

Юрій Климчук

слухач магістерської програми

Науковий керівник: к.е.н., доцент Белова І. М.

Тернопільський національний економічний університет

КЛАСИФІКАЦІЯ, ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

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» [6].

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 [12, с.53].

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 [16, с.161].

Відомі сучасні іноземні науковці-бухгалтери, зокрема Б. Нідлз та Х. Андерсен, визначають необоротні активи як засоби, які повинні:

мати термін корисного використання більше одного року чи операційного циклу;

використовуватися у діяльності суб'єкта господарювання;

не підлягати продажу протягом року [15, с. 196].

В.С.Семйон, 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 [16, с.161].

Автори В. Кузнєцов та О. Михайленко говорять, що необоротні активи — матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування, термін використання яких складає більше одного року чи операційного циклу [4, с. 320].

В.М. Діба характеризує необоротні активи як сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами [7].

Основними критеріями віднесення активів до необоротних, як вважають представники американської школи бухгалтерського обліку Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, є: термін корисного використання більше одного року; використання в діяльності підприємства; відсутність перепродажу покупцям [30, с. 196]. Такі критерії відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відповідно до яких активи поділяють на довгострокові (непоточні) та поточні (для представлення фінансової звітності за принципом зростання ліквідності активів (п. 60 МСБО (1)). У свою чергу термін «не поточні» характеризує матеріальні (операційні), нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру. Умовою віднесення активів до поточних є: суб'єкт господарювання сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; утримує актив в основному з метою продажу; сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду (п. 66 МСБО 1).

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 (а) які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; б) інші фінансові інвестиції); довгострокову дебіторську заборгованість; відстрочені податкові активи; інші необоротні активи.

Відповідно до ст. 139 Господарського кодексу України майнові цінності підприємства, тобто майно, уособлює сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів і залежно від економічної форми, якої набуває майно, воно може належати до основних засобів, оборотних засобів, коштів, товарів.

Основними критеріями віднесення активів до складу необоротних повинні бути: належність підприємству, довгострокове використання (більше одного року або одного операційного циклу), використання в діяльності підприємства.

Необоротні активи багато разів беруть участь в господарському процесі і переносять свою вартість на продукцію (послуги) по частинах, їх нерідко називають також довгостроковими активами або постійними активами. На практиці до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року. При розгляді цих видів виходять, перш за все, із ознак їх класифікації. Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу, поза сумнівом, в докладній класифікації по різних ознаках.

Безсумнівно, склад необоротних активів 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 [3].

І.О. Бланк [2, 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.

Проведемо класифікацію за рахунками бухгалтерського обліку - основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; довгострокові фінансові інвестиції; капітальні інвестиції; довгострокові біологічні активи; відстрочені податкові активи; довгострокова дебіторська заборгованість ті інші необоротні активи; гудвіл.

Окрім класифікації необоротних активів за рахунками бухгалтерського обліку, існують також класифікації за іншими, не менш важливим критеріями. Так, необоротні активи за характером володіння підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, що належать підприємству на правах власності або володіння і відображаються у балансі, а також необоротні активи, що орендуються, що використовуються відповідно до договору оренди (лізингу).

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють необоротні активи, що обслуговують операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи), необоротні активи, що обслуговують інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). Існують також необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення, а також необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Останні характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні.

Близькою по значенню до вищезрозглянутої є класифікація необоротних активів на активні і пасивні, тобто по їх ролі у виробничому процесі. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

Основними завданнями бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів є:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження необоротних матеріальних активів, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- достовірне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття необоротних матеріальних активів;
- точне визначення витрат, пов'язаних з підтриманням у робочому стані (витрати на технічний огляд і догляд, на проведення всіх видів ремонту), правильне обчислення та відображення в обліку суми амортизації;
- контроль над збереженням і ефективністю їх використання.

Оскільки необоротні матеріальні активи є складовою необоротних активів, то й базові критерії їх визнання будуть аналогічними. Разом з тим, доречним буде застосування критеріїв наявності матеріальної основи, виробничого та (або) невиробничого призначення, перенесення вартості частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації). Так, Р. Ентоні та Дж. Піс відповідно до критерію матеріальності поділяють довготермінові активи на матеріальні - ті, які мають фізичний стан, і нематеріальні - котрі не мають фізичної основи [13].

Одним з основних критеріїв визнання необоротних матеріальних активів є можливість достовірного визначення їх вартості, тому дослідження поняття оцінки активів в бухгалтерському обліку та методики її проведення є особливо важливим.

