

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Лазебник Дмитро Васильович

ОБЛІК І АНАЛІЗ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав:
студент гр. ОПДм - 21
Лазебник Д. В.

(підпис)

Науковий керівник
д.е.н., професор Задорожний З.-М. В.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

«___» _____ 2024 р.

Зав.кафедри

проф., д.е.н. Задорожний З. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Економічна характеристика та класифікація інших необоротних матеріальних активів в обліковій практиці	6
1.2. Умови визнання та оцінка інших необоротних матеріальних активів у системі бухгалтерського обліку та звітності.....	15
Висновки до розділу 1.....	23
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	26
2.1 Організація та методика обліку надходження інших необоротних матеріальних активів	26
2.2 Особливості обліку амортизації інших необоротних матеріальних активів	34
2.3 Методика обліку вибуття інших необоротних матеріальних активів	39
Висновки до розділу 2.....	45
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ІНМА ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ	48
3.1. Організаційні підходи щодо аналізу інших необоротних матеріальних активів.....	48
3.2. Методика аналізу інших необоротних матеріальних активів.....	53
Висновки до розділу 3.....	62
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ.....	81

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність дослідження інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в сучасних умовах зумовлена кількома ключовими аспектами. По-перше, існує проблематика чіткого визначення, оскільки поняття «інші необоротні матеріальні активи» не було притаманним вітчизняній обліковій практиці до запровадження національних стандартів, оскільки наявність таких активів має важливе значення для класифікації, обліку та звітності, зокрема в таких секторах, як будівництво та інші галузі, де багато матеріальних активів не входять в групи основних засобів, але все ж відносяться до необоротних. По-друге, в чинному законодавстві України наявна розбіжність між бухгалтерським і податковим підходами до критеріїв визначення та обліку ІНМА. У результаті можуть виникати спірні ситуації щодо віднесення певних активів до тієї чи іншої категорії, що впливає на фінансові результати та податкові зобов'язання підприємств.

З метою зменшення розбіжностей у класифікації й обліку ІНМА, дослідженням даної ділянки обліку та її проблематикою займалися такі науковці, як: М. І. Бондар, С. Ф. Голов, З.-М. В. Задорожний, В. А. Дерій, С. М. Кафка, Л. М. Кіндрацька, Я. Д. Крупка, Г. М. Лютова, І. В. Мельничук, В. М. Пархоменко, Л. Г. Семеген, М. Т. Шендигоренко, а також інші вітчизняні та міжнародні автори, які звертали увагу на специфіку обліку таких активів у контексті національних і міжнародних стандартів. Дослідження показали, що в Україні через відсутність чіткої національної нормативно-правової бази існують суперечності у визначенні та обліку ІНМА, що впливає на точність фінансової звітності. Науковці звертають увагу на необхідність удосконалення обліку з огляду на специфіку будівельних і промислових організацій, для яких такі активи є суттєвими для виробничої діяльності. Проте, досі невирішеними залишаються питання чіткої стандартизації облікового підходу до класифікації ІНМА та критеріїв їх визнання та оцінки, що є важливим етапом для забезпечення коректного відображення в бухгалтерському обліку. Ці проблемні питання підкреслюють важливість теми та визначають її актуальність.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та визначення економічної природи інших необоротних матеріальних активів як об'єкта обліку і аналізу, а також узагальнення та надання рекомендацій щодо вдосконалення організаційно-методичних підходів обліку і аналізу інших необоротних матеріальних активів з урахуванням чинних вимог нормативно-правової бази України та специфіки будівельних організацій.

Постановка завдання. У відповідності до зазначеної мети були поставлені такі завдання:

- визначення економічної природи «інших необоротних матеріальних активів» як окремої категорії обліку і аналізу;
- вивчення критеріїв визнання та порядок оцінки інших необоротних матеріальних активів з врахуванням положень НП(С)БО 7 та інших нормативно-правових документів;
- обґрунтування організаційних підходів щодо обліку інших необоротних матеріальних активів;
- узагальнення методичних та практичних підходів щодо формування обліково-аналітичних даних про наявність, використання та рух інших необоротних матеріальних активів для ефективного управління діяльністю підприємства;
- дослідження організаційних підходів та методики аналізу інших необоротних матеріальних активів для обґрунтування висновків та пропозицій з метою покращення ефективності управління цими активами.

Предметом дослідження виступають теоретичні та організаційно-методичні засади обліку інших необоротних матеріальних активів на підприємствах України з врахуванням чинних вимог нормативно-правової бази України та специфіки будівельних організацій.

Об'єктом дослідження є організація, методика обліку і аналізу інших необоротних матеріальних активів на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд».

Методи дослідження. В процесі дослідження теоретичних основ та методичних підходів щодо формування в системи обліку і звітності інших

необоротних матеріальних активів були використані такі загальнонаукові методи: індукції та дедукції, аналізу й синтезу, діалектичний метод, групування і порівняння, метод наукової абстракції, вибіркового обстеження, принцип системності, структурно-функціональний метод, логічний, метод економічної теорії тощо.

Наукова новизна полягає в вдосконаленні теоретичних, організаційних та методологічних підходів обліку ІНМА з врахуванням законодавчих та нормативних вимог та специфіки будівельних організацій, зокрема на основі аналізу нормативної та економічної літератури обґрунтовано більш змістовне розуміння поняття «інших необоротних матеріальних активів» та їхньої класифікації в обліку та в практиці будівельних організацій, запропоновано алгоритм визнання даних активів в обліку та звітності, а також узагальнено методи оцінки та порядок накопичення відомостей про ІНМА на синтетичних та аналітичних рахунках. Це дасть змогу систематизувати організаційні та методичні підходи з точки зору створення обліково-аналітичної бази для управління даними активами протягом звітного періоду на дату балансу. Також поліпшено організаційні аспекти аналізу ІНМА, а також узагальнено систему показників для визначення ефективного управління ІНМА.

Практична значущість отриманих результатів полягає в удосконаленні обліку і аналізу інших необоротних матеріальних активів, зокрема запропоновані рекомендації щодо покращення облікового відображення ІНМА, проведено аналіз ІНМА на базі ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», а також узагальнено висновки та пропозиції про підвищення економічної використання ІНМА з метою забезпечення ефективного управління цими активами, зокрема на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд».

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Дослідження апробовано та за результатами опубліковано дві публікації в збірниках тез кафедри обліку і оподаткування.

Обсяг та структура роботи. Повний обсяг роботи становить 80 сторінок, 9 таблиць, 14 рисунків, 4 додатки, перелік використаних джерел з 62 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна характеристика та класифікація інших необоротних матеріальних активів в обліковій практиці

Економічна суть «інших необоротних матеріальних активів» [37] (далі – ІНМА) тісно пов’язана з їх роллю в забезпеченні ефективного функціонування підприємств, особливо в будівельній сфері. Під поняттям ІНМА розуміють активи, що не входять до складу основних засобів, але мають тривалий термін використання (понад один рік) і є матеріальними за своєю природою. Це визначення виходить з окремих положень нормативно-правової бази, що надають інформацію та регулюють порядок визнання зазначених активів як окремої облікової категорії. Тут варто відзначити, що з однієї сторони – інші необоротних матеріальних активів визначені як відокремлений об’єкт обліку, проте з іншої – у фінансовій звітності дані про ІНМА узагальнюють разом з основними засобами.

Крім того, немає окремого національного положення, що регулює визначення, оцінку та облік цих активів, натомість, інформацію про ІНМА розкрито окремими положеннями в межах НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37].

