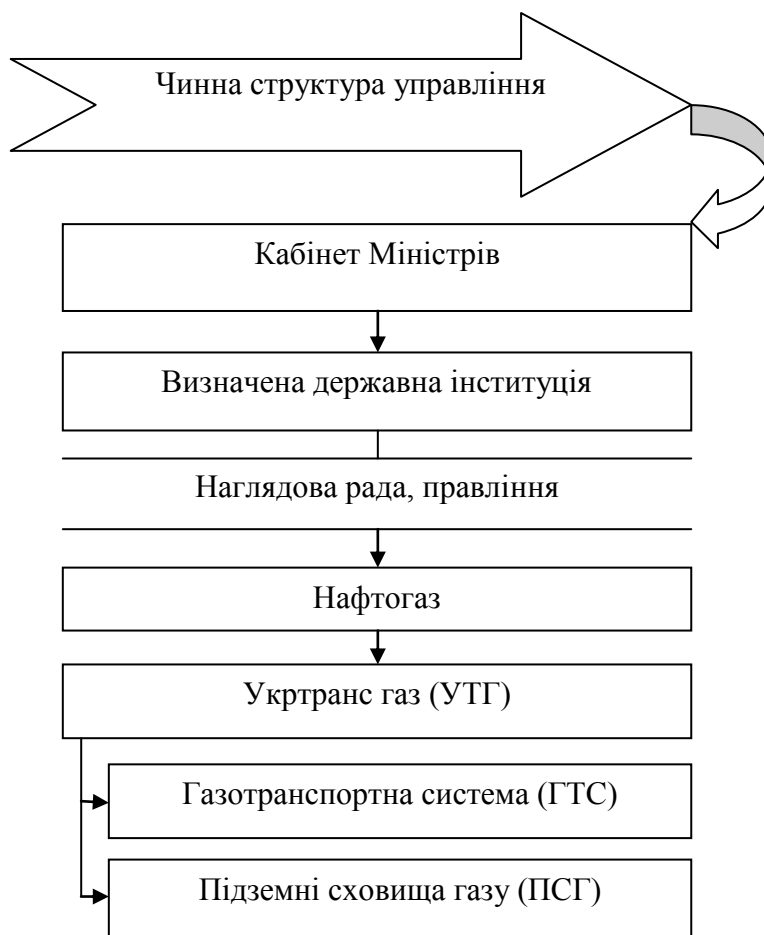


Рис. 2.2. Організаційна структура управління НАК «Нафтогаз України»

**Примітки:** \* - джерело [68, с. 26]

Подана на рис. 2.2. організаційна структура, в свою чергу, може бути деталізована у більш ширшому поданні, зокрема з виокремленням регіональних структурних підрозділів (рівнів). Окрім цього, кожен регіональний рівень, наприклад обласного рівня має у віданні районні структурні одиниці (юридичні особи).

Зокрема, афілійованими особами Публічного акціонерного товариства «Тернопільгаз», станом на 22.06.2015 р., які мають суттєву частку у статутному капіталі є НАК «Нафтогаз України» (25%) та ТзОВ «Пром ТехРесурс» (42,76%). Також в склад ПАТ «Тернопільгаз» входять юридичні особи, котрі володіють більше ніж 10% акцій. У їх переліку є районні ПАТ (13): Бережанигаз, Борщівгаз, Бучачгаз, Гусятингаз, Заліщикигаз, Збаражгаз, Зборівгаз, Козовагаз, Кременецьгаз, Монастириськгаз, Підволочиськгаз,

Теребовлягаз, Чортківгаз з відповідними відсотками у статутному капіталі (додаток Д). Така структура відповідним чином впливає на порядок ведення обліку та оцінку необоротних активів, а також формування фінансової звітності. Зокрема, є потреба в консолідації даних, виборі єдиного підходу до класифікації необоротних активів і однакової системи їх оцінки тощо (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Вплив організаційної структури НАК «Нафтогаз України» на оцінку та організацію обліку необоротних активів

**Примітки:** \* - сформовано на основі узагальнення практики

Зміна організаційної структури, яка планується в рамках реформування галузі, вимагатиме приблизно тих самих умов (чинники/результати), однак більш проблемним стане узгодження мети діяльності розмежованих суб'єктів господарювання (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Пропонована організаційна структура управління НАК «Нафтогаз України»

**Примітки:** \* - джерело [68, с. 26]

На відміну від великих корпорацій, малі підприємства, в тому числі ФОПи, не мають потреби в дотриманні усіх умов, вказаних на рис. 2.3. Проте використання ними МСФЗ та їхніх умов буває надзвичайно актуальним. Особливо це важливо для суб'єктів, що мають зовнішньоекономічні зв'язки. Наприклад, ФОП Черявський В.Є., податкова адреса якого зареєстрована у Львівській області, і який виготовляє пиломатеріали хвойні обрізні та необрізні, закупаючи сировину в Дрогобицькому та Самбірському держлісгоспах, реалізує виготовлену продукцію в ближні європейські країни. В цьому випадку для контрагентів важливо знати, що їхній постачальник надійний. Про надійність можна судити з офіційних облікових даних, який ФОП може дати у доступ для ознайомлення партнерами. Попри те, що переважна більшість даних належить до категорії, що становлять комерційну



таємницю, для власних цілей управління суб'єкт малого підприємництва на власний розсуд може надавати інформацію стороннім особам.

Облік по даному підприємцю ведеться за спрощеною системою. Він є платником єдиного податку, відповідно, звітність також спрощена. За структурою суб'єкт господарювання теж достатньо вузький. Виробничі площі складають 440 м.кв., використовується наймана праця 4-х працівників. Зі складу сировина транспортується на виробничий майданчик, де відбувається обкорювання кругляка. Автонавантажувачем кругляк подається на стрічко пильно-горизонтальний верстат ВСГ-1000. Отримані пиломатеріали торцюються та після проведення контрольних замірів точності розпилу складаються в пачки. Після чого останні завантажуються в контейнер.

Така нескладна організаційна структура підприємства зазвичай (при відсутності ЗЕД) не вимагає застосування МСФЗ. Більше того, для малих суб'єктів є більш вузькі можливості в цьому плані. Однак, для кращого налагодження співпраці з іноземними споживачами, ми вважаємо за доцільне реалізувати хоча б окремі, найбільш вагомні принципи обліку, які рекомендуються МСФЗ. Щодо необоротних активів – це може бути принцип оцінки за собівартістю (історичною вартістю), прямолінійний метод нарахування амортизації тощо.

Натомість абсолютно іншою є ситуація в НАК «Нафтогазі», який як постачальник прагне закуповувати газ за найбільш вигідною ціною без посередників, залучаючи для цього якнайдешевші джерела фінансування, аби мінімізувати собівартість газу для споживачів. А як корпоративний центр Нафтогаз встановлює бізнес-цілі для кожного з напрямів роботи, що дозволяє збільшувати вартість активів, контролювати сплату податків до держбюджету, перераховувати дивіденди акціонеру та здійснювати обґрунтовані інвестиції [68].

Будучи одним з найбільших платників податків в Україні, даний суб'єкт господарювання у 2014 році направив 25% платежів до бюджету, в

2015 році цей самий показник зріс до 38%. У 2016 році цей показник також зріс (рис. 2.5).

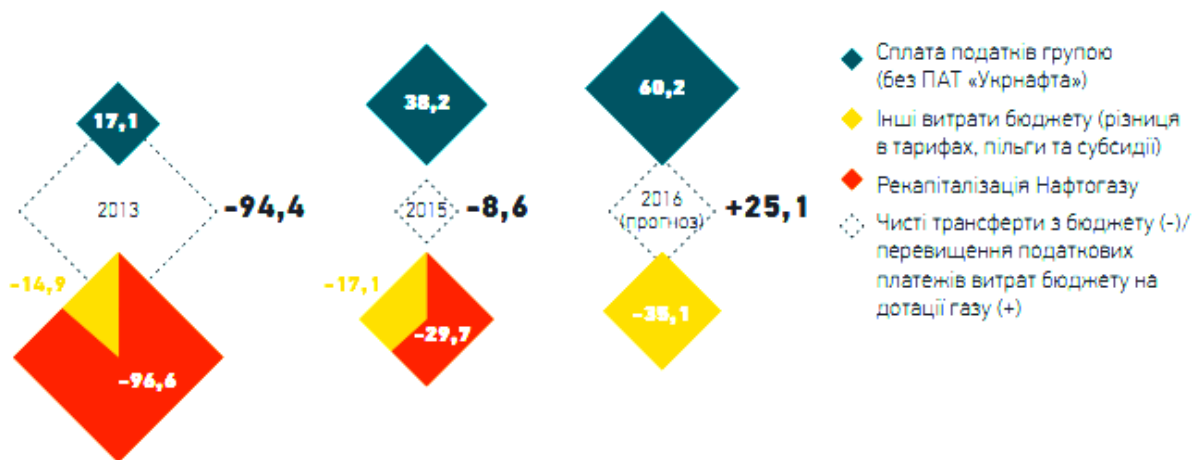


Рис. 2.5. Взаєморозрахунки групи Нафтогаз з бюджетом у 2014-2016 роках, млрд. грн.

**Примітки:** \* - джерело [68, с. 41]

Будучи структурною одиницею, що відноситься до державного сектора економіки, НАК «Нафтогаз України» має відповідні завдання. У зв'язку з цим забезпечення прозорості й підзвітності – основне завдання, яке йому необхідно реалізувати в цілях досягнення ефективного контролю акціонерів за будь-яким бізнесом, тим більше – державним. Для його виконання у 2015 році, наприклад, був сформований публічний звіт, який є у вільному доступі та який перевірений незалежним аудитором – компанією ПрАТ «Делойт енд Туш ЮСК». Крім стандартного звіту за 2015 рік, цей документ також містить інформацію щодо діяльності групи за перше півріччя 2016 року [68, с. 70].

Аналогічно було запрошено вищезазначеного суб'єкта для аудиту звітності за 2016 рік.

Компанія розкриває інформацію відповідно до вимог розкриття інформації, встановлених чинним законодавством України, а також за стандартами встановленої практики ОЕСР для державних підприємств.

Розкрита інформація одночасно відповідає певним критеріям і вимогам міжнародних стандартів (рис. 2.6).

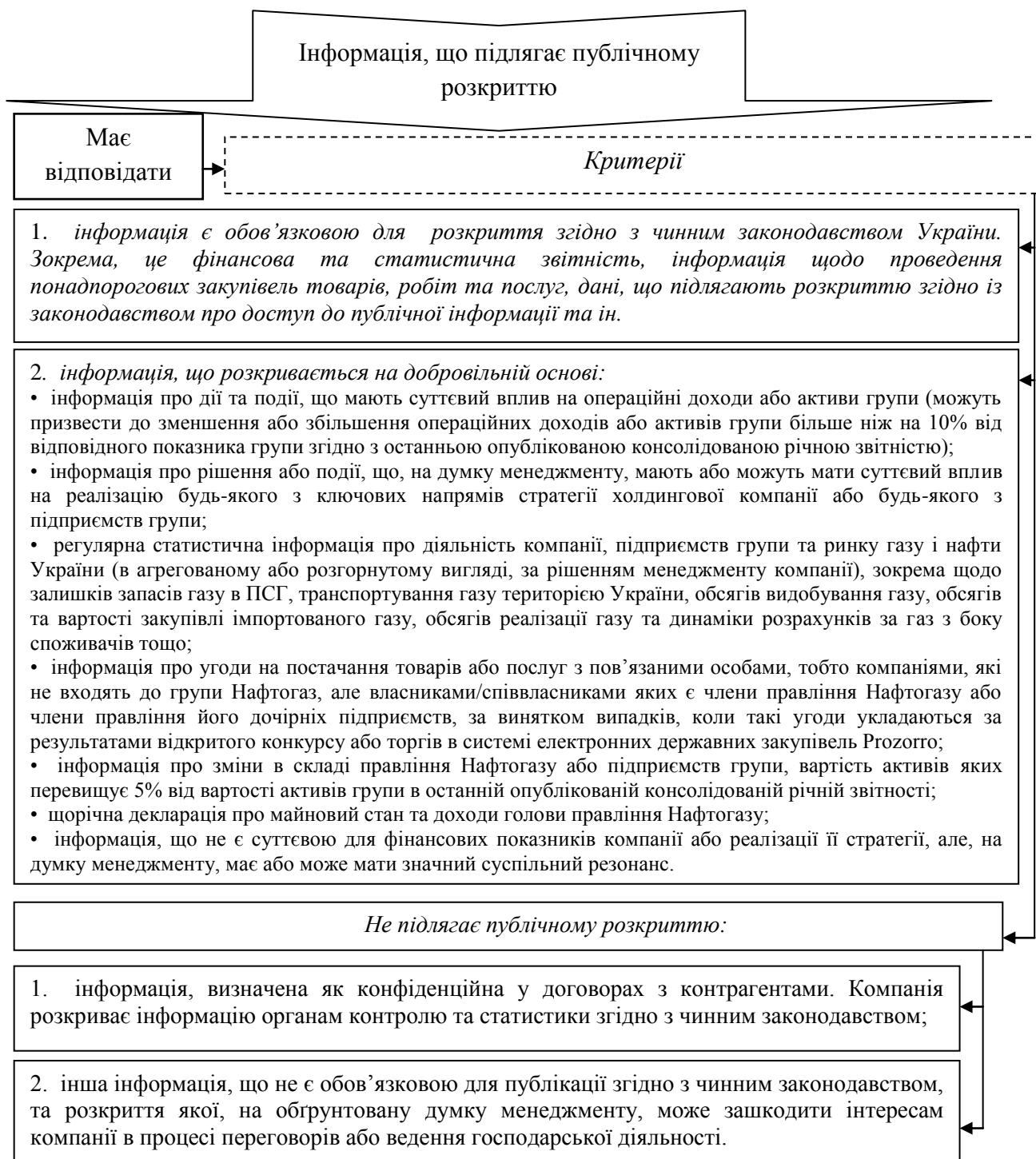


Рис. 2.6. Критерії розкриття інформації, які використовує НАК «Нафтогаз України» (відповідають вимогам МСФЗ)

**Примітки:** \* - сформовано на основі [68, с.70-71]

Основними принципами розкриття інформації, які також відповідають вимогам МСФЗ є:

– Прозорість (компанія відкрита для зацікавлених сторін, в обов'язковому порядку розглядає ініціативи, зауваження, пропозиції, запити, надані у встановленому порядку, обов'язково та своєчасно забезпечує зворотній зв'язок про вжиті заходи з наданням відповідної інформації).