Я.Д. Крупка характеризує оцінку як визначення на певну дату найбільш об'єктивної і реальної вартості активів в ринкових умовах [11, с. 30].

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 [10, с. 419].

І.Я. Назарова зазначає, що оцінка це спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику наявності та руху майна, капіталу та зобов'язань [14, с.215].

Е.С. Хендріксен і М.Ф.Ван Бреда стверджують, що оцінка – це спосіб присвоєння числового значення показнику або властивості об'єкта, наприклад, такому як актив.[17, с.327].

Процес оцінки необоротних матеріальних активів суб'єктів господарювання набуває великого значення. В першу чергу, це пов'язано з тим, що оцінка майна, в тому числі необоротних матеріальних активів, дозволяє встановити те, чим розпоряджається господарюючий суб'єкт, а також співвідношення між окремими групами майна підприємства. За допомогою оцінки можна, наприклад, визначити, чи достатньо підприємство забезпечене основними засобами та іншими необоротними активами, скільки є зайвих засобів, ступінь їх зношеності. По-друге, при оцінці майнових статей балансу визначається їх грошова вартість.

Оцінка займає важливе значення не тільки у бухгалтерському обліку господарюючого суб'єкта, а й в цілому у всій системі бухгалтерського обліку, її правильність відіграє велику роль при співставленні балансів декількох підприємств за різні звітні періоди. Якщо оцінка є стабільною, довготривалою, то вона дає можливість порівнювати баланси господарюючих суб'єктів різних галузей за довготривалий період. Також вона впливає на прийняття рішень управлінським персоналом. Адже вибір базової оцінки необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку є методологічною основою визначення підходів та способів обчислення вартості таких об'єктів бухгалтерського обліку, а отже здійснює вплив на зміст показників звітності [9].

В умовах ринкової економіки особливої актуальності набуває процес правильної оцінки необоротних активів та цілісних майнових комплексів та їх відображення в бухгалтерському балансі. Зокрема, неправильна оцінка основних засобів може призвести до неправильного нарахування амортизації, що у свою чергу може вплинути на собівартість продукції, а в результаті на дохідність, рентабельність та неправильного нарахування податку на прибуток, а також неправильного відображення в балансі відношення основних і оборотних засобів.

Концептуальні підходи й методи оцінки активів, що закріплені Міжнародними стандартами фінансової звітності та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, можуть бути зведені до чотирьох типів оцінки: за собівартістю або сумою витрат; за сучасною (ринковою) вартістю; за експлуатаційною придатністю; на підставі капіталізації прибутку, що одержується.

В Україні методологічні засади оцінки необоротних матеріальних активів при їх визнанні в обліку, відображені у фінансовій звітності та вибутті встановлені державою та закріплені на законодавчому рівні у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та інших нормативних актах.

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 за для 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.

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 [5, с. 167].

Отже, для ефективного управління необоротними матеріальними активами необхідним є визначення їх сутності. Відтак необоротні матеріальні активи - сукупність введених в експлуатацію матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), що триває більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Список використаних джерел

1. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку і звітності. „Глобальні та національні проблеми економіки”, Вип. 3, Миколаїв. 2015. С. 821-826.
2. Бланк І.А. Финансовый менеджмент. Учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп. К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
3. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
4. Великий словник бухгалтера / уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко. 2-ге вид., перераб і доп. Х. : Фактор, 2005. 532 с.
5. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам [Текст]. Харків: Фактор, 2007. 976 с.
6. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс]: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>
7. Економіка від А до Я : понятійно-термінологічний словник / О. В. Куроченко, М. А. Копнов, В. П. Сладкевич та ін. К. : Персонал, 2008. 368 с.
8. Історія економічних учень : [підруч.] : у 2 ч. Ч. 1 / за ред. В. Д. Базилевича. 3-тє вид., випр. і доп. К. : Знання, 2006. 582 с.
9. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ. URL: <http://eztuir.ztu.edu.Ua/3702/1/170.pdf>
10. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів. Економічний аналіз. 2012. Випуск 10. Частина 1. С. 419-423.
11. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: монографія / Я.Д. Крупка. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.
12. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». 2015. 356 с.
13. Маршалл А. Принципы экономической науки URL: http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/
14. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. Том 14. С. 214-220.
15. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
16. Семйон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. 2009. № 3. С. 161–167
17. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2000. 576 с.