Відтак, доцільно дати економічну характеристику даного поняття як облікового об’єкту з врахуванням законодавчих та нормативних вимог та специфіки їх використання в господарській діяльності вітчизняних підприємств, зокрема, в будівельних організаціях.

Проблематикою для визначення основ чіткого трактування ІНМА є те, що поняття «інші необоротні матеріальні активи» [37] не було притаманним вітчизняній обліковій практиці до запровадження «національних стандартів» [41]. Як зазначає Л. Г. Семеген: «З появою національних положень (стандартів) значно розширилася кількість нових термінів. Не є винятком Положення

(стандарт) бухгалтерського обліку 7 ..., де використовується такий новий термін, як інші необоротні матеріальні активи» [50].

Таким чином, у загальних положеннях НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37] зазначається, що цей документ «визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності» [37].

Однак, НП(С)БО 7 не містить дефініції «інші необоротних матеріальних активів» [37], але визначає ІНМА як окрему «групу основних засобів (п. 5, пп. 5.2)» [37]. Для розмежування понять «основні засоби» та ІНМА порівняємо та узагальнимо їх визначення в контексті положень НП(С)БО 7 (рис. 1.1).

ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ІНШІ НЕОБОРОТНІ МАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ» [37]

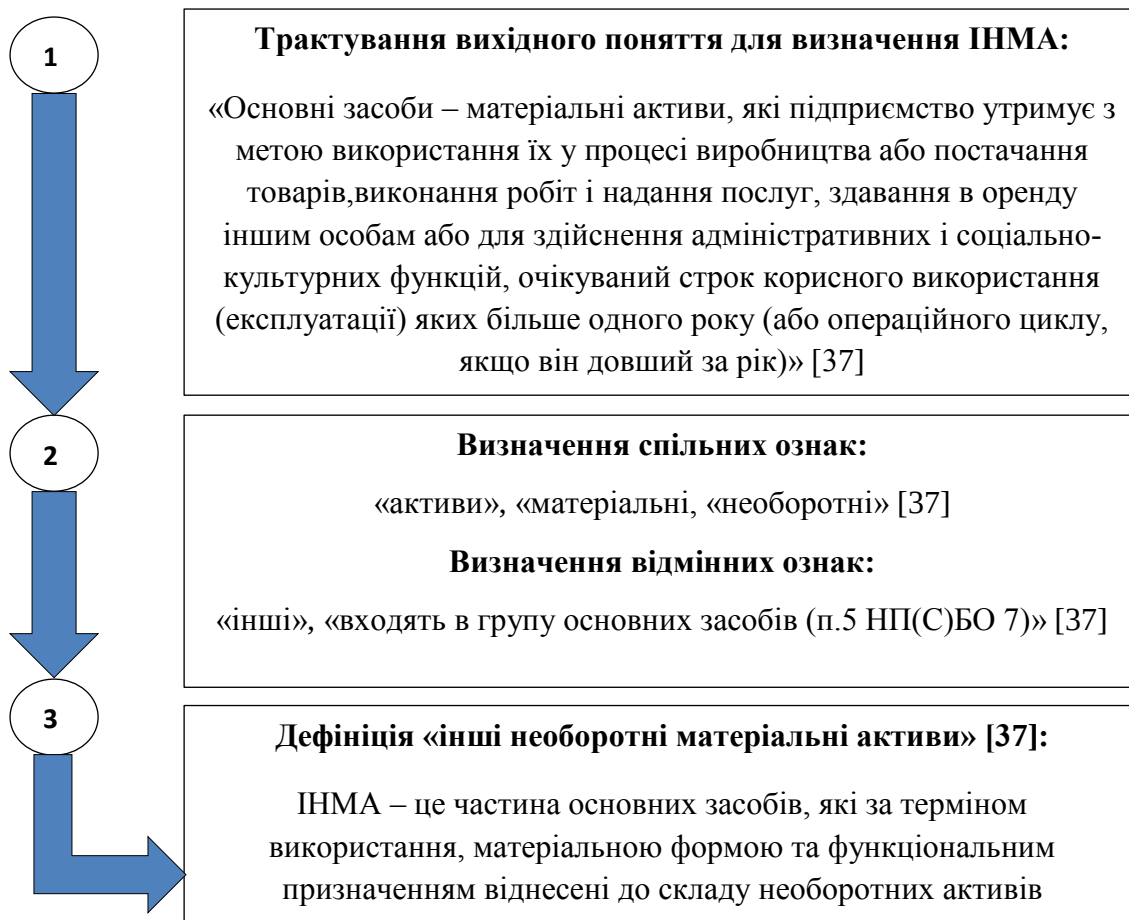


Рисунок 1.1. Дефініція «інші необоротні матеріальні активи»
в контексті положень НП(С)БО 7 [37]

З рис. 1.1 видно, що виходячи з контексту положень НП(С)БО 7, ІНМА є частиною основних засобів, але, на наш погляд, ІНМА є окремою обліковою категорією, тому тлумачення ІНМА має бути наступним:

інші необоротні матеріальні активи – це частина необоротних активів, що мають матеріально-речову форму, використовуються суб'єктами господарювання у виробничій, адміністративній чи іншій діяльності понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший) та не є основними засобами, запасами чи фінансовими активами.

Отже, визначення економічного змісту ІНМА має ключове значення для виокремлення цих активів в окрему облікову категорію, оскільки це необхідно для подальшої класифікації, обліку та формування інформації в звітності. Крім того, економічне та облікове тлумачення поняття ІНМА має важливе значення для групування інформації про них з точки зору їх практичного використання в діяльності підприємств, зокрема в будівництві та інших галузях економіки, де багато матеріальних активів, які не входять в групу основних засобів, але все ж відносяться до необоротних матеріальних активів.

Варто уточнити, що економічний зміст ІНМА полягає у забезпеченні операційної діяльності підприємства через створення умов для виконання основних та допоміжних функцій. У будівельних організаціях ІНМА відіграють важливу роль як матеріальні ресурси, які підтримують виробничий процес.

У будівельній галузі визначення ІНМА як об'єкта обліку має важливе значення через наступні причини наслідкові зв'язки: дозволяють оптимізувати витрати; контролювати ресурси; формувати облікову політику та управляти вартістю активів на дату балансу через їх визнання та оцінку (рис. 1.2).

Теоретично, інші необоротні матеріальні активи можна розглядати як інструмент для забезпечення виробничих процесів, який не лише доповнює основні засоби, але й формує умови для ефективного управління капіталом і ресурсами підприємства. Зокрема, для будівельних організацій це означає підвищення якості виконання робіт і оптимальне визначення витрат собівартості БМР завдяки відокремленому обліку та контролю за ІНМА.