– Підзвітність (Компанія розкриває фінансову та нефінансову інформацію шляхом підготовки якісної, актуальної та достовірної звітності про результати своєї діяльності та консолідованої фінансової звітності групи Нафтогаз відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності).

– Систематичність (Компанія належним чином на регулярній основі надає своїм акціонерам та іншим зацікавленим сторонам інформацію про свою діяльність).

– Оперативність (Компанія у найкоротший термін інформує зацікавлених осіб про істотні події та факти, що стосуються їх інтересів та діяльності компанії).

– Доступність (Компанія доносить суттєву інформацію до акціонерів та інших зацікавлених сторін у доступний спосіб, що забезпечує їм вільний та необтяжливий доступ до такої інформації).

– Вірогідність (Компанія інформує та надає своїм акціонерам та іншим зацікавленим сторонам достовірну перевірену інформацію, що відповідає дійсності).

– Повнота (Компанія надає про себе інформацію, достатню, щоб сформувати вичерпне усвідомлення зацікавлених осіб щодо питань, які їх цікавлять).

– Збалансованість (Компанія виходить з оптимального балансу відкритості та прозорості, з одного боку, та конфіденційності, з іншого).

– Рівноправність (Компанія забезпечує рівні права і можливості в одержанні та доступі до інформації для всіх зацікавлених сторін).

Захищеність (Компанія застосовує належні засоби захисту інформації, що становить державну та комерційну таємницю, службової інформації, а також конфіденційної інформації щодо персональних даних її співробітників) [68, с.71].

Для забезпечення публічності інформації НАК «Нафтогаз» широко використовує відповідні ресурси, які є власністю компанії, а саме: корпоративні веб-сайти ([www.naftogaz.com](http://www.naftogaz.com); [www.naftogaz-europe.com](http://www.naftogaz-europe.com)), також офіційні сторінки компанії в соціальних мережах (Facebook; Twitter). Офіційні листи та повідомлення надсилаються прес-службою компанії з адреси [press@naftogaz.com](mailto:press@naftogaz.com).

Згідно з рекомендаціями ОЕСР для реальної підзвітності та ефективного процесу ухвалення рішень компанія готує річний звіт, який є актуальним документом про діяльність групи Нафтогаз та містить консолідовану фінансову звітність. Починаючи з 2014 року у річному звіті компанії міститься також розділ, присвячений діяльності компанії у сфері корпоративної відповідальності [68, с.72].

Додатково компанія може надавати інформацію за запитами контролюючих і статистичних органів. При цьому дотримуються послідовності даних, тобто вони формуються з урахуванням раніше поданої інформації і тих вимог які були задекларовані раніше. Проте в цьому випадку інформація дещо втрачає змістовність і презентативність. У зв'язку з цим, управління компанії не оприлюднює широкому загалу дану інформацію, але співпрацює в усіх питаннях оперативного надання коментарів, щоб уникнути викривлення фактів і сприяти об'єктивному розумінню та трактуванню такої інформації. Що стосується необоротних активів, як складової такої інформації, то саме застосування принципів і вимог МСФЗ забезпечує об'єктивність і співставність даних про них, дозволяє реально оцінювати стан і вартість таких активів. Це, в свою чергу, сприяє раціональному використанню наявних необоротних активів, своєчасному їх відновленню (ремонт), підвищенню ефективності функціонування та використання.

## 2.2. Облікова політика щодо оцінки необоротних активів

Наявність альтернатив при здійсненні оцінки необоротних активів (різні методи оцінки, методики, види нарахування амортизації тощо) вимагає вирішення проблеми досягнення єдності в підходах. У зв'язку з цим суб'єкти господарювання застосовують здебільшого облікову політику, яка сприяє такому узгодженню. Основним міжнародним стандартом, який регламентує обрання й застосування облікової політики МСБО 8. Його метою є встановлення критеріїв вибору (зміни) облікової політики, ідентифікація підходу до ведення та організації обліку, застосування різних видів оцінок, розкриття інформації (в т. ч. щодо змін в облікових політиках), виправлення помилок тощо. Обрання облікових політик здійснюється відповідно до вимог МСФЗ. Виходячи з визначення облікової політики вона є основоположним набором принципів і правил обліку активів і зобов'язань, доходів та витрат [51] (рис. 2.7).

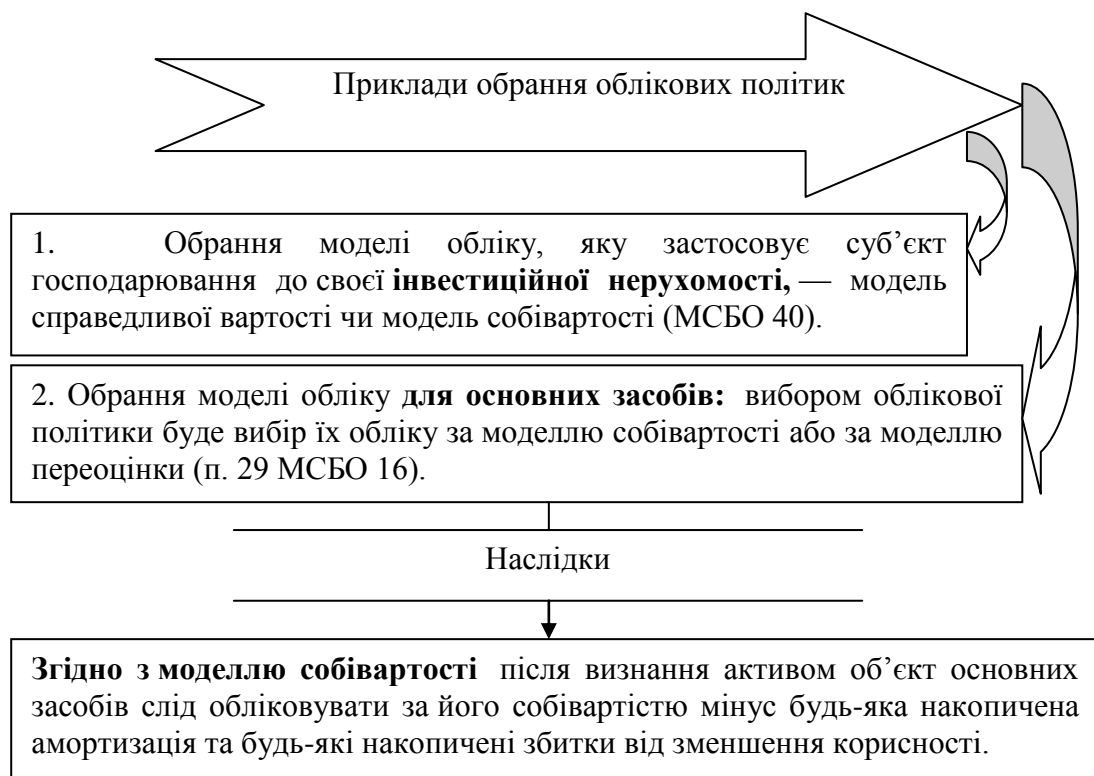


Рис. 2.7. Випадки обрання облікових політик щодо необоротних активів

**Примітки:** \* - сформовано на основі [51]

Досліджуючи питання формування облікової політики суб'єктами державного сектору С.В. Сисюк та О.В. Адамик [72], окреслюють фактори, які мають вплив на неї. Названі науковці розмежовують їх на 2 групи – зовнішні та внутрішні (рис. 2.8).

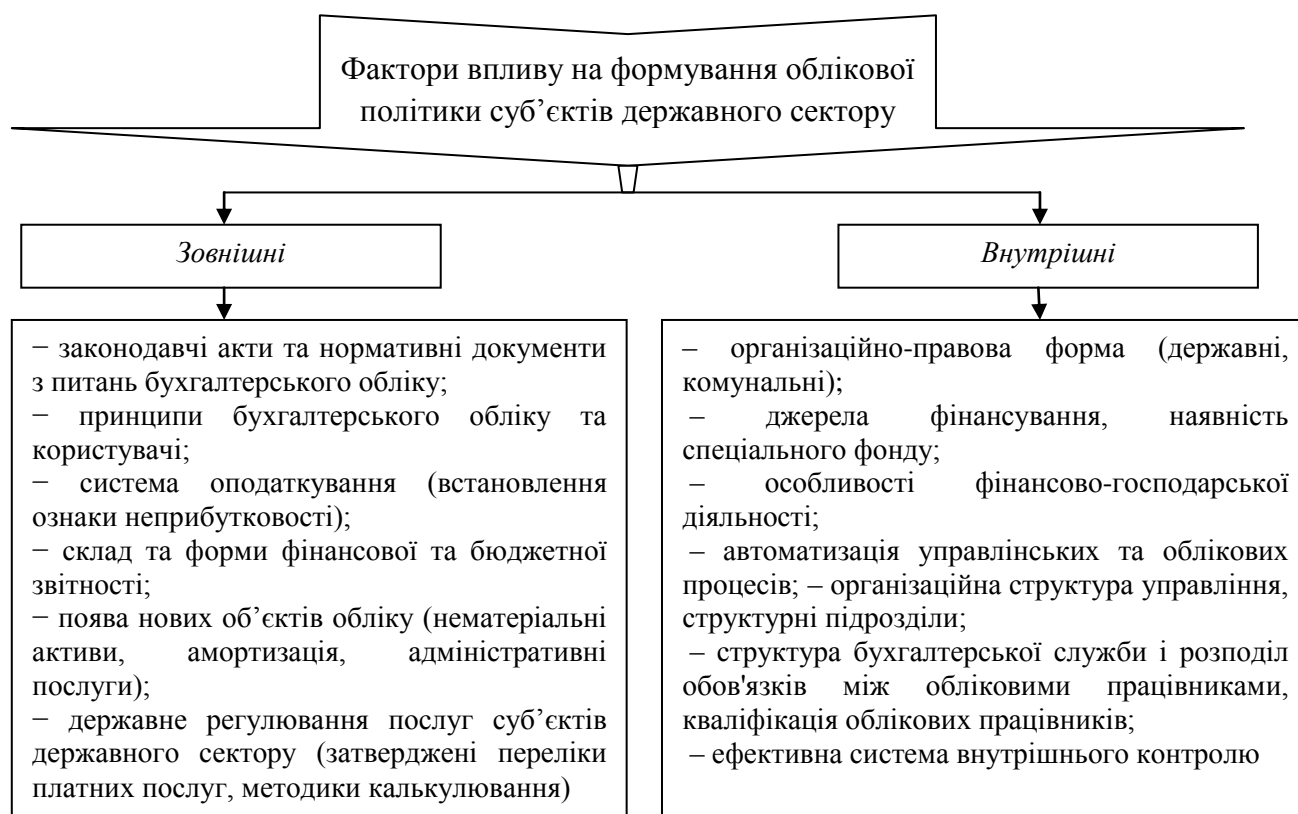


Рис. 2.8. Фактори впливу на формування облікової політики суб'єктів державного сектору\*

**Примітки:** \* - джерело [72, с. 102]

Дослідження положень облікової політики щодо необоротних активів на суб'єктах, що входять до складу НАК «Нафтогаз України» свідчать, що не усі питання, які можна було б вирішити з допомогою такого наказу (Про облікову політику) враховані (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Результати дослідження положень облікової політики суб'єктів господарювання, що знаходяться у віданні НАК «Нафтогаз України»

Положення облікової політики	Тернопільгаз	Теребовлягаз	ТзОВ «Пром	ФОП*
------------------------------	--------------	--------------	------------	------

			ТехРесурс»	
Про облікову одиницю	+	+	+	+
Про межу зарахування об'єктів до складу необоротних активів	+	+	+	+
Про методи обліку необоротних активів	-	-	-	-
Про методи амортизації необоротних активів	+	+	+	+
Про методи оцінки необоротних активів	+	-	+	-
Про методи визначення справедливої вартості необоротних активів	+	-	-	-
Про строки корисного використання необоротних активів	-	-	-	-
Про переоцінку необоротних активів	-	-	-	-
Про суттєвість інформації про необоротні активи при взятті їх на баланс	-	-	-	-

**Примітки:** \* - ФОП взято з дослідницькою метою

Відсутність окремих положень щодо необоротних активів у формулюваннях елементів облікової політики пов'язана з наявністю відповідних рекомендацій з боку НАК «Нафтогаз України». Проте є і пункти, які опущені через відсутність управлінських запитів.

На практиці це проявляється через механізм вибору того чи іншого обліково-оціночного підходу на підставі власної позиції бухгалтера. Остання повинна базуватися на обліковому досвіді, бути вигідною та не суперечити чинним законодавчим вимогам. Альтернативою в такому виборі є прийняття рішення щодо використання рекомендацій певного нормативного документу. Дотримання такої позиції щодо облікової політики пов'язане з її означенням, яке подається МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (§ 5): облікова політика – це конкретні принципи, основи, угоди, правила та практика, прийняті підприємством для підготовки та подання фінансової звітності [53].



Практично всі перераховані умови у цьому означенні (особливо принципи, правила) вказують на потребу у дотриманні регламентації відповідних інституцій. Проте повертаючись до суджень, як основи прийняття рішення, котре слід закріпити в обліковій політиці, то вони застосовуються щодо об'єктів обліку, в тому числі необоротних активів, і операцій в певних конкретних випадках (рис. 2.9).

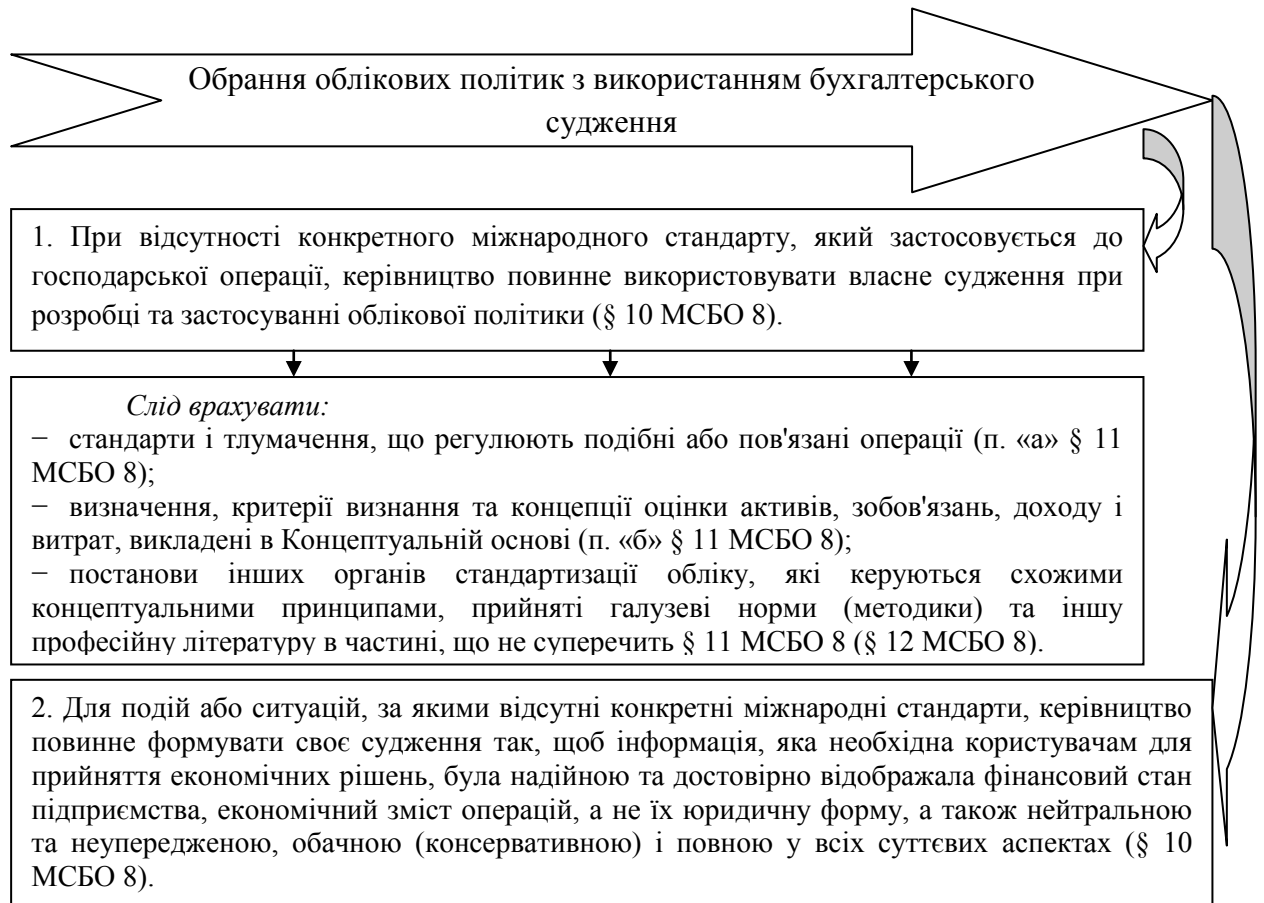


Рис. 2.9. Випадки застосування бухгалтерських суджень,  
рекомендовані МСФЗ

**Примітки:** \* - сформовано на основі [53]

Суб'єкт господарювання зобов'язаний класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, тільки у випадку, якщо його балансова вартість відшкодуватиметься шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Для цього актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу,

на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути високо ймовірним.

Підвищення ймовірності продажу належить до обов'язків управлінського персоналу відповідного рівня, котрий має для цього скласти не лише план продажу активу (або ліквідаційної групи), а й ініціювати визначення (ідентифікацію) покупця. Крім того, актив (або ліквідаційну групу) мають активно просувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливу вартість. Щодо останньої в обліковій політиці мають бути задекларовані відповідні вимоги щодо методики її визначення і тих критеріїв, які мають бути при цьому застосовані.

Оскільки суб'єкту господарювання надається право оцінювати непоточний актив (або ліквідаційну групу), віднесений до складу утримуваних для продажу, за нижчою з оцінок (або за балансовою або за справедливою чи вартістю з вирахуванням витрат на продаж), то в Наказі про облікову політику ці альтернативи також слід прописати, обґрунтувавши доцільність застосування чи перевагу якоїсь із вищеперерахованих оцінок (у випадку, якщо вони співпадатимуть).

Очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації, а дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін. Ймовірність затвердження акціонерами (якщо вимагається в даній юрисдикції) слід розглядати як частину оцінки того, чи є продаж високоймовірним.

Зазвичай суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл.

Витрати на розподіл є додатковими витратами, які прямо відносяться до розподілу, виключаючи фінансові витрати і витрати на податок на прибуток.

Склад таких витрат може також бути прописаний в обліковій політиці. Інші оцінкові умови, котрі слід вирішити за посередництва облікової політики узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Вимоги МСФЗ щодо оцінки необоротних активів, що утримуються для продажу\*

Умова	Підхід до оцінки	Доповнення
Нещодавно придбаний актив (або ліквідаційна група) відповідає критеріям класифікації активів, утримуваних для продажу	Застосування параграфу 15 приведе до появи активу (або ліквідаційної групи), який після первісного визнання оцінюватиметься за нижчою оцінкою: балансовою вартістю (яка може бути класифікована, як, наприклад, собівартість) або справедливою вартістю мінус витрати на продаж	Якщо придбання активу (або ліквідаційної групи) є частиною процесу об'єднання бізнесу, то вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.
Продаж об'єкта здійснюватиметься довше ніж рік	Суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю	Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відображатися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.
Перед первісною класифікацією активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу	Балансова вартість активу (або всіх активів та зобов'язань, що входять до групи) повинна оцінюватися згідно з чинними МСФЗ.	
Після переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість активів (які виходять за межі сфери застосування вимог МСФЗ до оцінки, але входять до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу)	Не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж	

Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів; подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

**Примітки:** \* - сформовано на основі [52 та ін.]

Щодо основних класів активів, в тому числі необоротних, які належать до складу утримуваних для продажу підприємство повинно подавати інформацію (розкривати) окремо у звіті про фінансовий стан чи в примітках (рис. 2.10). Виняток складають випадки, дозволені п. 39 МСБО 5.

*Вимоги щодо розкриття інформації про необоротні активи у фінансовій звітності*

У період, коли непоточний актив (або ліквідаційна група) класифікувався як утримуваний для продажу або проданий, будь-який суб'єкт господарювання має розкрити в примітках таку інформацію:

- а) опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);
- б) опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;
- в) прибутки або збитки, визнані згідно з параграфами 20-22, та заголовок у звіті про сукупні доходи, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупні доходи;
- г) якщо це прийнятно, сегмент, у якому непоточний актив (або ліквідаційна група) подається згідно з МСБО 8 «Операційні сегменти».

Рис. 2.10. Розкриття інформації про необоротні активи, що утримуються для продажу у фінансовій звітності\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі [52; 53 та ін.]

Пунктом 14 МСБО 8 передбачено, що у зв'язку з прийняттям нового (нових) стандарту чи у випадку перегляду будь-яких положень існуючого

стандарту або його тлумачення, може бути змінена і облікова політика. Її перегляд в таких випадках обов'язків. Якщо в новому стандарті не прописано правила перехідного етапу, то рекомендується застосовувати ретроспективний перерахунок.

До слова, починаючи з 1 січня 2015 року досліджувана компанія НАК «Нафтогаз України» змінила облікову політику щодо підготовки звіту про рух грошових коштів на непрямий метод. Дані за попередній період було перераховано відповідно нової облікової політики. На думку керівництва Компанії така облікова політика більш доречна, оскільки, використовується для підготовки звіту про рух грошових коштів в консолідованій фінансовій звітності і сприятиме тому, що фінансова звітність буде надавати більш доречну інформацію користувачам окремої фінансової звітності щодо руху грошових коштів Компанії [68, с. 21].

### 2.3. Облік необоротних активів за МСФЗ

Стандартами, які визначають правила бухгалтерського обліку необоротних активів є:

- МСБО 16 «Основні засоби»;
- МСБО 37 «Резерви, умовні зобов'язання, активи»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- МСФЗ (IFRS) 5 «Вибуття необоротних активів, призначених для продажу, і припинена діяльність».

З позиції організації обліку необоротних активів облікова політика дозволяє вирішити найбільш важливі моменти щодо оцінки, а також методичних і практичних питань, які виникають при здійсненні обліку. Наступним надзвичайно важливим організаційним і методичним моментом є підготовка Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ. Названі дві складові дозволяють підприємству та відповідальним обліковим працівникам уникнути труднощів, які пов'язані з застосуванням в обліковій практиці МСФЗ та новими можливостями відображати інформацію (дані) з урахуванням коригування стандартів.

А от основними стандартами, які не увійшли до вищенаведеного переліку, але мають безпосередній вплив на організацію обліку необоротних активів, зокрема при ідентифікації рахунків для їх відображення та підготовці Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої звітності за МСФЗ, є МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (надалі – МСБО 1) і МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

О.М. Петрук зазначає, що в МСФЗ не згадується єдиний План рахунків. Звідси величезні принципові розбіжності між вітчизняними та міжнародними підходами до стандартизації бухгалтерського обліку [58, с. 107].

План рахунків бухгалтерського обліку, який формується для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ не регламентований, тобто немає

рекомендацій щодо його формування, складу та структури. Натомість український План рахунків офіційно затверджений і є відповідна інструкція щодо його застосування. Тому якщо підприємство планує перейти на ведення обліку відповідно до МСФЗ, то воно зобов'язане самостійно вирішувати питання формування відповідного Плану, який уможливить складання фінансової звітності за МСФЗ. При цьому необхідно орієнтуватися на загальноприйняті принципи побудови Планів рахунків бухгалтерського обліку, що відповідають міжнародній практиці і дозволяють відображати відповідну інформацію у звітності.

Власне саме тому, будь-який план рахунків, складений за МСФЗ, відображає п'ять основних елементів фінансової звітності: активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати [78, с. 85].

У табл. 2.3 показані основні розділи Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ для груп підприємств, що рекомендовані для застосування на практиці, які дозволяють зрозуміти ув'язку Плану рахунків по МСФЗ з розділами основних звітних форм – консолідованого звіту про фінансовий стан і консолідованого звіту про сукупний дохід.

Таблиця 2.3

#### Основні розділи Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ

№ з/п	Код рахунку	Найменування рахунків
1	000	Службовий
2	100	Необоротні активи
3	200	Оборотні активи
4	300	Власний капітал та резерви
5	400	Довгострокові зобов'язання
6	500	Короткострокові активи
7	600	Дохід
8	700	Витрати
9	800	Інші доходи та витрати
10	900	Прибутки та збитки

**Примітки:** \* - джерело [3].

Як бачимо, в табл. 2.3 за номером пункту 2 відображено рахунок 100 «Необоротні активи», який використовується для узагальнення інформації,

яка пізніше відображається у фінансовій звітності, в тому числі в розрізі таких складових як основні засоби, нематеріальні активи, гудвіл, довгострокові інвестиції тощо.

Наприклад в НАК «Нафтогаз України» у фінансовій звітності необоротні активи відображені в розрізі нематеріальних активів, основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інших фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

## Витяг з Балансу НАК «Нафтогаз України» на 31 грудня 2015 року

АКТИВ	Код рядка	На кінець звітного періоду	На початок звітного періоду (скориговано, Примітка 3)	На початок попереднього періоду	Примітки
<b>I. Необоротні активи</b>					
Нематеріальні активи:	1000	160 217	157 053	180 115	
первісна вартість	1001	233 166	219 723	222 720	
накопичена амортизація	1002	(72 949)	(62 670)	(42 605)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	624 161	623 960	603 897	
Основні засоби:	1010	288 833	319 627	64 356	
первісна вартість	1011	337 923	337 388	333 724	
знос	1012	(49 090)	(17 761)	(269 368)	
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	-	
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	-	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	357 082 781	363 752 589	141 727 220	6
інші фінансові інвестиції	1035	103 257	103 270	829 724	6
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	4 245 709	2 664 924	2 140 336	7
Відстрочені податкові активи	1045	-	-	-	
Інші необоротні активи	1090	2 434 966	606 792	200 054	7
у тому числі передплата з податку на прибуток	1090(a)	1 317 274	-	-	
Усього за розділом I	1095	364 939 924	368 228 215	145 745 702	

**Примітки:** \* - джерело [68]



Тому розподіл у Плані рахунків рахунку 100 «Необоротні активи» доцільно здійснювати в розрізі нематеріальних активів, основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інших фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів.

У звіті НАК за 2016 рік також міститься інформація про необоротні активи, однак у дещо іншому форматі (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Витяг з Консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2016 року,  
млн. грн.

АКТИВ	Примітки	31 грудня 2016 року	31 грудня 2015 року (скориговано, Примітка 3)	31 грудня 2014 року (скориговано, Примітка 3)
<b>Необоротні активи</b>				
Основні засоби	6	551 661	559 796	445 076
Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства	7	1 328	1 548	9 761
Передплати з податку на прибуток підприємств		1 317	1 317	1 195
Відстрочені податкові активи	21	6 415	-	-
Інші необоротні активи	8	9 326	8 722	4 486
Всього необоротних активів		570 047	571 383	460 518

**Примітки:** \* - джерело [31]

В Плані рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, на відміну від НП(С)БО, інформація про необоротні активи може бути менш деталізованою, тобто частина аналітики, яка є в українському бухгалтерському обліку може бути відсутня. Наприклад, якщо немає необхідності контролю кількісного обліку об'єктів основних засобів запасів у МСФЗ, то в Плані рахунків за МСФЗ на рахунках обліку основних засобів буде відсутня ознака їх кількісного обліку. Ця обставина частково зменшує аналітику, за якою можна аналізувати стан основних засобів, але, одночасно, полегшує обробку інформації в автоматизованих системах.