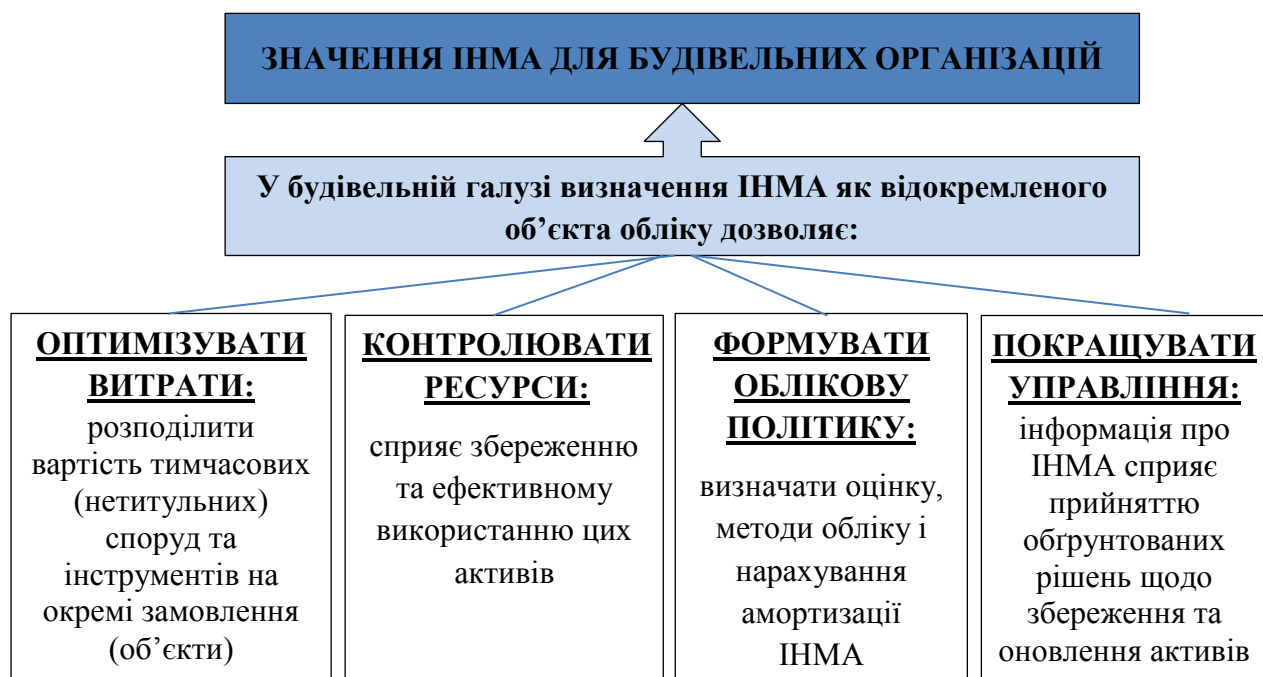


Рисунок 1.2. Значення визначення ІНМА та їх відокремленого обліку для діяльності будівельних організацій

З метою кращого розуміння економічної характеристики ІНМА та їх складових, доцільно визначити напрями класифікації та види цих активів.

Проблемним питанням в класифікації ІНМА є їх поділ за строком використання, який є основоположним принципом поділу всіх активів та зобов'язань за принципом побудови балансу (звіту про фінансовий стан). Згідно з міжнародними і національними стандартами, зокрема НП(С)БО 1, «всі активи та зобов'язання повинні поділятися на необоротні (довгострокові) і оборотні (поточні)» [37]. Разом з тим, такий поділ ІНМА є важким в контексті їх тимчасового використання на практиці (в межах одного об'єкта будівництва). Відтак, Л. Г. Семенен пропонує розділяти ІНМА за цією ознакою на «довго- та середньотермінові, що є важливим при виборі методу нарахування амортизації» [50, с. 24]. Однак, автор не вказує на часовий проміжок для середньотермінових ІНМА. Ми пропонуємо за строками використання ІНМА поділяти на:

1. Довгострокові ІНМА (термін експлуатації понад рік).
2. Короткострокові ІНМА (тимчасового використання, але які залишаються в обліку до моменту списання).

Для цілей бухгалтерського обліку ІНМА класифікують за групами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

«Класифікація ІНМА для цілей бухгалтерського обліку»

НП(С)БО 7 – Основні засоби	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291	Податковий кодекс України
1	2	3
<i>Інші необоротні матеріальні активи (п. 5.2), в тому числі:</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11), в тому числі:</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи (пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138), в тому числі:</i>
Бібліотечні фонди (п. 5.2.1)	Бібліотечні фонди (субрах. 111)	Бібліотечні фонди (група 10)
Малоцінні необоротні матеріальні активи (п. 5.2.2)	Малоцінні необоротні матеріальні активи (субрах. 112)	Малоцінні необоротні матеріальні активи (група 11)
Тимчасові (нетитульні) споруди (п. 5.2.3)	Тимчасові (нетитульні) споруди (субрах. 113)	Тимчасові (нетитульні) споруди (група 12)
Природні ресурси (п. 5.2.4)	Природні ресурси (субрах. 114)	Природні ресурси (група 13)
Інвентарна тара (п. 5.2.5)	Інвентарна тара (субрах. 115)	Інвентарна тара (група 14)
Предмети прокату (п. 5.2.6)	Предмети прокату (субрах. 116)	Предмети прокату (група 15)
Інші необоротні матеріальні активи (п. 5.2.7)	Інші необоротні матеріальні активи (субрах. 117)	–

Сформовано на основі» [37; 15; 45]

Зауважимо, що МСФЗ-МСБО не виділяють ІНМА як окрему облікову категорію, об'єднуючи їх в частині основних засобів чи інших нефінансових активів. Це може створювати труднощі у застосуванні міжнародних стандартів в Україні.

Варто уточнити, що міжнародні стандарти не мають чіткої облікової категорії, подібної до ІНМА, а загальний підхід щодо ІНМА регулюють окремі пункти МСБО 16, МСБО 36, МСБО 40, МСФЗ 5 (табл. 1.2), хоча у національній системі обліку – виокремлення ІНМА дозволило уточнити класифікацію активів, які не можна чітко віднести до основних засобів (рахунок 10) чи інших необоротних активів (субрахунок 184) через їх специфіку.

Таблиця 1.2

«Основні положення, які застосовують МСФЗ-МСБО для відображення в системі обліку і звітності ІНМА

Міжнародний стандарт	Основні положення щодо ІНМА
1	2
МСБО 16 – Основні засоби	Визначає принципи обліку матеріальних активів, що використовуються підприємством у виробничій діяльності, наданні послуг або для адміністративних цілей і мають очікуваний строк корисного використання більше одного року. Якщо ІНМА відповідають критеріям основних засобів, то їх облік здійснюється згідно з цим стандартом
МСБО 40 – Інвестиційна нерухомість	У випадках, коли ІНМА належать до категорії нерухомого майна, яке використовується для отримання орендних платежів або приросту капіталу, цей стандарт може застосовуватися
МСБО 2 – Запаси*	Тимчасові нетитульні споруди та МНМА (які можуть бути частиною ІНМА в будівництві) можуть класифікуватися як витрати*, якщо вони є частиною виробничого процесу. Відповідно, їх облік може регулюватися цим стандартом
МСФЗ 5 – Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	Якщо ІНМА плануються до продажу або вибуття, їх облік може здійснюватися згідно з положеннями цього стандарту

Сформовано автором на основі» [44]

*МСБО 2 «Запаси» застосовується, якщо витрати на ІНМА включаються до собівартості створюваного об'єкта (наприклад, будівлі), коли ці активи споживаються під час виробничого процесу. У міжнародних стандартах це може регулюватися МСБО 2, якщо такі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням запасів. Тобто, якщо ІНМА безпосередньо використовуються для створення іншого активу і не зберігаються після завершення процесу, вартість можна включати до витрат на виготовлення згідно з МСБО 2, але через механізм амортизації або зменшення залишкової вартості.

Важливо відзначити, що на представлення інформації для міжнародних користувачів це не вплине, адже згідно з НП(С)БО 1 дані про ІНМА відображають у складі статті «Основні засоби» [36].

Тому вважаємо за потрібне, у цілях підтримки прозорості обліку виділити ІНМА в окрему однойменну статтю балансу у фінансовій звітності, щоб підкреслити їхню відмінність від основних засобів. Це може також бути вписуваний рядок в структурі необоротних активів. Дана пропозиція виходить з

того, що для окремих галузей економіки, зокрема будівництва, даний вид необоротних активів має суттєве значення для розкриття інформації про них в звітності, в тому числі «за первісною вартістю» [36] та сумою «зносу» [36] через те, що ці активи мають особливу методику нарахування амортизації та списання з балансу.