Важливу частину в підготовці плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ представляє меппінг (англ.: mapping – перетворення даних) рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань. Меппінг являє собою перетворення даних рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО на рахунки бухгалтерського обліку за МСФЗ за певними правилами [3, с.28].

У зв'язку тим, що НАК «Нафтогаз України», яка виступає об'єктом дослідження, зобов'язана подавати звітність згідно чинного українського законодавства, та, одночасно, провадить її формування відповідно до вимог МСФЗ, особливістю обліку є те, що компанія використовує традиційний План рахунків бухгалтерського обліку [61]. Відповідно, використовується і інструкція по його застосуванню [26]. Для формування ж звітності за вимогами МСФЗ необхідно мати систематизовану інформацію в іншому форматі. З огляду на це, Меппінг, виступає основою налаштування паралельного бухгалтерського обліку. Він дозволяє оптимізувати вітчизняний обліковий процес, який здійснюється за національними стандартами з бухгалтерським обліком за МСФЗ. Оскільки найпоширенішою ділянкою для організації ведення паралельного обліку за МСФЗ є облік необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), то Меппінг може використовуватися для ув'язки руху основних засобів в системі П(С)БО та МСФЗ.

За його посередництва в Плані рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ для досліджуваної компанії виділено технічні рахунки. Наприклад, рахунок капітальних вкладень «КВ». На даному рахунку акумулюється інформація про весь рух основних засобів за звітний період. Зокрема, збираються дані лише про рух основних засобів, і тільки у вартісному вимірі. У бухгалтерському обліку за МСФЗ при такому порядку відображаються окремо власні документи з надходження основних засобів, модернізації, зміни вартості споруджуваних об'єктів. А в бухгалтерських проводках дані цих документів записуються на рахунки

вартості за МСФЗ, а також технічний рахунок «КВ», на якому відображаються, шляхом трансформації даних, зміни до вартості основного засобу.

Найбільш вагомою складовою необоротних активів в переважній більшості підприємств, в тому числі досліджуваному, є основні засоби (ОЗ). На їх прикладі проілюструємо деякі ключові особливості ведення обліку за МСФЗ. Наприклад, певну специфіку зауважуємо в питаннях переоцінки ОЗ.

За інформацією, поданою у звіті НАК «Нафтогаз України» компанія використовує переоцінку при обліку основних засобів. Зокрема, встановлення справедливої вартості базується на результатах оцінок, проведених зовнішніми незалежними оцінювачами. Частота проведення переоцінок залежить від зміни справедливої вартості активів, які оцінюються. Остання незалежна оцінка справедливої вартості основних засобів Компанії була виконана станом на 31 грудня 2014 року.

У МСБО 16 передбачено 2 підходи оцінки ОЗ: модель собівартості і модель переоцінки (рис. 2.11).

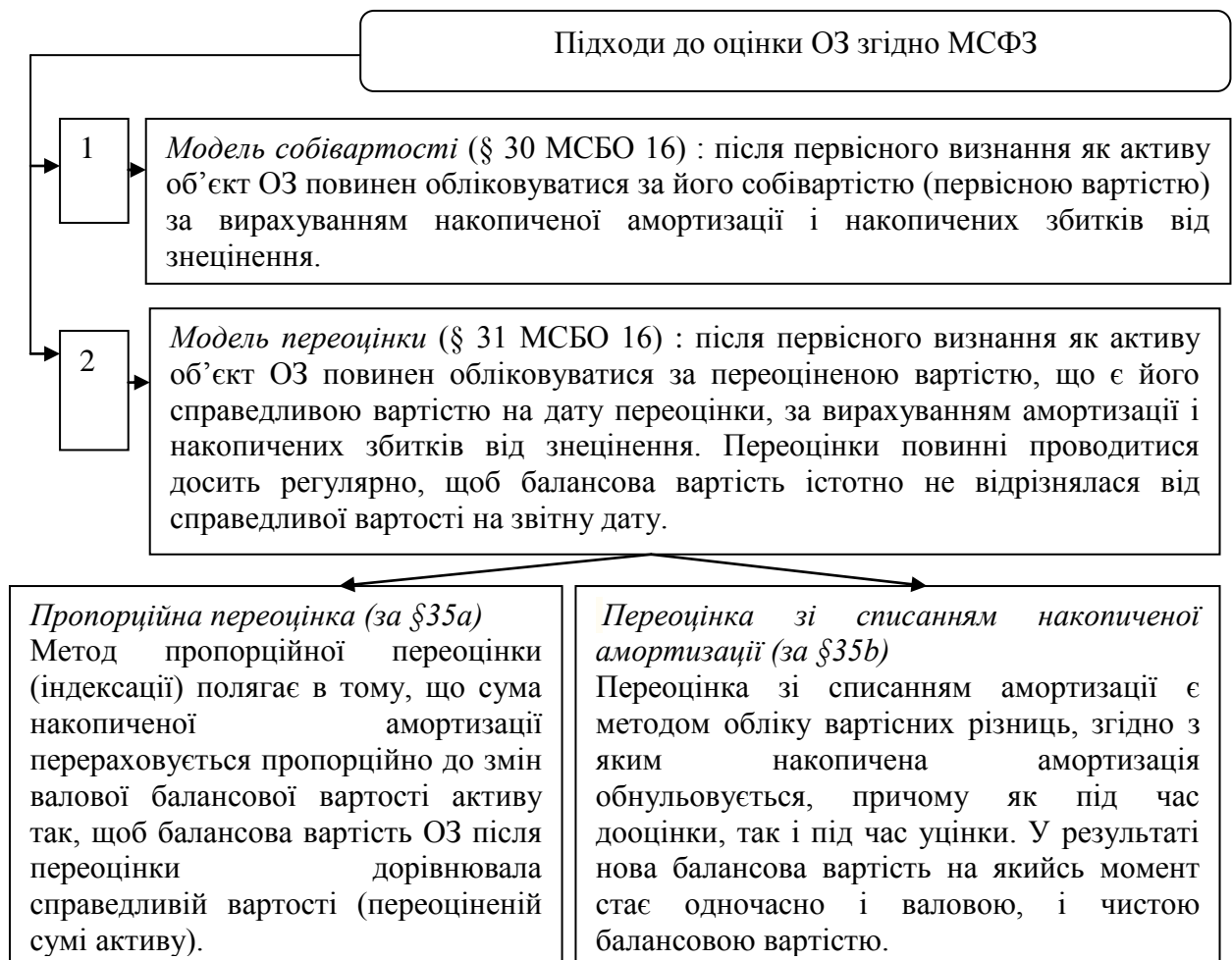


Рис. 2.11. Характеристика оцінки основних засобів відповідно до вимог МСФЗ\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі [54]

У досліджуваній компанії переоцінку проводять за допомогою індексу, визначеного як співвідношення справедливої вартості до балансової. На отриманий індекс збільшують і накопичену амортизацію, і балансову вартість; метод списання накопиченої амортизації використовують для переоцінки нерухомості. Суть його в тому, що спочатку з валової балансової вартості ОЗ виключають суму накопиченої амортизації, а потім перераховують отриману чисту вартість ОЗ до переоціненої суми ОЗ. Приклад переоцінки, в порівнянні з підходом, рекомендованим П(С)БО наведено в [додатку Ж](#).

Станом 31 грудня 2014 року було завершено переоцінку основних засобів дочірніх підприємств Компанії. Відповідно, Компанія відкоригувала у бік збільшення вартість довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі у капіталі на суму 224 205 777 тисяч гривень та капітал у дооцінках на суму 229 228 694 тисячі гривень, а також зменшила нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на суму 5 022 917 тисяч гривень [68, с. 21].

Вплив внесення ретроспективних коригувань до звіту про фінансові результати за рік, що закінчився 31 грудня 2014 року був представлений як це показано в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Вплив внесення ретроспективних коригувань до звіту про фінансові результати за рік, що закінчився 31 грудня 2014, тис. грн.

У тисячах гривень	Примітки	2014 рік, відображено раніше	Вплив внесення коригувань і зміни класифікації	2014 рік, скориговано

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ				
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	3.1	(85 521 259)	138 116	(85 383 143)
Інші операційні витрати	3.3	(52 187 564)	(24 532)	(52 212 096)
Втрати від участі в капіталі	3.2	(1 523 473)	(5 022 917)	(6 546 390)
ІІ. СУКУПНИЙ ДОХІД				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів		-	194 427	194 427
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств		194 427	(194 427)	-

**Примітки:** \* - джерело [68]

Як свідчать дані табл. 2.6 дооцінка необоротних активів у 2014 році склала 194427 тис. грн.

Для оцінки справедливої вартості необоротних активів, та основних засобів як основної їх складової засобів станом на 31 грудня 2015 року, було залучено професійних незалежних оцінювачів. Справедлива вартість була визначена на основі амортизованої вартості заміщення або ринкових даних відповідно до оцінки рекомендованої МСФЗ.

Зокрема, справедлива вартість визначалася із використанням залишкової вартості заміщення спеціалізованих активів і на основі використання ринкових даних для неспеціалізованих активів. Таким чином, справедлива вартість основних виробничих активів та обладнання (ОВА), була визначена за допомогою залишкової вартості заміщення. Суть такого методу полягає в тому, що він заснований на аналізі вартості відтворення або заміни об'єктів основних засобів з коригуванням на фізичний, функціональний чи економічний знос і старіння.

Залишкова вартість заміщення оцінювалася на основі внутрішніх джерел та аналізу наявної інформації про ринок для аналогічних об'єктів основних засобів (опублікованої інформації, каталогів, статистичних даних тощо), а також галузевих експертів і постачальників. У 2016 році виснаження та амортизаційні нарахування у сумі 22 387 мільйонів гривень (2015: 19 739 мільйонів гривень) було включено до собівартості реалізації, 1 065 мільйонів

гривень (2015: 475 мільйонів гривень) – до складу інших операційних витрат і 631 мільйон гривень (2015: 357 мільйонів гривень) було капіталізовано у складі первісної вартості основних засобів. Сторнування зменшення корисності основних засобів включено до складу інших операційних доходів у консолідованому звіті про прибутки або збитки [31, с.36].

Надходження ОЗ в компанії відображаються за первісною вартістю. Первісна вартість включає витрати, понесені безпосередньо на придбання об'єктів. Первісна вартість активів, створених власними силами, включає вартість матеріалів, прямі витрати на оплату праці та відповідну частку виробничих накладних витрат. Первісна вартість придбаних та створених власними силами кваліфікованих активів включає витрати на позики. Будь-яке збільшення балансової вартості, яке виникає у результаті переоцінок, відображається в складі резерву переоцінки у складі власного капіталу через інші сукупні доходи. Зменшення, які взаємно зараховують раніше визнані збільшення того самого активу, відображаються у складі резерву переоцінки у складі власного капіталу через інші сукупні доходи, а всі інші зменшення включаються до звіту про фінансові результати. У тій мірі, в якій збиток від зменшення корисності того самого знеціненого активу був визнаний раніше у складі звіту про фінансові результати, сторнування цього збитку від зменшення корисності також визнається у звіті про фінансові результати. Кожного року різниця між зносом на основі переоціненої балансової вартості активу, відображеної у звіті про фінансові результати, та зносом на основі первісної вартості активу переводиться зі складу резерву переоцінки до нерозподіленого прибутку. Витрати, понесені для заміни компонента об'єкту основних засобів, який обліковується окремо, капіталізуються за балансовою вартістю заміненого компонента, який списується. Подальші витрати включаються у балансову вартість активу або визнаються як окремий актив, у залежності від обставин, лише тоді, коли існує вірогідність отримання Компанією майбутніх економічних вигід, пов'язаних із об'єктом, і вартість об'єкту можна визначити достовірно. Балансова вартість заміненої частини

припиняє визнаватися. Усі інші витрати на ремонт і обслуговування включаються до звіту про фінансові результати протягом того фінансового періоду, у якому вони були понесені. Основні засоби припиняють визнаватися після вибуття або коли більше не очікується отримання майбутніх економічних вигід від продовження використання активу. Прибутки та збитки від вибуття, які визначаються шляхом порівняння надходжень із балансовою вартістю основних засобів, визнаються у звіті про фінансові результати. Після продажу переоцінених активів суми, включені до складу інших резервів, переводяться до складу нерозподіленого прибутку. Незавершене будівництво включає також суми передплат за основні засоби.

В складі основних засобів в 2016 році досліджуваної компанії рахувались капітальні витрати на суму 1 872 млн. грн., щодо яких сутність витрат може відрізнитися від їхньої юридичної форми згідно з первинними документами (2015: 473 мільйони гривень) (Примітка 27). Ці витрати було подано на підставі відповідної первинної документації у консолідованій фінансовій звітності станом на і за роки, що закінчилися 31 грудня 2016 та 2015 років.

В оцінці за історичною вартістю, балансова вартість ОЗ станом на 31 грудня 2016 року подана в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Вартість основних засобів НАК «Нафтогаз України» за історичною вартістю,  
млн. грн.

Основні засоби	31 грудня 2016 року	31 грудня 2015 року
Нафтогазовидобувні активи	11 751	9 384
Машини та обладнання	9 149	7 068
Трубопроводи і супутнє обладнання	7 237	6 711
Будівлі	4 693	5 976
Буферний газ	212	217
Бурове і розвідувальне обладнання	354	298
Інші основні засоби	482	1 075
Всього	33 878	30 729

**Примітки:** \* - джерело [31]

За табл. 2.7 можна одночасно проаналізувати підхід до групування (класифікації) основних засобів, яка не суперечить вимогам МСФЗ.

Ще однією складовою необоротних активів є нематеріальні активи. У досліджуваній компанії вони мають визначені строки корисного використання і включають, здебільшого, капіталізоване програмне забезпечення. Придбане програмне забезпечення капіталізується на основі витрат, понесених для придбання та доведення їх до стану, необхідного для їх використання. Нематеріальні активи відображаються за первісною вартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності, якщо такі є. У випадку зменшення корисності балансова вартість нематеріальних активів списується до більшої з величин: вартості під час використання та справедливої вартості, за вирахуванням витрат на продаж.

Важливою та ємною операцією, яка займає багато часу облікових працівників є нарахування амортизації. Слід зауважити, що МСБО 16 не містить рекомендацій щодо вибору методів нарахування амортизації. Це його відмінність від П(С)БО 7. У МСБО лише згадуються прямолінійний метод, виробничий метод та метод зменшення залишку.

Однак у книзі «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» (автори М Р. Лучко, І.Д. Бенько) [41, с.65] виокремлено такі методи амортизації:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення;
- метод одиниць продукції (виробничий метод).

У цій же праці [41, с.67-70] наведено приклади нарахування амортизації та вказано умови вибору того чи іншого методу.

МСБО 16 (§ 6) визначає амортизацію як систематичне зменшення амортизованої вартості активу впродовж строку його корисної служби. Також за рекомендаціями, поданими п. 60 цього стандарту суб'єкт господарювання застосовує до активу такий метод амортизації, який найкраще відображає передбачувану структуру споживання майбутніх



економічних вигід від використання активу. МСБО 16 передбачає такі методи амортизації (§ 62): прямолінійний метод (відповідає прямолінійному методу з пп. 1 п. 26 П(С)БО 7); метод зменшення залишку (відповідає методу зменшення залишкової вартості з пп. 2 п. 26 П(С)БО 7); метод суми одиниць продукції (відповідає виробничому методу з пп. 5 п. 26 П(С)БО 7) [54].

У МСБО немає методу прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу, обох методів амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, що рекомендовані п. 27 П(С)БО 7.

Згідно вимог МСФЗ метод амортизації слід переглядати щонайменше на кінець кожного звітного періоду, особливо, зокрема якщо модель споживання вигід від активу суттєво змінюється. Зміна методу амортизації розглядається у стандартах як зміна облікової оцінки, а отже, не потребує ретроспективних коригувань. Також щорічно рекомендується переглядати ліквідаційну вартість та корисний термін експлуатації активу. Амортизація має починатися нараховувати коли актив доведено до стану, придатного для використання (коли він доставлений до місця розташування і належним чином змонтований). Але міжнародний стандарт не містить рекомендацій з якого часу має нараховуватися амортизація: з поточного чи наступного місяця, кварталу тощо. В досліджуваній компанії це питання вирішено таким чином, що амортизація нараховується у звітах про фінансові результати на прямолінійній основі для розподілу витрат окремих активів на їхню ліквідаційну вартість протягом їх очікуваних строків корисного використання. Нарахування амортизації починається із моменту придбання або, у випадку зі створеними власними силами активами, із моменту, коли актив завершений і готовий до використання.

Інші основні засоби амортизуються на прямолінійній основі протягом очікуваних строків їх корисного використання. Звичайні строки корисного використання при цьому представлені таким чином: машини і обладнання – 5-12 років; будівлі – 20-40 років; інші основні засоби – 3-6 років.

Загалом треба визнати, що облік необоротних активів – достатньо складний і трудомісткий процес. Якщо ж суб'єкт господарювання ще до цього орієнтується на використання МСФЗ, то він ще більше вимагає затрат часу облікових працівників. Це пов'язано з вимогами чинного українського законодавства. Для цілей уніфікації бухгалтерський облік ведеться з використанням затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку. Даний суб'єкт державного сектору використовує План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. І щодо необоротних активів використовуються рахунки: 10 «Основні засоби» (10 субрахунків, з яких компанія використовує 7); 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (7 субрахунків, фактично використовується 6); 12 «Нематеріальні активи» (6 субрахунків); 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» (3 субрахунки); 15 «Капітальні інвестиції» (5 субрахунків). Знос нараховується з використанням рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

## **Висновок до розділу 2**

Досліджуючи особливості ведення обліку необоротних активів відповідно до вимог МСФЗ, та чинної практики, яка існує в НАК «Нафтогаз України», отримано такі основні висновки.

1. Не усім суб'єктам господарювання потрібно використовувати засади, рекомендовані МСФЗ щодо обліку необоротних активів. В основному їх дотримуються великі підприємства (ВАТ, НАК і т.п.). Для малих підприємств, така практика не завжди доцільна і затребувана. Виняток складають суб'єкти, що мають міжнародні зв'язки, або іноземних інвесторів.

2. Для оцінки необоротних активів за рекомендаціями МСФЗ можуть використовуватися різні методи. В досліджуваному підприємстві основу складає первісна вартість. Однак станом у 2014 році суб'єкт господарювання

здійснював переоцінку Необоротних активів, що призвело до зростання їх вартості на більш, ніж 194 млн. грн.

3. Облік необоротних активів за вимогами МСФЗ вимагає відповідного формування положень про облікову політику. У ній врегульовані на досліджуваному підприємстві всі питання, які належать до тих, що можуть мати кілька альтернатив: наприклад, питання вибору підходу до оцінки, вибору методу нарахування амортизації, класифікації необоротних активів та ін.

4. Особливості обліку необоротних активів, що пов'язані з взяттям за основу вимог МСФЗ, насамперед, виникають через існування розбіжностей у законодавчих вимогах (між вітчизняним нормативно-правовим забезпеченням і МСФЗ). Також такий облік вимагає формування робочого плану рахунків, який відрізняється від офіційно затвердженого.

5. Ряд проблемних питань, які виникають при веденні обліку згідно вимог МСФЗ не вирішені ні на теоретичному ні на практичному рівні, що негативно позначається на якості, достовірності та оперативності формування інформації про необоротні активи та управлінні ними.

## **РОЗДІЛ 3. УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

### **3.1. Відображення інформації про необоротні активи в звітності**

Облікове відображення даних про необоротні активи відповідно до вимог МСФЗ в системі управління суб'єктами державного сектору супроводжується потребою відповідного узгодження формування зведеної інформації про них.

Як зазначають М.Р. Лучко та І.Д.Бенько, метою фінансових звітів є забезпечення інформації про фінансовий стан, діяльність і грошові потоки підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів з метою прийняття ними економічних рішень [41, с.251].

Як свідчить офіційна звітність НАК «Нафтогаз України», складена з дотриманням вимог МСФЗ, у її склад входить: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (2); Звіт про рух грошових коштів (3); Звіт про зміни у власному капіталі (4); Примітки до фінансової звітності (5) (додаток 3).

Перша складова (1) містить інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал. Тому з позиції теми нашого дослідження у ній можна

отримати інформацію про стан необоротних активів, які є складовою предмету наукового пошуку у магістерській роботі.

Друга складова (2) характеризує доходи, витрати, чистий прибуток чи збиток. З цієї форми звітності важко щось виокремити для того, щоб мати інформацію, яка стосується необоротних активів. Попри те, що у ній відображаються доходи, а необоротні активи здатні приносити дохід, з позиції взяття за основу даних для аналізу, вона недостатньо інформативна. Але вона також містить деяку інформацію про необоротні активи, наприклад, окремою статтею відображають дооцінку (уцінку) необоротних активів. І станом на 01.01.2015 року (тобто за 2015 звітний рік) вона склала в досліджуваній компанії 194247 тис. грн.

У наступній формі (3), котра характеризує зміни в капіталі та резервах також можна отримати деяку інформацію. Зокрема в рядку 3260 цієї форми, відображають інформацію про обсяг витрачених коштів на придбання необоротних активів. За звітний період ця сума склала 14 457 тис. грн., що в порівнянні за аналогічний попередній період на 14 405 тис. грн. більше.

За формою (4), котра характеризує грошові потоки (операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) та їх склад окремих даних про необоротні активи не відображено.

Досить інформаційною з позиції управлінських запитів для управління необоротними активами є форма (5), яка містить різні пояснюючі положення (в тому числі щодо облікової політики в частині необоротних активів) та деталізує ряд інших даних (наприклад необоротні активи за групами тощо).

Тобто як справедливо зазначають М.Р. Лучко та І.Д. Бенько [41, с. 252] кожний компонент фінансових звітів має своє призначення, а тому його слід чітко ідентифікувати (рис. 3.1).



### Рис. 3.1. Компоненти фінансових звітів\*

**Примітки:** \* - джерело [41, с. 252]

Характеризуючи звітність за МСФЗ, яка містить інформацію про необоротні активи, варто звернути увагу на той факт, що у ній мало уваги приділено нематеріальним активам. Хоч, як справедливо зауважує Н. М. Хорунжак, вони відіграють важливу роль в забезпеченні ефективності функціонування підприємств і можуть стати важливим джерелом доходів [80, с. 67]. У зв'язку з цим у звітності необхідно передбачити відповідні графи у відповідних формах.

Треба визнати, що оскільки для досліджуваної компанії вимагається формування звітності відповідно до вимог МСФЗ, то вона використовує трансформаційний підхід, адже одночасно є потреба формувати і подавати звітність згідно національними П(С)БО.

Трансформація бухгалтерської звітності – трактується сучасними обліковцями як процес, що базується на аналізі фінансової звітності, сформованої відповідно до чинних національних (українських) вимог на предмет обґрунтування та внесення коригувань рахунків (даних), які прийнятні та необхідні для підготовки повного фінансового звіту підприємства, що відповідає МСФЗ.

Така трансформація передбачає коректування певних показників, підходи до отримання яких за національними стандартами, відмінні від вимог МСФЗ.

Є ще інший спосіб формування фінансової звітності – це ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ. Цей підхід називають конверсійним (конверсія).

Проте метод трансформації частіше застосовується. Він охоплює окремі статті фінансової звітності та базується на паралельному веденні бухгалтерського обліку. Що, в свою чергу, забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ на базі існуючих бухгалтерських записів.

Прийнято вважати, що паралельний облік – більш точний, але більш витратний, оскільки вимагає складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим щоденним паралельним веденням обліку [84].

Попри те, що як було зазначено нами у розділі 2, досліджувана компанія формує робочий план рахунків за МСФЗ, однак паралельний облік вимагає значних затрат ресурсів. Тому цей план використовують виключно з метою трансформації звітності.

Адже недоліком паралельного обліку є те, що кожен первинний документ реєструється і проводиться паралельно у двох фінансових системах. Таким чином, кожна господарська операція має бути відображена двічі: в системі обліку за правилами національних стандартів та в обліку за правилами МСФЗ. На сьогоднішній день невелика кількість підприємств можуть дозволити паралельний облік по двом системам стандартів. Як приклад, це може бути материнська компанія, яка зацікавлена в постійному контролі за результатами діяльності дочірньої їй компанії, тобто керівництву компанії потрібно регулярно звертатися до звітності у форматі МСФЗ в оперативному режимі і отримувати максимально достовірні відомості [84].

НАК «Нафтогаз України» є саме такою компанією, однак фінансову звітність вона формує за МСФЗ у зв'язку з потребою публічності своєї діяльності і вимог МВФ. Тобто для власних потреб і внутрішнього управління їй не потрібно використовувати вимоги МСФЗ. Саме тому

трансформація, як процедура, яка проводиться станом на звітну дату більш прийнятна для цієї компанії.

Натомість підприємство, яке веде паралельний облік за МСФЗ, матиме проблеми з отриманням оперативної інформації за проміжні між звітними датами періоди. Особливістю звітності компанії, яка досліджується, є те, що її формування за вимогами МСФЗ можливе лише після складення звітності за П(С)БО.

Натомість якщо б «Нафтогаз» вела паралельний облік, то процес складання міжнародної звітності не залежав би від підготовки національної звітності. Трансформація фінансової звітності з українських форм у форми, що відповідають вимогам МСФЗ відбувається у певній послідовності (рис. 3.2).