Таким чином, на відміну від міжнародної облікової практики, виокремлення ІНМА як об'єкта обліку пов'язане з тим, що в Україні виявилася потреба в чіткому розмежуванні між основними засобами та іншими активами, які мають довгострокове використання, але не відповідають групам, які зазначені в складі основних засобів та інших необоротних активів.

Аналіз економічної літератури дозволяю зробити узагальнення, що більшість авторів класифікацію ІНМА описують з позиції національних стандартів та інших облікових нормативних документів.

Разом з тим, з метою управління ІНМА поділяють за різними класифікаційними ознаками:

- за призначенням;
- за галузевою ознакою;
- за власністю;
- за характером участі у виробничому процесі;
- за видами виробництв.

За призначенням розмежовують: виробничі та невиробничі інші необоротні матеріальні активи. На наш погляд, важливо виокремлювати ІНМА виробничого призначення, які через амортизацію формують виробничу собівартість. Однак, вартість ІНМА невиробничого призначення у приватному секторі не є суттєвою статтею витрат, тому для бізнесу більш важливим є класифікація ІНМА на виробничі та інші. В доповнення, можна зазначити, що на думку І. Павлюка: «з набуттям чинності ПБО 7 Основні засоби поняття невиробничі інші необоротні матеріальні активи варто замінити поняттям інші необоротні матеріальні активи соціально-культурного призначення» [42]. Такої ж дотримується Л. Г. Семеген, яка відзначає: «Оскільки за визначенням інших

необоротних матеріальних активів, наведеним у П(С)БО 7 Основні засоби, передбачається визнання активів, які підприємство утримує з метою здійснення соціально-культурних функцій, заміну поняття невиробничі інші необоротні матеріальні активи на інші необоротні матеріальні активи соціально-культурного призначення у бухгалтерському обліку вважаємо доречною» [50, с. 21]. Можна трактувати по-різному поняття «невиробничі ІНМА» [28], однак такий поділ є необхідним для податкових розрахунків «витрат звітного податкового періоду» [45], які пов'язані з віднесенням амортизації на витратні рахунки та порядок їх списання в кінці місяця, а тому в обліку має бути дві групи ІНМА за призначенням: виробничі та інші.

За галузевою ознакою ІНМА виділяють на макrorівні, адже статистичні дані подають класифікацію ІНМА, які використовуються «у промисловості, будівництві, сільському господарстві, торгівлі, транспорті, зв'язку» [52] тощо.

Дослідження специфіки будівельної галузі [11] дає змогу рекомендувати наступну класифікацію ІНМА за галузевими особливостями:

1. Тимчасові (нетитульні) споруди для зберігання матеріалів або проживання працівників.
2. Будівельний інвентар і устаткування (рухомі кранові установки, риштування, платформи, висотні монтажні системи тощо).
3. Спеціалізовані інструменти для виконання окремих робіт.

Важливою класифікаційною ознакою для обліку ІНМА є їх приналежність до власності підприємства або ж використання за договором оренди. «Орендовані інші необоротні матеріальні активи відображають у балансі орендодавця, що дає змогу позбутись ризику подвійного обліку одних й тих самих засобів» [50, с. 23].

Залежно від ступеня їх участі у виробничому процесі ІНМА доцільно групувати як активні і пасивні. При чому, до активних ІНМА слід відносити ті господарські засоби, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і завдяки яким забезпечується відповідний обсяг продукції (робіт, послуг). До

пасивних ІНМА належать ті, які забезпечують нормальні умови для здійснення виробничого процесу.

За рівнем використання інші необоротні матеріальні активи поділяються на діючі та недіючі. «Діючі засоби використовуються у виробничому процесі чи в обслуговуванні виробництва, а недіючі перебувають у запасі, реконструкції, на консервації тощо» [50, с. 24].

Підсумовуючи перераховані ознаки класифікації ІНМА, погоджуємось з Л. Г. Семеген, що: «варто розширити їхню кількість за: вартістю, способом отримання, способом використання, видами діяльності, термінами застосування» [50, с. 24]. При чому для цілей обліку, крім всіх вищеперерахованих, важливою критеріальною ознакою є «за вартістю» [50], оскільки таке групування впливає на вибір обліку інших необоротних матеріальних активів та вибір можливих способів нарахування амортизації. Відтак, пропонуємо виділяти:

1. малоцінні ІНМА (вартість нижча встановленого порогу для основних засобів);
2. середньо- та високовартісні ІНМА, які не відповідають критеріям основних засобів.

Погоджуємось з З.-М. В. Задорожним, що: «в наказі про облікову політику підприємства у частині організації обліку малоцінних активів він пропонує зазначати методи оцінки окремо оборотних і необоротних активів; вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними активами; перелік однорідних груп за якими планується вести облік; ... перелік внутрішньої звітності з руху малоцінних активів, якщо складання такої планується» [10].

Такі заходи з уточнення поняття інші необоротні матеріальні активи та розширення їх класифікації сприятимуть зниженню розбіжностей між різними системами обліку, підвищенню прозорості фінансової звітності та адаптації українських стандартів до практичної діяльності суб'єктів господарювання, зокрема в будівництві.

1.2. Умови визнання та оцінка інших необоротних матеріальних активів у системі бухгалтерського обліку та звітності

У загальних положеннях НП(С)БО 1 відзначено, що цим документом «визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів» [36]. При чому, під елементами слід розуміти об'єкти обліку, а щодо поняття розкриття, то «надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності» [36].

Як уже відзначалось, інші необоротні матеріальні активи не є окремим елементом фінансової звітності, проте відображається в одній статті з основними засобами за рядками 1010-1012 в розділі I «Необоротні активи» форми № 1 «Балансу (Звіт про фінансовий стан)» [36]. Тому першочергово обґрунтуємо критерії визнання необоротних активів.

Позаяк інші необоротні матеріальні активи як основна складова необоротних активів підлягають певним критеріям визнання, доцільно їх детально розглянути за дослідженням С. М. Кафки [18] (рис. 1.3):



Рисунок 1.3. Критерії визнання активу необоротним, визначені С. М. Кафкою [18]

Як видно з рис. 1.3, НП(С)БО в основу визнання покладають матеріально-речову форму та строковий критерій. Однак, з позиції Податкового кодексу України, крім строкового критерію, для основних засобів вводиться ще один критерій – вартісний. Так, відповідно до пп. 14.1.138 ПКУ, вартісний критерій для основних засобів становить 20 000 грн, за винятком «вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів» [45]. Проте, у бухгалтерському обліку основний критерій віднесення активів до ІНМА – термін корисного використання понад рік, незалежно від їх вартості.

Таким чином, у бухгалтерському обліку «критерії віднесення активів до основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» [37] відрізняються від вимог Податкового кодексу України. Це зумовлює розбіжності у підходах до оцінки, класифікації та визнання активів (рис. 1.4). Як видно з рис. 1.4, існують суттєві відмінності у критеріях визнання ІНМА у бухгалтерському та податковому підходах:

1. Бухгалтерський облік прагне до достовірного представлення активів у фінансовій звітності, незалежно від їх вартості, якщо вони приносять економічні вигоди та утримуються понад рік.
2. Податковий облік акцентує на вартісному порозі (понад 20 000 грн) та зорієнтований на використання вартісного критерію для спрощення оподаткування малих витрат.