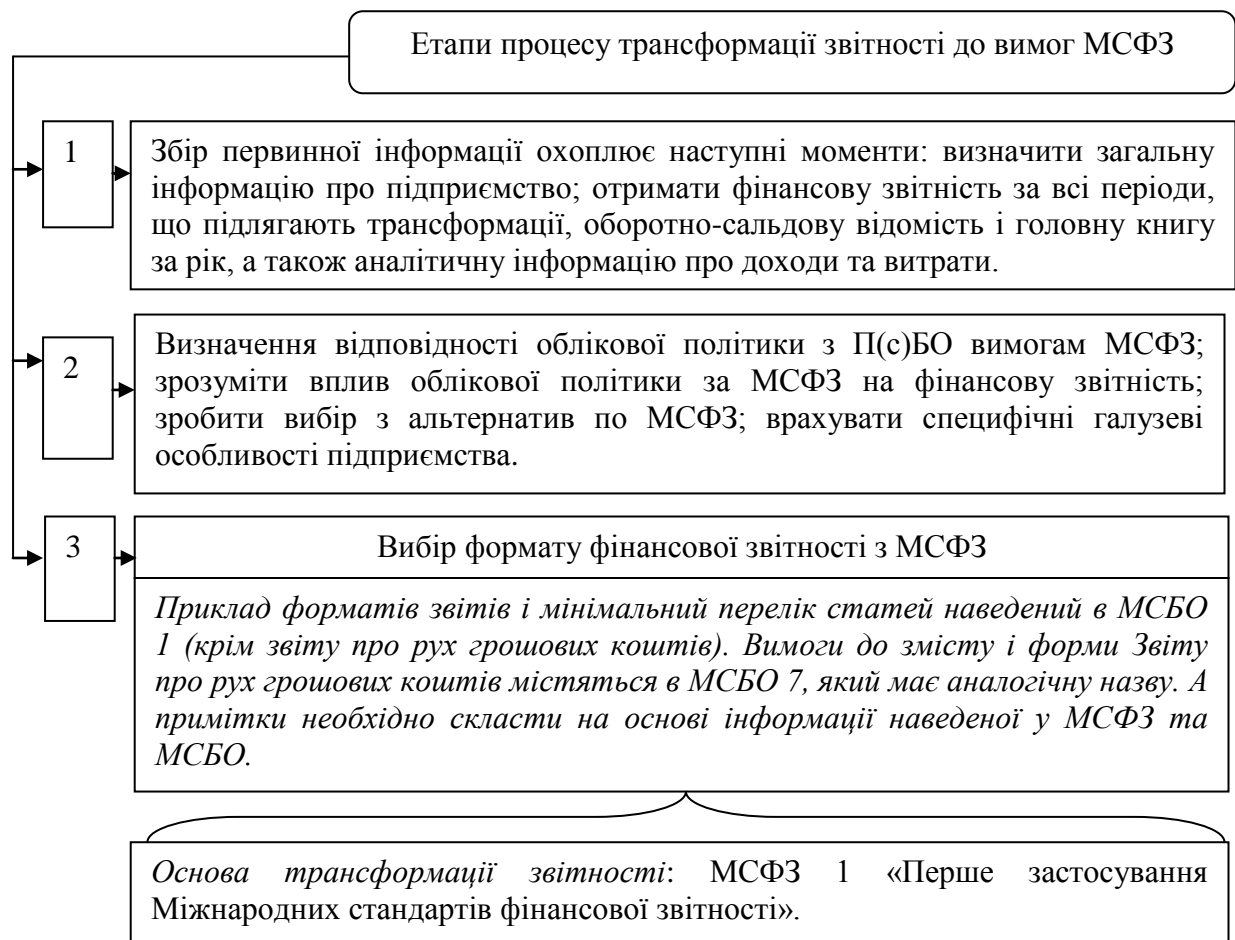


Рис. 3.2. Етапи процесу трансформації звітності відповідно до вимог МСФЗ\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі узагальнення чинної практики



При трансформації звітності суб'єкт господарювання виконує низку процедур і зобов'язане виконати ряд умові вимог, які на дату формування звітності відповідно до МСФЗ повинні бути дотримані. До цих вимог відноситься: потреба визнання всіх активи і зобов'язань, визнання яких вимагає МСФЗ; не визнання активів і зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють цього визнання; проведення пере класифікації активів і зобов'язань, так як того вимагають МСФЗ; використання рекомендацій МСФЗ при оцінці активів і зобов'язань.

Особливістю формування звітності за МСФЗ, в тому числі щодо необоротних активів як її складової, є те, що при першому застосуванні МСФЗ є обов'язкові та додаткові виключення з загальних правил. Ці виключення уможливають найбільш коректний підхід до застосування облікових політик і оцінок. Це дозволяє максимально адекватно відобразити фінансове становище компанії на дату переходу.

Також, МСФЗ 1 дозволяє організації, яка застосовує МСФЗ вперше, оцінювати актив у вступному балансі, складеному згідно з МСФЗ, використовуючи доцільну собівартість (щодо нижчеперелічених активів): основні засоби; інвестиційна нерухомість (якщо використовується модель обліку за первісною вартістю); нематеріальні активи, які відповідають критеріям визнання, визначеним в МСБО 38.

Таким чином, початковий баланс, складений з дотриманням вимог П(С)БО після відповідних коригувань, перетворюється у початковий баланс, що відповідає вимогам МСФЗ. Для трансформації звіту про фінансові результати та балансу на кінець періоду слід: здійснити (повторити) всі коригування залишків на початок періоду (в кореспонденції з рах. 44) і ввести їх, використовуючи кореспонденцію з рахунками доходів і витрат.

Загалом, як свідчить аналіз і оцінка фінансової звітності досліджуваної компанії та її структурних підрозділів (наприклад Тернопільгазу), перерахунок за статтями, які необхідно узгодити з вимогами МСФЗ,

здійснюється з дотриманням усіх відповідних рекомендацій. Вважаємо за доцільне акцент зробити на найбільш вагомій складовій необоротних активів – основних засобах. Щодо них при трансформації звітності окрім перерахунку, слід подати також додаткову інформацію, яка б розкривала застосовані підходи (рис. 3.3).

Вказані на рис. 3.3 напрями розкриття інформації про основні засоби повною мірою відповідають вимогам МСФЗ та уможливають адекватну трансформацію даних для її відображення у фінансовій звітності, що відповідає міжнародним вимогам. Спрощує застосування трансформаційного підходу у цьому випадку те, що українські та міжнародні стандарти щодо ОЗ мають багато спільних вимог і положень.

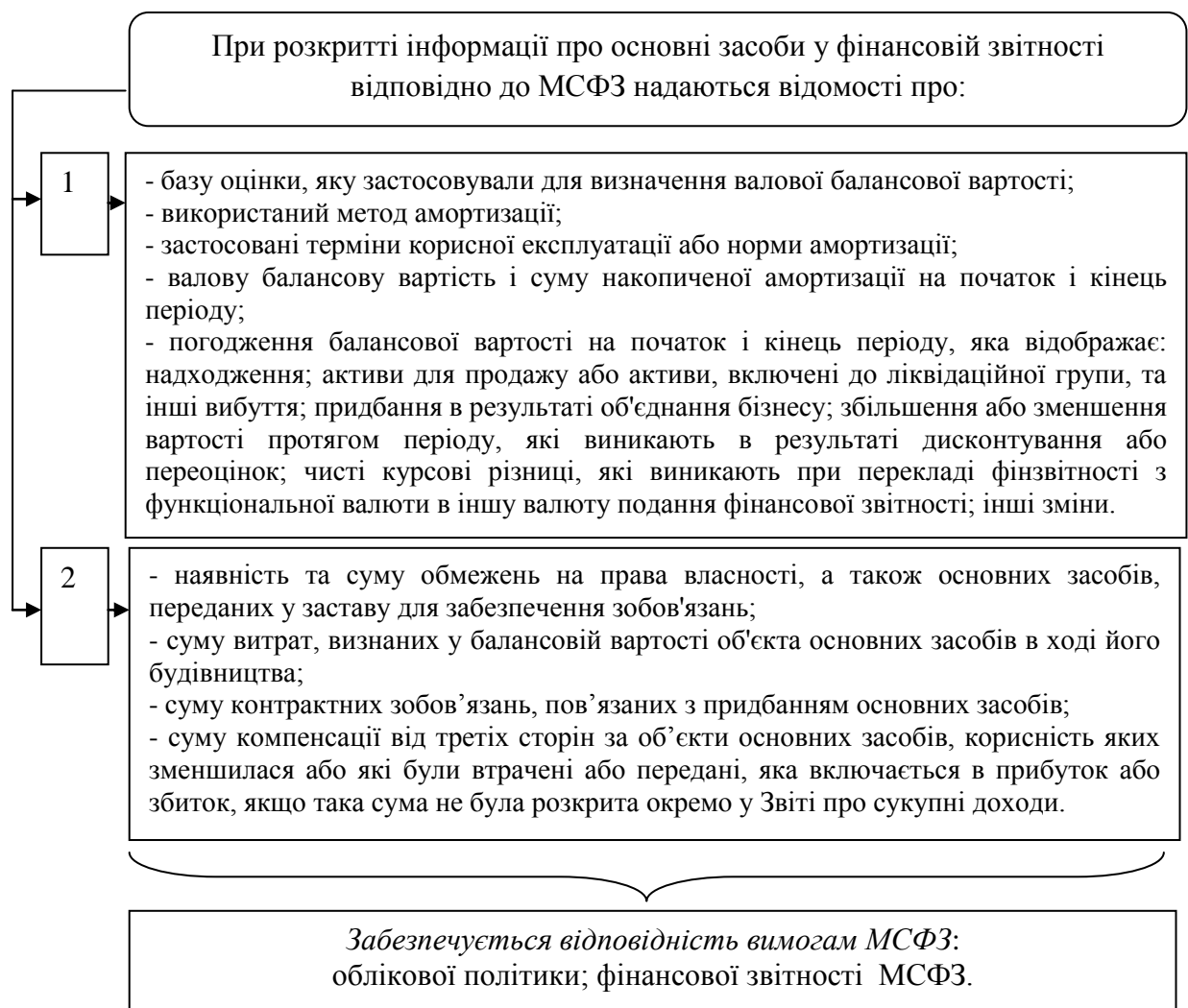


Рис. 3.3. Розкриття інформації про основні засоби при трансформації звітності відповідно до вимог МСФЗ\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі узагальнення чинної практики та [56]

Відмінності існують в плані оцінки, переоцінки, визнання первісної вартості, амортизації, а також вибуття основних засобів. Проте такі труднощі можна подолати, змінивши та внівши поправки до чинного вітчизняного нормативно-правового регулювання. В результаті на виході можна отримати не просто адаптовану систему бухгалтерського обліку, а систему, яка відповідає вимогам МСФЗ, що в кінцевому підсумку дозволить будь-якому суб'єкту одержувати зрозумілу інформацію про майновий, фінансовий стан підприємства та результати його діяльності.

Щодо інших форм звітності досліджуваної компанії слід зауважити, що починаючи з 1 січня 2015 року вона змінила облікову політику щодо підготовки звіту про рух грошових коштів на непрямий метод. Дані за попередній період було перераховано відповідно нової облікової політики. На думку керівництва Компанії така облікова політика більш доречна, оскільки, використовується для підготовки звіту про рух грошових коштів в консолідованій фінансовій звітності і сприятиме тому, що фінансова звітність буде надавати більш доречну інформацію користувачам окремої фінансової звітності щодо руху грошових коштів Компанії [68, с. 21].

Станом на дату цієї окремої фінансової звітності було завершено переоцінку основних засобів дочірніх підприємств Компанії, що проводилась станом на 31 грудня 2014 року. Відповідно, Компанія відкоригувала у бік збільшення вартість довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі у капіталі на суму 224 205 777 тисяч гривень та капітал у дооцінках на суму 229 228 694 тисячі гривень, а також зменшила нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на суму 5 022 917 тисяч гривень.

Важливу роль в забезпеченні ефективності використання необоротних активів, їх збереженні, раціональному використанні відіграє належним чином налагоджена система контролю. В її основу у випадку обліку таких активів з дотриманням вимог МСФЗ має бути покладено не лише наявні теоретичні й практичні напрацювання, а й нові процесуальні засади, в тому числі такі, що враховуються міжнародні принципи обліку, вимоги системи управління до інформаційної бази прийняття рішень, а також можливості використання сучасних інформаційних технологій.

### **3.2. Контроль необоротних активів і його основні концептуальні засади**

Для забезпечення ефективного використання необоротних активів, а також з метою їх збереження має бути добре налагоджена система контролю. У випадку ведення обліку таких активів відповідно до вимог МСФЗ, ця система включатиме в себе не лише контроль, який ведеться на підприємстві (бухгалтерський, внутрішній), а й зовнішній, в тому числі незалежний контроль у формі аудиту. Акцент на цій формі контролю робиться у зв'язку з вимогою МСФЗ до фінансової звітності. Зокрема, за міжнародними стандартами вимагається аудиторське її підтвердження.

Оприлюднений звіт НАК «Нафтогах України», за 2015 та 2016 рік свідчить, що в обох випадках до проведення аудиту залучалася одна і та ж юридична особа – незалежний аудитор компанія ПрАТ «Делойт енд Туш ЮСК».

В обох випадках при оприлюдненні звітності першим пунктом (розділом) подавався Звіт незалежного аудитора Акціонеру Публічного акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз

України» (додаток И). Наданий Звіт за своєю структурою складається з 5-ти розділів, деякі з котрих мають у своєму складі підрозділи (рис. 3.4).

Аудит був проведений щодо консолідованої фінансової звітності НАК «Нафтогаз України» та дочірніх підприємств. Звітність включала в себе консолідований звіт про фінансовий стан на 31 грудня 2016 року, консолідований звіт про прибутки/збитки, консолідований звіт про інші сукупні доходи, консолідований звіт про зміни у власному капіталі, консолідований звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансової звітності, в т. ч. виклад інформації щодо використовуваних облікових політик. За результатами проведення аудиту були подані відповідні рекомендації. Окремі з них вимагали застосування коригувань, в тому числі щодо необоротних активів.

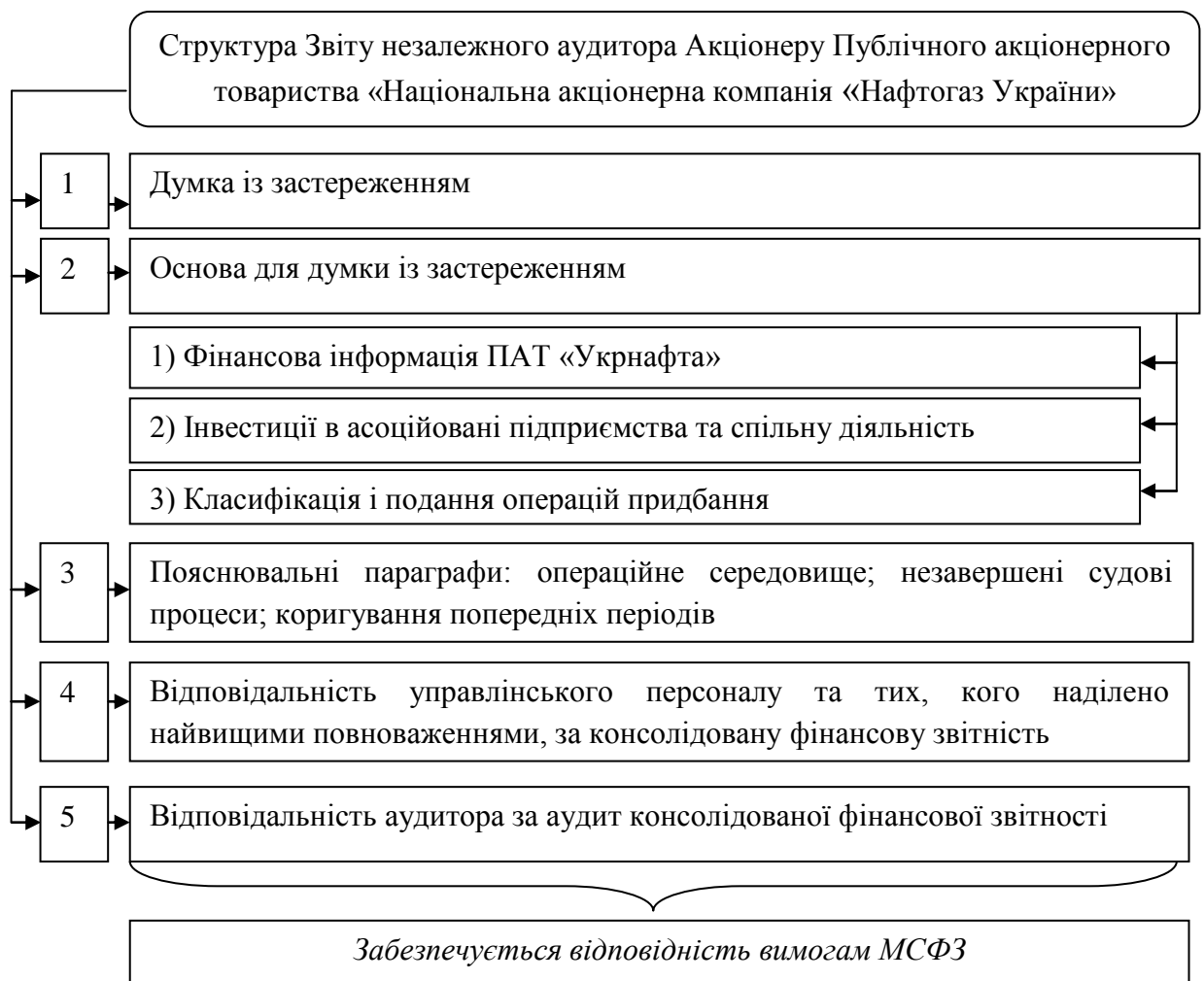


Рис. 3.4. Структура аудиторського Звіту до Консолідованої фінансової звітності НАК «Нафтогаз України»\*

**Примітки:** \* - сформовано на основі узагальнення чинної практики та [31]

В цілому, як свідчить інформація, подана у Звіті, консолідована фінансова звітність НАК «Нафтогаз України», достовірно відображає, в усіх суттєвих аспектах консолідований фінансовий стан компанії на 31.12. 2016 р. Окрім цього такий самий висновок зроблено щодо її консолідованих фінансових результатів і консолідованих грошових потоків за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

В звіті зазначено, що аудитору не вдалося отримати достатні та належні аудиторські докази щодо деяких об'єктів обліку (визнання і оцінки доходу від реалізації, собівартості реалізації, передплат виданих та торгової дебіторської заборгованості та деяких ін.) однак щодо необоротних активів суттєвих недоліків не виявлено. За винятком підтвердження оцінки справедливої вартості основних засобів станом на дату відновлення контролю та відповідного збитку у результаті переоцінки раніше утримуваної частки компанії в Укрнафті. Також проблемним виявилось отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо частки досліджуваної компанії в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільної діяльності, за ведення облікових записів якої відповідають інші сторони угод про спільну діяльність, укладених із дочірнім підприємством Групи, ПАТ «Укргазвидобування». Станом на 31 грудня 2016 року і за рік, який закінчився на зазначену дату, аудитори не отримали доступу до перевіреної аудитором фінансової звітності та фінансової інформації, підготовленої згідно з МСФЗ [31, с.3 ].

У зв'язку з цим у Звіті зроблене застереження за низкою статей звітності, в т.ч. щодо необоротних активів. Інформація по цьому виду об'єктів обліку подана у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Консолідований звіт про фінансовий стан на 31 грудня 2016 року, млн. грн.\*

Стаття у консолідованій фінансовій звітності	Сума
Основні засоби	1,540
Інші необоротні активи	3

**Примітки:** \* - сформовано на основі [31, с.3]

Проблемним виявилось визначення впливу відхилень від єдиної облікової політики щодо застосування моделі переоцінки для обліку основних засобів з боку ПАТ «Укртатнафта» і спільної діяльності між ПАТ «Укргазвидобування», Misen Enterprises AB та ТОВ «Карпатигаз» [31, с.3].

Відповідно до зміни оцінок, що стосувалися необоротних активів, в процесі аудиту підтверджено правомірність коригування прибутку до оподаткування (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Коригування, пов'язані зі зміною оцінки необоротних активів

Стаття	Примітки	2016	2015 (скориговано, Примітка 3)
Прибуток/(збиток) до оподаткування		21 037	(36 781)
Коригування на:			
Знос основних засобів і амортизацію нематеріальних активів		23 452	20 214
Збиток від вибуття основних засобів	18	406	304
Збиток/(сторнування збитку) від зменшення корисності основних засобів	6	1 231	(1 144)

**Примітки:** \* - джерело [31, с.3]

Окремі неточності, пов'язані з поданням інформації у звіті за 2015 рік, були виявлені системою внутрішнього контролю НАК «Нафтогаз України». Тобто після дати затвердження звіту (31.12.2015 р.). Неточності виявлено 29.07.2016 р., а стосувалися вони 2014 року. Відповідно, були проведені коригування та зміна деяких облікових політик. Виявлені неточності були

відображені ретроспективно у консолідованій фінансовій звітності за 2016 рік (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Вплив внесення ретроспективних коригувань до консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2014 р., млн. грн.

	Примітки	31 грудня 2014 року, відображено раніше	Внесення коригувань і зміни класифікації	31 грудня 2014 року, скориговано
Основні засоби	3.1	456 548	(11 472)	445 076
Інші необоротні активи	3.6	4 428	58	4 486

**Примітки:** \* - джерело [31, с.17]

В подальшому проведення коригувань, зокрема ретроспективних, та їх відображення в консолідованому звіті про фінансовий стан станом на 31.12.2015 р. також позначилося на відповідних показниках (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Вплив внесення ретроспективних коригувань до консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2015 р., млн. грн.

	Примітки	31 грудня 2014 року, відображено раніше	Внесення коригувань і зміни класифікації	31 грудня 2014 року, скориговано
Основні засоби	3.1, 3.3	571 054	3 (11 258)	559 796
Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства	3.2	1 550	(2)	1 548
Інші необоротні активи	3.2	7 907	815	8 722

**Примітки:** \* - джерело [31, с.21]

Для виявлення таких впливів суб'єкт аудиту дослідив чинну модель переоцінки для оцінки основних засобів, а також врахував доцільність її використання на ті дати, коли вона проводилась. Зважаючи на те, що на ці



дати дійсно відбувалися зміни справедливої вартості, переоцінку було проведено цілком обґрунтовано.

Після переоцінки в подальшому надходження основних засобів, як того і вимагають МСФЗ, відображалося за первісною вартістю. В бухгалтерському обліку збільшення балансової вартості, яке виникло через проведення переоцінок, відображалося в складі резерву переоцінки (у складі власного капіталу) через інші сукупні доходи. Зменшення включалися до звіту про фінансові результати (сторно). Щорічно різниця між зносом на основі переоціненої балансової вартості активу, відображеної у звіті про фінансові результати, та зносом на основі первісної вартості активу переводилася зі складу резерву переоцінки до нерозподіленого прибутку.

У 2016 році виснаження та амортизаційні нарахування у сумі 22 387 мільйонів гривень (2015: 19 739 мільйонів гривень) було включено до собівартості реалізації, 1 065 мільйонів гривень (2015: 475 мільйонів гривень) – до складу інших операційних витрат і 631 мільйон гривень (2015: 357 мільйонів гривень) було капіталізовано у складі первісної вартості основних засобів. Сторнування зменшення корисності основних засобів включено до складу інших операційних доходів у консолідованому звіті про прибутки або збитки [31, с.36].

Слід зауважити, що для того, щоб отримати позитивний висновок аудитора про достовірність фінансової звітності, а також максимально зменшити вартість його проведення, доцільно попередньо провести оцінку впливу тих чи інших параметрів на фінансові показники.

В цьому контексті вважається доцільним проведення аналізу та типом «що буде, якщо» з використанням редактора таблиць Excel. Інструменти аналізу «що буде, якщо» дають змогу працювати з різними наборами значень в одній або декількох формулах для вивчення всіх можливих результатів. Тобто такий аналіз зручний для комунікації з керівництвом і обґрунтувань тих чи інших фінансових результатів, які формуються за принципами МСФЗ.

Оскільки всі елементи звітності за МСФЗ взаємопов'язані, адже це закладено в концепції МСФЗ, відповідно до якої капітал – це частка в активах компанії, що залишається після вирахування всіх зобов'язань, а доходи і витрати ідентифікуються як збільшення або зменшення активів і зобов'язань і призводять до зміни капіталу, то таким чином значно полегшується процедура аудиту. Наприклад, стаття «Амортизаційні відрахування основних засобів» у звіті про прибутки та збитки має відповідати сумі амортизації за період у примітці з основних засобів.

Достатньо поширеною помилкою при формуванні звіту про фінансовий стан, наприклад, є неправильна класифікація елементів за строками (довгострокові або короткострокові), а також неправомірне ліквідація (згорання) або, уведення (розгорання) необоротних активів.

Помилки у звіті про рух грошових коштів, зазвичай, рідко трапляються, а зауваження аудиторів стосуються в основному ступеню деталізації інформації. Тому при проведенні внутрішнього контролю слід звернути увагу саме на це.

Звіт про рух грошових коштів складається в основному непрямим методом, і під час його формування буває досить складно здійснити розподіл потоків коштів за основною, фінансовою та інвестиційною діяльністю. Відповідальний за складання такого звіту має не лише чудово орієнтуватися в інших формах звітності, але й бути в курсі всіх суттєвих негрошових операцій, таких як випуск власних акцій для придбання бізнесу; бартерний обмін активів; конвертація боргу в акції; визнання або сторнування збитків від знецінення; зміни справедливої вартості; нарахування резервів за рахунок прибутків або збитків.

Примітки є невід'ємною частиною фінансової звітності і повинні містити інформацію, що доповнює форми звітності. За кожним суттєвим елементом наводиться деталізація як мінімум у розрізі компонентів (для необоротних активів – склад основних засобів, нематеріальних активів тощо). В ідеалі вказують всі чинники, що вплинули на зміну величини

показника, наприклад, для основних засобів у розрізі груп розкриваються придбання, вибуття, амортизація, знецінення та інші рухи. Усі процедури за первісним визнанням, вимірюванням, а також подальшими змінами вартості або способу отримання/відтоку економічних вигід також розкриваються – обов’язково має бути наведений опис застосовуваної облікової політики, істотних оціночних значень і професійних суджень.

Полегшують такі контрольні дії працівників компанії публікації аудиторських компаній, які містять аналіз оновлень і перелік контрольної інформації, яка має підлягати обов’язковому розкриттю. На їх підставі можна скласти внутрішній контрольний перелік і використовувати його для підготовки звітності за МСФЗ. У нашому випадку доцільно користуватися публікаціями ПрАТ «Делойт енд Туш ЮСК». Таким чином можна уникнути низки проблем, пов’язаних з неправильністю відображення звітних даних. А на виході – отримати звітність, котра відображає дійсний фінансовий стан підприємства та може служити основою підвищення ефективності його функціонування.

Тобто справедливим є твердження Н.М. Хорунжак [81] про те, що зміна орієнтації зі спрямування на подачу звітності в бік забезпечення оптимізації діяльності – головна вимога, яка ставиться в сучасних умовах до системи обліку. Суттєву роль в цьому відіграє використання засобів комп’ютерної техніки, адже в умовах використання комп’ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління.

За умов розвитку інформаційних технологій та глобалізації підприємницької діяльності, завданням українських підприємств є повна автоматизація облікового процесу, зокрема й обліку необоротних активів, бо діяльність починається з придбання необоротних активів будь-якого суб’єкта господарювання і не може продовжуватись без їхнього використання, вони є особливим фундаментом кожного господарюючого суб’єкта [86].

Підсумовуючи вище викладене, варто зазначити, що комплексна та суцільна автоматизована система обробки даних дає змогу проводити якісний та чіткий контроль різних ділянок обліку; економить час, що затрачався на фіксацію, систематизацію та обробку документів [4, с.275].

Загалом система контролю в поєднанні з використанням сучасних комп'ютерних інформаційних технологій, дозволить уникнути неточностей в оцінці та обліковому відображенні необоротних активів згідно вимог МСФЗ.

### **Висновок до розділу 3**

Дослідження особливостей формування та узагальнення даних про необоротні активи у фінансовій звітності, яка складається відповідно до вимог МСФЗ в НАК «Нафтогаз України», дозволило зробити такі основні висновки.

1. Облік необоротних активів у досліджуваній компанії ведеться традиційним способом з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. У зв'язку з цим, формування звітності за вимогами МСФЗ, в тому числі в частині статей, що стосуються необоротних активів, вимагає переоцінки, перегрупування та зміни облікових політик.

2. При формуванні фінансової звітності та її подання у відповідні інституції досліджувана компанія керується П(С)БО, а при формуванні консолідованої фінансової звітності – МСФЗ.

3. Оцінка показників консолідованої звітності, які характеризують необоротні активи свідчить про те, що їх обсяг у динаміці зростає. Проте варто зауважити, що у звітності мало уваги приділено нематеріальним активам. У зв'язку з цим у звітності необхідно передбачити графи у відповідних формах, які б деталізували цю групу активів.

4. Контроль необоротних активів, особливо в контексті їх оцінки та обліку з урахуванням вимог МСФЗ, має свою специфіку. Найперше це

пояснюється потребою (зокрема у досліджуваній компанії) підтвердження консолідованої звітності незалежним аудитором. Відповідно, існує аудиторський (незалежний зовнішній) контроль.

5. Для того, щоб знизити ризики неточного відображення необоротних активів в оцінках, що рекомендуються МСФЗ (для цього проводяться відповідні коригування оцінок), необхідно організувати попередній внутрішній контроль, а тому числі із застосуванням аналізу даних і використанням сучасних можливостей комп'ютерної техніки.