Відтак, зважаючи на відмінності в підходах визнання ІНМА, узагальнимо наслідки таких розбіжностей:

- у бухгалтерському обліку активи вартістю менше 20 000 грн, але з терміном корисного використання понад рік, відносяться до ІНМА і амортизуються;
- у податковому обліку такі активи не вважаються основними засобами, а їх вартість може бути списана на витрати одразу.

Тому важливо визначити наступні проблеми визнання ІНМА:

- 1) застосування строкового та вартісного критеріїв може призводити до неправильного класифікування активів, що вплине на точність фінансової звітності;
- 2) розбіжності між обліковими системами можуть викликати труднощі у формуванні податкових декларацій, особливо для підприємств з великою кількістю таких активів.

Виходячи з вищезначеного, вважаємо за доцільне розробити єдиний підхід до обліку ІНМА, враховуючи особливості бухгалтерського та податкового законодавства. Також запровадження додаткових методичних рекомендацій чи роз'яснень для основних засобів та ІНМА, які не відповідають вартісному критерію ПКУ, але визнаються ІНМА у бухгалтерському обліку, полегшать алгоритм визнання даних активів.

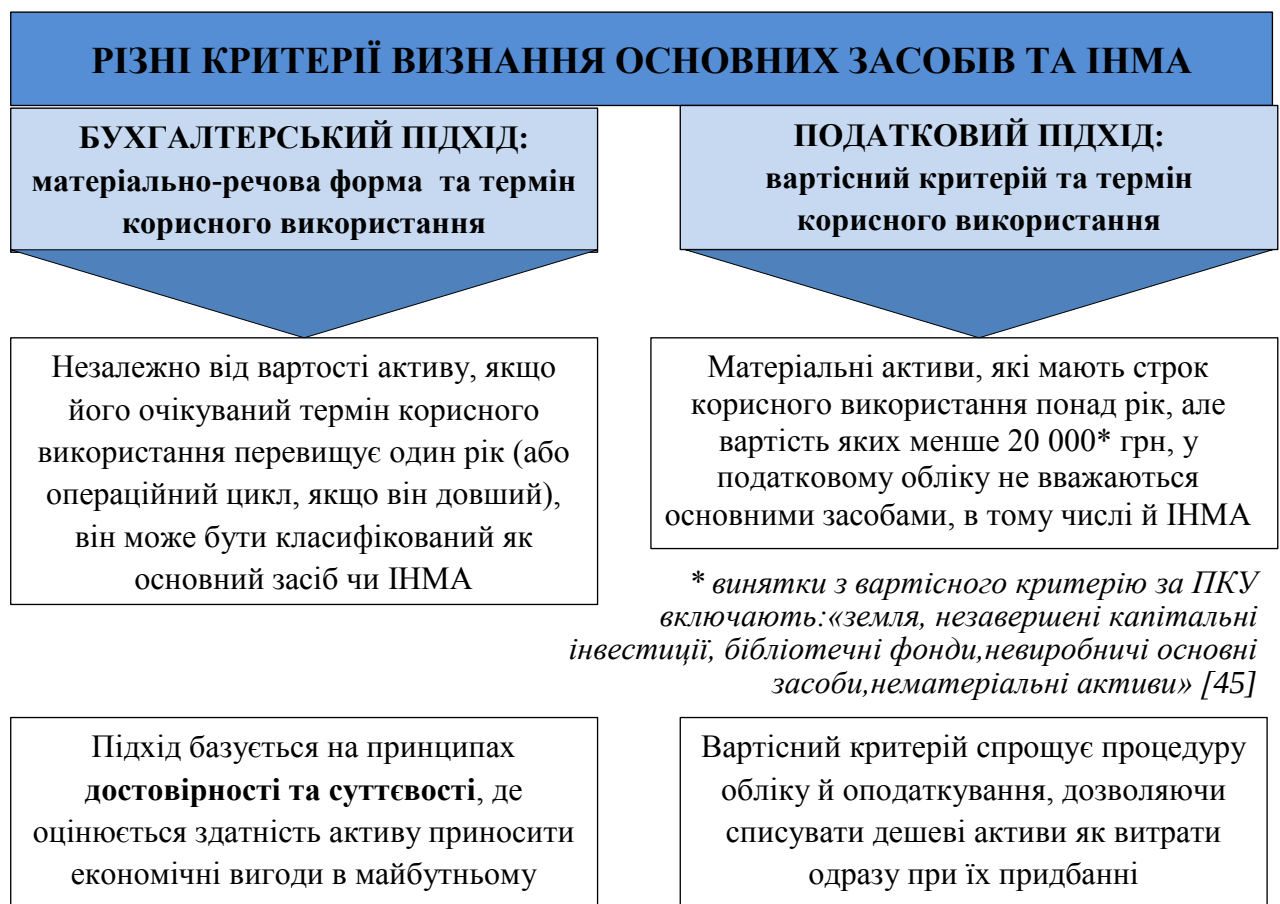


Рисунок 1.4. Порівняння бухгалтерського та податкового підходів у процесі визнанні ІНМА [37; 45]

Оцінка активів, включаючи ІНМА, є ключовим інструментом у бухгалтерському обліку, що дозволяє відображати вартісну величину майна підприємства. Завдяки оцінці забезпечується єдність вимірювання різних за сутністю та характеристиками активів, що спрощує їх аналіз, порівняння та використання для управлінських рішень.

Як і всі активи, ІНМА повинні бути оцінені:

- при надходженні (Додаток А);
- на дату балансу (Додаток Б).

Відповідно до НП(С)БО 7: «Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу» [37]. При чому, негативним моментом є те, що критерій суттєвості в даному НП(С)БО не визначено. Окрім цього, зазначається, що в частині ІНМА: «Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди» [37].

Досліджуючи актуальні питання обліку ІНМА, М.Т. Шендригоренко та О.Л. Карченкова відзначають: «Зазвичай оцінку здійснюють методично розробленим способом в обліковій практиці, а саме відображення в обліку інших необоротних матеріальних активів за первісною вартістю. Але під час оцінки інших необоротних матеріальних активів в умовах інфляції застосування такої вартості може призвести до негативного результату. За умови незмінних цін ефективність використання інших необоротних матеріальних активів не залишається незмінною, оскільки за строк корисного використання вони стають фізично та морально застарілими. Інші необоротні матеріальні активи, які надійшли в різний період часу, але мають однакові характеристики, матимуть різну цінність. А під час проведення постійних переоцінок активів збільшуються витрати підприємства, що вплине на фінансовий результат діяльності організації» [57].

Насправді, історичний (фактичний) підхід до оцінки вартості ІНМА може не достовірно відображати актуальну інформацію про їх фізичний стан та ринкову вартість, адже він не відображає зміни в цінах, інфляцію тощо.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» [31] та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [32], визначення справедливої вартості є важливим аспектом при:

- ✓ «первісному визнанні активів, якщо вони були отримані безоплатно чи внаслідок обміну» [44];
- ✓ «проведенні переоцінки основних засобів у разі вибору моделі переоцінки» [44].

Відповідно до НП(С)БО 7, основні засоби та ІНМА визнаються «за первісною вартістю» [37] (п.7), а в окремих випадках – «за справедливою» [37]. Тобто, в момент надходження та на дату балансу справедлива вартість може використовуватися в таких випадках:

- «при безоплатному отриманні активів» [37] та згідно з п.9,12,13 НП(С)БО 7;
- «у разі переоцінки активів за рішенням підприємства» [37].