## **ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ**

В результаті проведення дослідження нормативно-правового забезпечення, теоретичних, організаційних і прикладних практичних засад оцінки і обліку необоротних активів згідно вимог МСФЗ отримано низку висновків і розроблено ряд пропозицій, спрямованих на вирішення існуючих при цьому проблем.

1. Для дослідницьких і облікових цілей прийнятним та обґрунтованим вважаємо таке означення, яке враховує основні характеристики необоротних активів. Тому для уточнення з урахуванням сутності таких активів, можна використовувати таке означення: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди.

2. Найточнішою, як свідчить проведене дослідження, є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально

підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам, зокрема відповідності доходів і витрат.

3. Різноманітність складу слугує важливим фактором формування та використання правильної і доцільної класифікації необоротних активів. Для вибору раціонального складу інформації щодо основних засобів, нематеріальних активів тощо, доцільно провести анкетування на підприємстві з метою виявлення рівня суттєвості тих чи інших даних для користувачів. Нами запропоновано форму такої анкети та зроблено опис процесу реалізації такого анкетування.

4. НАК «Нафтогаз України» у фінансовій звітності необоротні активи відображені в розрізі нематеріальних активів, основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інших фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів. Тому розподіл у Плані рахунків рахунку 100 «Необоротні активи» доцільно здійснювати в розрізі нематеріальних активів, основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інших фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів.

5. Характеризуючи звітність за МСФЗ, яка містить інформацію про необоротні активи, варто звернути увагу на той факт, що у ній мало уваги приділено нематеріальним активам. Проте вони відіграють важливу роль в забезпеченні ефективності функціонування підприємств і можуть стати важливим джерелом доходів. У зв'язку з цим у звітності необхідно передбачити відповідні графи у відповідних формах.

6. Облік необоротних активів досліджувана компанія веде, використовуючи традиційний підхід, який базується на використанні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ Міністерства

фінансів України від 30.11.1999 р. №291). Попри це, досліджувана компанія формує робочий план рахунків за МСФЗ, однак не веде паралельного обліку, а цей план використовує виключно з метою трансформації звітності.

7. Для того, щоб отримати позитивний висновок аудитора про достовірність фінансової звітності, а також максимально зменшити вартість його проведення, доцільно попередньо провести оцінку впливу тих чи інших параметрів на фінансові показники. В цьому контексті пропонується проведення аналізу та типом «що буде, якщо» з використанням редактора таблиць Excel.

8. Для полегшення процедур внутрішнього контролю перед замовленням незалежного аудиторського, слід досліджувати публікації аудиторських компаній, які містять аналіз оновлень і перелік контрольної інформації, яка має підлягати обов'язковому розкриттю. На їх підставі можна скласти внутрішній контрольний перелік і використовувати його для підготовки звітності за МСФЗ. У нашому випадку доцільно користуватися публікаціями ПрАТ «Делойт енд Туш ЮСК».

9. Для забезпечення підвищення ефективності обліку та контролю за використанням необоротних активів і формуванням показників консолідованої звітності слід ширше використовувати можливості сучасної комп'ютерної техніки. Це сприятиме формуванню інформаційної бази управління, здатної забезпечувати оптимізацію діяльності та зростання прибутковості досліджуваної компанії.

## Список використаної літератури

1. Азаровська Ю.В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс] / Ю.В. Азаровська. – Режим доступу:  
<http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>
2. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посіб.] – 2-ге вид., без змін / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.
3. Безверхий К. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №7. – С. 23-30.
4. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І. Д. Бенько, В. С. Бенько // Інноваційна економіка. – 2012. – № 9. – С. 272-276.
5. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. [Учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп.] / И.А. Бланк – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
6. Большой бухгалтерский словарь [Под. ред. А.Н. Азрилиян]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
8. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. – 1440 с.
9. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 від 28 травня 1999 року №137. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293696&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293696&cat_id=293533)
10. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. / М.П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.



11. Волотковська Ю. Облік основних засобів за МСФЗ у запитаннях і відповідях [Електронний ресурс] / Юлія Волотковська // Uteka. – Режим доступу:

<https://uteka.ua/ua/publication/Uchet-osnovnyx-sredstv-po-MSFO-v-voprosax-i-otveta>.

12. Волотковська Ю. Облік основних засобів за МСФЗ у питаннях і відповідях / Ю. Волотковська // Баланс-бібліотека. – 2014. – № 8. – С. 83-88.

13. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам [Текст] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Харків: Фактор, 2007. – 976 с.

14. Господарський кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

15. Грачова Р. Матеріальні активи за МСФЗ і П(С)БО [Електронний ресурс] / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – №28. – Режим доступу: <https://dtk.com.ua/show/1cid03198.html>.

16. Грачова Р. Порівнюємо основні засоби у МСФЗ і П(С)БО / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2006. – № 44. – С. 36-39.

17. Дерун І. А. Напрями вдосконалення облікової політики в частині необоротних активів промислових підприємств (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій) / І. А. Дерун // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 24-31.

18. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134.

19. Жук Н.Л. Облік основних засобів в ринкових умовах: [навч. посібник] / Н.Л. Жук. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2011. – 286 с.

20. Жукевич С.М. Фінансовий аналіз в управлінській інформаційній системі: суть, значення, основні напрями здійснення / Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 127-134.

21. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс]: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>.

22. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.

23. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге видання, виправлене і доповнене.] – Львів: Видавництво «Центр Європи», 1997. – 576 с.

24. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

25. Злотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Злотогоров. – Мн.: Полымя, 1997. – 571 с.

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (в ред. від 24.07.2015 р.). – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

27. Кафка С.М. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект / С.М. Кафка // Проблеми теорії та методології бухгалтерсько-го обліку, контролю і аналізу: матеріали наук.-практ. конф., 2012 р., м. Київ. – К. : [б. в.], 2012. – С. 223-229.

28. Кафка С.М. Оцінка в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / С.М. Кафка // Вісник ЖДТУ. – 2017. – № 1 (79) 15. – С. 15-25. – Режим доступу: <file:///C:/Users/Nadija/Downloads/96502-204717-1-PB.pdf>.

29. Кіляр О.Р. Конспект лекцій з дисципліни «Облік і звітність за міжнародними стандартами» для студентів спеціальності «Облік і аудит» / Укладач О.Р. Кіляр – Тернопіль, ТНТУ ім. І. Пулюя, 2016. – 102с.

30. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів / О. Кірей // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 10. Частина 1. – С. 419-423.

31. Консолідована фінансова звітність станом на та за рік, який закінчився 31 грудня 2016 року [Електронний ресурс]: Публічне акціонерне товариство Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України». – Режим доступу :  
[http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas\\_16fs\\_Consolidated\\_UKR.pdf](http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas_16fs_Consolidated_UKR.pdf)

32. Король Г.О. Порівняння обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами / Г.О. Король, А.О. Безгодкова, А.М. Галайда // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Частина 4. – 2014. – Випуск 9-1. – С. 186-189.

33. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2013. – № 35. – С. 17-23.

34. Косяк А. Впровадження МСФЗ в Україні: класифікація основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16 [Електронний ресурс] / А. Косяк / МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація: Відкрита Міжнародна інтернет-конференція. – Режим доступу:  
<http://konf.amsfo.com.ua/vprovadzheniya-msfz-v-ukra%D1%97ni-klasifikaciya-osnovnix-zasobiv-za-psbo-7-ta-msbo-16/>.

35. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014.– 418 с.

36. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка. – Т.: Економічна думка, 2000. – 354 с.

37. Ксьонжик І.В. Облік і структура основних засобів: МСБО та світовий досвід / І.В. Ксьонжик, Є.С. Дяченко // Економічний форум. – 2013. – № 3. – С. 207 – 211.

38. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / М. В. Кужельний, 6-е видання – К.: А.С.К., 2001 – 272с.

39. Кузьмович П. М. Особливості обліку основних засобів, утримуваних для продажу [Текст] / П. М. Кузьмович // Вісник Житомирського ДТУ. – 2010. – №3 (53). – С. 135-136.

40. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. - 256 с.

41. Лучко М Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч.посіб. / М Р. Лучко, І.Д. Бенько, 2016. – Тернопіль: Економічна думка. – 360 с.

42. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В.Сисюк. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». – 2015. – 356 с.

43. Лютова Г. М. Гармонізація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів / Г. М. Лютова // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2008. – №3. – С. 184-187.

44. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів: [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua / portal / Soc\\_Gum / Foa /2009\\_13 / index.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html).

45. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

46. Мельник Л.Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике: Энциклопедический словарь. / Л.Г. Мельник. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 384 с.

47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>.

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msfz-1>.

49. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: [У 2 т. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного]. / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

50. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

51. Мурашко Т. Обрання облікових політик [Електронний ресурс] / Т. Мурашко // Вісник. Офіційно про податки : Офіційне видання Державної фіскальної служби України. – 2016. – №22. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9895>

52. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність [Електронний ресурс]: Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 / Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_023).

53. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс]: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 // IASB; Міжнародний документ №929\_020 від 01.01.2012 р. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020).

54. Основні засоби [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – К., 2010. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).

55. Основні засоби [Електронний ресурс] : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

56. Остап'юк Н. Від фінзвітності за П(С)БО до звітності за МСФЗ : наскрізний приклад / Н. Остап'юк, І. Панченко // Баланс бібліотека. – 2014. – № 1. – С. 54-70.

57. Охрамович О.Р. Бухгалтерський облік запасів в країнах СНД: правове регулювання / О.Р. Охрамович // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 198-203.

58. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [Моногр.] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.

59. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6 (44). – С. 325 – 330.

60. Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.В. Півторак. – Київ, 2006. – 19 с.

61. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293534](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534)

62. Податковий кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. N 617. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

65. Попович В. І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО / В. І. Попович // Вісник / Національний університет «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 216-219

66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.99 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

67. Радіонова Н.Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів [Електронний ресурс] / Н. Й. Радіонова, Л. М. Ременюк // Ефективна економіка. – 2015. – № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4548>.

68. Річний звіт НАК «Нафтогаз України» за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz-Annual-report-2015.pdf>. або : [http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz15\\_fsu\\_Stand\\_Alone\\_with\\_signatures.pdf](http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz15_fsu_Stand_Alone_with_signatures.pdf).

69. Руденко Л.М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс] / Л.М.Руденко // Бизнес и налоги. – Режим доступу:<http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>

70. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семейон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. – 2009. – № 3 – С. 161–167.

71. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим [Пер. с англ.]. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с.

72. Сисюк С. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів / С. В. Сисюк, О. В. Адамик // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – Т.21. Випуск 11 (53). – С. 101-106.

73. Скрипник Н. В. Облік основних засобів: порівняльна характеристика національних підходів і вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Скрипник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 1/2 – С. 178–180

74. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов]. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

75. Статистика фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifstat.gov.ua/EX\\_IN/2016/1kv/F15.HTM](http://www.ifstat.gov.ua/EX_IN/2016/1kv/F15.HTM).

76. Установчі документи [Електронний ресурс] / Офіційний сайт ПАТ «Тернопільгаз». – Режим доступу : <http://tgaz.te.ua/index.php/aktsioneram/ustanovchi-dokumenty>

77. Супрунова І. В. Справедлива вартість інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку [Текст] / І. В. Супрунова // Вісник Житомирського ДТУ. – 2010. – № 4 (54). – С. 188-191.

78. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Пре- дисл. Ф.Ф. Бутынца], 2009. – 396 с.

79. Фінансова звітність емітентів та небанківських установ ПТ «ЛОМБАРД КЕШ ЕКСПРЕС» [Електронний ресурс] // Фінансовий вісник : Всеукраїнська інформаційна газета. – 2017. – № 380. Частина 1 – Режим доступу:[file:///C:/Users/Nadija/Downloads/380-1-17-04-28\\_12-03-41.pdf](file:///C:/Users/Nadija/Downloads/380-1-17-04-28_12-03-41.pdf).

80. Хорунжак Н.М. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н.М. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. – №2. – С. 67-77.

81. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: моногр / НМ Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.

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

83. Чалий І. МСФЗ: Перші кроки / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 46. – С. 5-8.

84. Швець А. Трансформація фінансової звітності українських підприємств в звітність за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / А. Швець / Матеріали Відкритої Міжнародної інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». – Режим доступу:



<http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnosti-ukra%D1%97nskix-pidpriyemstv-v-zvitnist-za-mizhnarodnimi-standartami/>.

85. Щодо документального оформлення господарських операцій [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 22.08.2017 р. № 35210-07/23-3364/2658. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/document/100005601-schodo-dokumentalnogo-oformlennya-gospodarskikh-operatsiy-list-minfinu-ukrayini-vid-22-08-2017-r-no-35210-07-23-3364-2658>.

86. Яцишин С. Р. Облік основних засобів: порівняння П(С)БО з МСФЗ / С. Яцишин, А. Матвійчук // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету. Випуск 23. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 286-296.

87. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку / О.С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 1. – С. 102 – 107.

88. Accounting statistics, non-financial enterprises foreign financing, Q1 2012 // Statistisk sentralbyrå: Statistics Norway. – Режим доступу: <https://www.ssb.no/en/virksomheter-foretak-ogegnskap/statistikker/regnut/arkiv/2012-06-18>.

89. Auditing theory and practice / Roger H. Hermanson, Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser. – 6th ed. – IRWIN, 1993. – 907 p.

90. Non-current assets and disposal groups classified as held for sale – Czech republic statistics [Електронний ресурс] // Curzycz. – 2017. – Friday, September 8. – Режим доступу: <http://eng.kurzy.cz/cnb/ekonomika/banking-sector-total/ind29-14-non-current-assets-and-disposal-groups-classified-as-held-for-sale/>.

91. Schleifer L.L.F., Greenawalt M.B. The Internal Auditor and the Critical Thinking Process // Managerial Auditing Journal. – 1996. – Vol. 11. – No. 5. – P. 5-13.