Варто відзначити, що згідно з НП(С)БО 7: «справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов’язання за звичайних умов на певну дату» [37]. Аналогічне визначення містить НП(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» [38]. Таким чином, нормативно-правова база України не зобов’язує підприємства залучати оцінювача для визначення справедливої вартості, але практично це необхідно для урахування ринкових змін і забезпечення прозорості звітності. Для великих підприємств або специфічних активів (наприклад, нерухомості) експертна оцінка може бути ключовим фактором довіри з боку інвесторів і контролюючих органів. Проте, виникають питання, чи не буде виникати проблем з доказовістю та достовірністю такої оцінки без залучення незалежного спеціаліста з оцінки.

Доцільно підкреслити, що позиція Податкового кодексу України (ПКУ) щодо визначення справедливої вартості активів досить опосередкована, оскільки кодекс переважно регулює податкові аспекти обліку, а питання оцінки активів більшою мірою належать до компетенції бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та, за необхідності, залучення положень МСФЗ. Проте, у взаємодії з податковими органами можуть виникати певні ризики та складнощі, які слід

враховувати. Експерти з обліку зазначають: «Справедлива вартість для ОЗ визначається самим підприємством за ринковою вартістю, а в разі відсутності даних про ринкову вартість – за відновлювальною вартістю (сучасною собівартістю придбання за вирахуванням суми зносу на дату оцінки). Документальне підтвердження її в разі переоцінки стандартом не передбачено» [58]. Можна погодитись з думкою експертів, адже ні МСФЗ, на НП(С)БО не зобов'язують залучення незалежного оцінювача (рис. 1.5). Разом з тим, в процесі самостійного визначення справедливої вартості, можуть виникати податкові ризики:

1. ПКУ не містить конкретного визначення або механізму встановлення справедливої вартості для цілей оподаткування. Тому податкові органи можуть піддавати сумніву достовірність самостійно визначеної справедливої вартості підприємством.
2. У разі перевірок, якщо виявляться розбіжності в оцінці, податкові інспектори можуть трактувати їх як заниження податкових зобов'язань (наприклад, зменшення амортизації чи бази оподаткування).

Відповідно до ст. 44 ПКУ, податкові органи вимагають документального підтвердження всіх показників фінансової звітності. Так, згідно з пп. 44.1: «Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [45]

Виходячи з того, можна рекомендувати документальне підтвердження переоцінки на дату балансу за ринковою ціною. Якщо підприємство самостійно визначило справедливую вартість, необхідно мати документально підтверджені джерела: ринкові ціни, договори, акти оцінки тощо. Так само при операціях з безоплатного отримання або внесення активів до статутного капіталу, справедлива вартість повинна бути підтверджена.

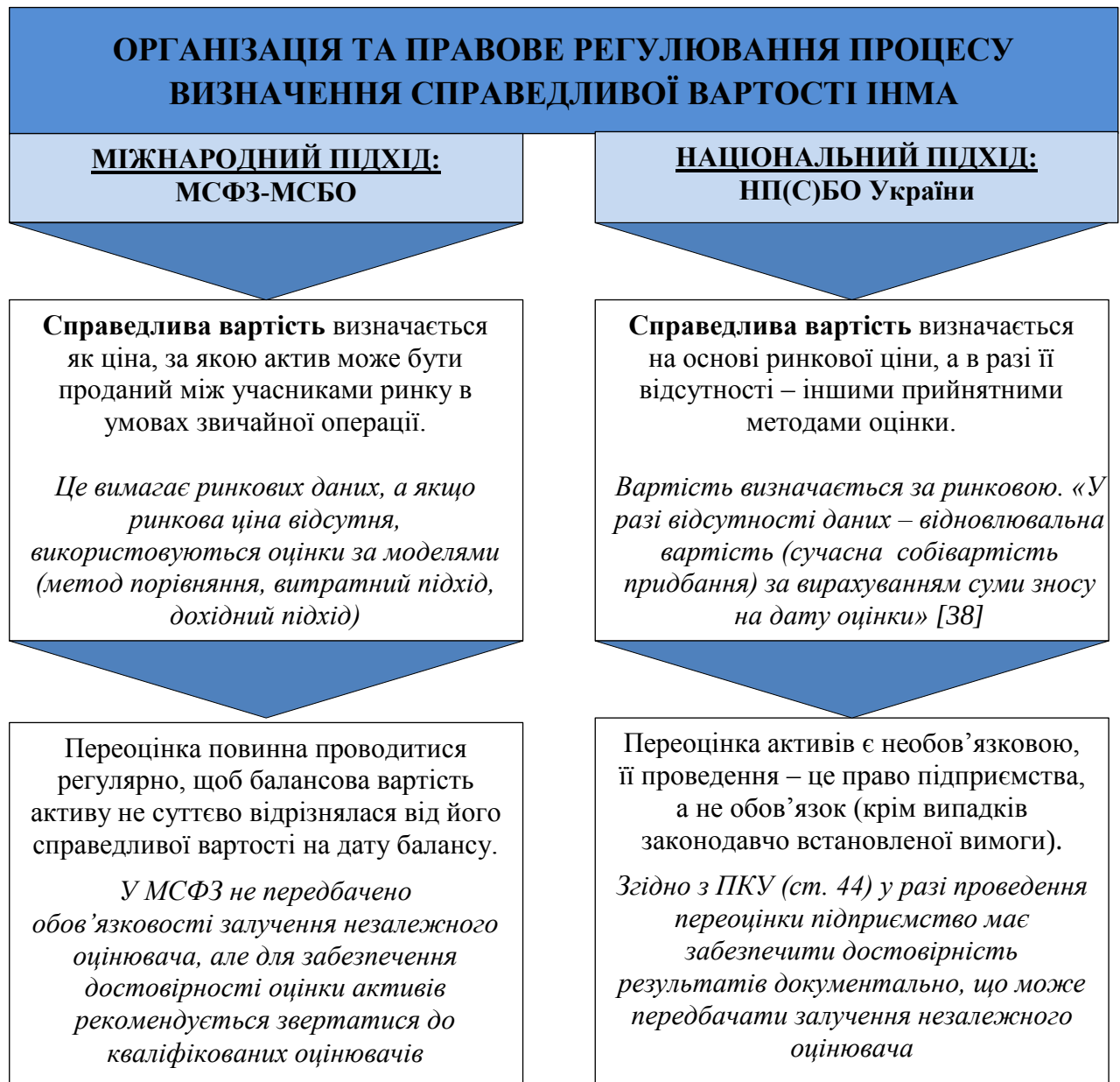


Рисунок 1.5. Порівняння міжнародного та національного підходів у процесі визначення справедливої вартості ІНМА [33; 37]

Також М.Т. Шендригоренко та О. Л. Карченкова узагальнили проблеми, що виникають під час оцінки за справедливою вартістю інших необоротних матеріальних активів:

- «відсутність методичних рекомендацій аргументованого визначення оцінки інших необоротних матеріальних активів» [57];
- «справедлива вартість не може бути справедливою для обох учасників ринку – покупця та продавця» [57];

— «не існує неупередженого методу оцінки інших необоротних матеріальних активів, яка могла б задовольнити вимоги користувачів фінансової звітності» [57].

На нашу думку, для уникнень проблем з визначення первісної та справедливої вартості, а також та результатів переоцінки ІНМА необхідно:

1. У разі самостійного визначення вартості підприємство має забезпечити наявність таких підтверджень:
 - ринкові ціни (дані відкритих джерел, каталоги, комерційні пропозиції);
 - акти чи договори купівлі-продажу аналогічних активів;
 - внутрішні розрахунки, пояснення методики визначення.
2. Проводити переоцінку регулярно, оскільки це свідчить про відповідність балансової вартості активів ринковій і зменшує ризики перекручень.
3. Використовувати залучення аудиторів для підтвердження даних про переоцінені активи в обліку та звітності. Аудиторський висновок щодо правильності облікової політики та оцінки справедливої вартості є додатковим аргументом у спорах із податковими органами і забезпечую довіру партнерів, інвесторів тощо.

Отже, оцінка є ключовим елементом бухгалтерського обліку, який забезпечує не лише достовірність і реальність фінансової звітності, але й слугує основою для ефективного управління активами підприємства. Умови сучасного економічного середовища підкреслюють необхідність удосконалення підходів до оцінки активів, зокрема через адаптацію до міжнародних стандартів та врахування специфіки галузевих особливостей.

Висновки до розділу 1

1. НП(С)БО 7 не містить дефініції «інші необоротних матеріальних активів» [37], але визначає ІНМА як окрему «групу основних засобів (п. 5, пп. 5.2)» [37]. Для розмежування понять «основні засоби» та ІНМА зроблено порівняння та узагальнено їх визначення в контексті положень НП(С)БО 7 (рис. 1.1). Визначено спільні ознаки: «активи», «матеріальні», «необоротні» [37]. Визначено відмінні ознаки: «інші», «входять в групу основних засобів (п.5 НП(С)БО 7)» [37]. виходячи з контексту положень НП(С)БО 7, ІНМА є частиною основних засобів, але, на наш погляд, ІНМА є окремою обліковою категорією, тому тлумачення ІНМА має бути наступним:

інші необоротні матеріальні активи – це частина необоротних активів, що мають матеріально-речову форму, використовуються суб'єктами господарювання у виробничій, адміністративній чи іншій діяльності понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший) та не є основними засобами, запасами чи фінансовими активами.

2. У будівельній галузі визначення ІНМА як об'єкта обліку має важливе значення через наступні причини наслідкові зв'язки: дозволяють оптимізувати витрати; контролювати ресурси; формувати облікову політику та управляти вартістю активів на дату балансу через їх визнання та оцінку.

3. Проблемним питанням в класифікації ІНМА є їх поділ за строком використання, який є основоположним принципом поділу всіх активів та зобов'язань за принципом побудови балансу (звіту про фінансовий стан). Згідно з міжнародними і національними стандартами, зокрема НП(С)БО 1, «всі активи та зобов'язання повинні поділятися на необоротні (довгострокові) і оборотні (поточні)» [37]. Разом з тим, такий поділ ІНМА є важким в контексті їх тимчасового використання на практиці (в межах одного об'єкта будівництва). Ми пропонуємо за строками використання ІНМА поділяти на:

1. довгострокові ІНМА (термін експлуатації понад рік);
2. короткострокові ІНМА (тимчасового використання, але які залишаються в обліку до моменту списання).

4. Для цілей бухгалтерського обліку ІНМА класифікують за групами. Варто уточнити, що міжнародні стандарти не мають чіткої облікової категорії, подібної до ІНМА, а загальний підхід щодо ІНМА регулюють окремі пункти МСБО 16, МСБО 36, МСБО 40, МСФЗ 5 (табл. 1.2), хоча у національній системі обліку – виокремлення ІНМА дозволило уточнити класифікацію активів, які не можна чітко віднести до основних засобів (рах.10) чи інших необоротних активів (субрах. 184) через їх специфіку.

5. Також досліджено, що на представлення інформації для міжнародних користувачів це не вплине, адже згідно з НП(С)БО 1 дані про ІНМА відображають у складі статті «Основні засоби» [36]. Однак, вважаємо за потрібне, у цілях підтримки прозорості обліку виділити ІНМА в окрему однойменну статтю балансу у фінансовій звітності, щоб підкреслити їхню відмінність від основних засобів. Це може також бути вписуваний рядок в структурі необоротних активів.

6. Дослідження специфіки будівельної галузі дає змогу рекомендувати наступну класифікацію ІНМА за галузевими особливостями: 1. Тимчасові (нетитульні) споруди для зберігання матеріалів або проживання працівників. 2. Будівельний інвентар і устаткування (рухомі кранові установки, риштування, платформи, висотні монтажні системи тощо). 3. Спеціалізовані інструменти для виконання окремих робіт.

7. Досліджено, що важливою критеріальною ознакою ІНМА є їх вартість, оскільки таке групування впливає на вибір обліку інших необоротних матеріальних активів та вибір можливих способів нарахування амортизації. Відтак, пропонуємо виділяти: малоцінні ІНМА (вартість нижча встановленого порогу для основних засобів); середньо- та високовартісні ІНМА, які не відповідають критеріям основних засобів.

8. НП(С)БО в основу визнання покладають матеріально-речову форму та строковий критерій. Однак, з позиції ПКУ, крім строкового критерію, для основних засобів вводиться ще один критерій – вартісний (пп. 14.1.138 ПКУ). Це зумовлює розбіжності у підходах до оцінки, класифікації та визнання активів:

1. Бухгалтерський облік прагне до достовірного представлення активів у фінансовій звітності, незалежно від їх вартості, якщо вони приносять економічні вигоди та утримуються понад рік.
2. Податковий облік акцентує на вартісному порозі (понад 20 000 грн) та зорієнтований на використання вартісного критерію.

Відтак, зважаючи на відмінності в підходах визнання ІНМА, визначено наступні проблеми визнання ІНМА: застосування строкового та вартісного критеріїв може призводити до неправильного класифікування активів, що вплине на точність фінансової звітності; розбіжності між обліковими системами можуть викликати труднощі у формуванні податкових декларацій, особливо для підприємств з великою кількістю таких активів. Виходячи з вищезначеного, вважаємо за доцільне розробити єдиний підхід до обліку ІНМА, враховуючи особливості бухгалтерського та податкового законодавства. Також запровадження додаткових методичних рекомендацій чи роз'яснень для основних засобів та ІНМА, які не відповідають вартісному критерію ПКУ, але визнаються ІНМА у бухгалтерському обліку, полегшать алгоритм визнання даних активів.

9. Відповідно до НП(С)БО 7, основні засоби та ІНМА визнаються «за первісною вартістю» [37] (п.7), а в окремих випадках – «за справедливою» [37]. Нормативно-правова база України не зобов'язує підприємства залучати оцінювача для визначення справедливої вартості, але практично це необхідно для урахування ринкових змін і забезпечення прозорості звітності. Позиція ПКУ щодо визначення справедливої вартості активів досить опосередкована, оскільки ПКУ не містить конкретного визначення або механізму встановлення справедливої вартості для цілей оподаткування. Тому податкові органи можуть піддавати сумніву достовірність самостійно визначеної справедливої вартості підприємством. Виходячи з того, можна рекомендувати документальне підтвердження переоцінки на дату балансу за ринковою ціною.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація та методика обліку надходження та руху інших необоротних матеріальних активів

Вивчення та аналіз чинної нормативно-правової бази дозволяє стверджувати, що порядок оцінки та обліку надходження інших необоротних матеріальних активів залежить від способу надходження на підприємство (рис. 2.1).

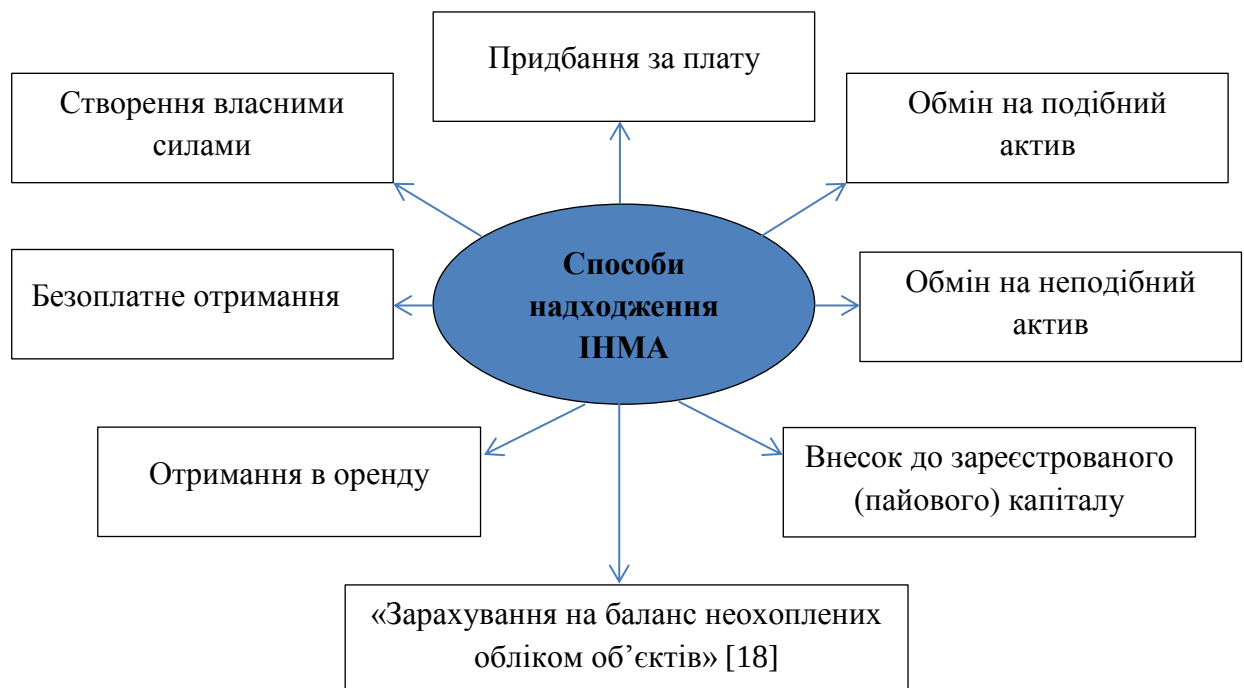


Рисунок 2.1. Способи надходження ІНМА на підприємство

Таким чином, є різні способи надходження ІНМА: через «придбання, створення власними силами, внесок до статутного капіталу, отримання безоплатно, у результаті обміну на подібні або неподібні активи або як частина злиття підприємств» [37]. Кожен із цих шляхів формує специфіку первісної оцінки та особливості методики обліку, що є визначальним фактором для їх правильного відображення цих активів в системі обліку.

Методика обліку ІНМА залежить від обраної оцінки в залежності від умов надходження (Додаток А) та подальшого відображення витрат, пов'язаних із їх використанням або списанням. У цьому аспекті первісна оцінка є важливою для формування балансової вартості, яка впливає на амортизаційні відрахування та фінансові результати.

Варто відзначити, що С. М. Кафка визначила «особливості облікового відображення основних засобів відповідно як складової необоротних активів, яка займає найбільшу частку в активах підприємства, до шляхів їх надходження» [18]. Зауважимо, що ІНМА згідно з НП(С)БО 7 відображаються в обліку за методикою схожою до основних засобів (п. 1), за виключенням окремих положень, що стосуються бібліотечних фондів та МНМА, а також методів нарахування амортизації (п. 5.2). Тому можна запропонувати алгоритм визначення основних методичних підходів щодо обліку ІНМА залежно від шляхів надходження на підприємство (табл. 2.1).

Отже, шляхи надходження ІНМА (табл. 2.1) визначають їхню первісну оцінку та методику обліку, що впливає на достовірність фінансової звітності. Особливості кожного з методів потребують детального документального підтвердження та чіткого дотримання нормативних вимог. Управлінські рішення щодо ІНМА мають враховувати специфіку оцінки та відображення активів у фінансовій звітності для мінімізації податкових ризиків та забезпечення ефективного контролю за необоротними активами.

Відтак, процес надходження ІНМА вимагає чіткої організації обліку та відповідних управлінських рішень з метою уникнення певних проблем, а саме:

1. Достовірність оцінки, адже від достовірності первісної оцінки ІНМА залежить правильність фінансової звітності, яка впливає на стратегічні рішення керівництва підприємства.

2. Виважена амортизаційна політика, оскільки методика обліку ІНМА визначає розподіл за термінами та суми амортизаційних відрахувань, що є важливим чинником для податкового та фінансового планування.

3. Критерії класифікації – розподіл ІНМА на відповідні групи спрощує контроль за їх використанням та забезпечує відповідність чинним вимогам.

Таблиця 2.1

«Шляхи надходження ІНМА та особливості їх бухгалтерського обліку»

№ з/п	Шляхи надходження	Основні підходи до обліку
1	2	3
1	Придбання за плату	Усі витрати понесені при придбанні передбачені п. 7 НП(С)БО 7 обліковуються за дебетом субрахунку 153, а після того, як всі необхідні витрати понесені та ІНМА готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі субрахунку 153 списується на рахунок 11
2	Безоплатне отримання	Безоплатне отримання, обліковуються за дебетом субрахунку 11 та кредитом субрахунку 424. Після того, як всі необхідні витрати понесені та об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі субрахунку 153 списується на рахунок 11. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна суму амортизації на доходи підприємства за дебетом субрахунку 424 та кредитом 746
3	Внесення власниками до статутного капіталу	Усі витрати понесені при внесенні ІНМА до статутного капіталу обліковуються за дебетом субрахунку 153, а після того, як всі необхідні витрати понесені та об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі субрахунку 153 списується на рахунок 11. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом рахунку 46 або субрахунку 404
4	Обмін основного засобу на подібний актив	Залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом рахунку 11 на рахунок витрат – дебет 976. Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131. Дохід від бартерної операції відображається за кредитом субрахунку 745, та оприбутковується на рахунок 11
5	Обмін основного засобу на неподібний актив	Спочатку проводиться уцінка основного засобу який передається на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта на який обмінюється. Уцінка відображається за дебетом субрахунку 975. Потім залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом рахунку 11 на рахунок витрат – дебет 976. Знос переданого ІНМА списується за дебетом 131. Дохід від бартерної операції відображається за кредитом субрахунку 746, та оприбутковується на рахунок 11
6	Створення власними силами	Усі витрати понесені при виготовленні ІНМА обліковуються за дебетом субрахунку 153, а після того, як виготовлення закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі рахунку 153 списується на рахунок 11
7	Отримання в оренду (операційну, фінансову)	Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Нарахування амортизації об'єкта розглядуваної оренди здійснюється орендодавцем. Належна за користування першим плата в орендаря визнається іншими операційними витратами відповідного звітного періоду. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів: Дебет рахунку 11 Кредит субрахунку 531
8	Зарахування на баланс, неохоплених обліком ІНМА	Лишки необоротних активів, в т.ч. ІНМА, виявлені при інвентаризації, оприбутковуються на баланс наступним записом : Дебет рахунку 11 Кредит субрахунку 719

Сформовано на основі» [18]

С. М. Кафка, розкриваючи методику обліку надходження-передачі власних об'єктів необоротних активів в обмін на подібні або неподібні, відображає операції з передачі необоротних активів через витратні рахунки списання необоротних активів – за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» [15] (для списання залишкової вартості), і дохід від бартерної операції – за кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» [15]. Проте, згідно з Інструкцією № 291 на субрахунку 976 «відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж)» [15]. Щодо бартерних операцій використання цього субрахунку не визначено. Крім того, вважаємо, не доцільно відображати бартерні операції через субрахунок 745, який повинен групувати інформацію про «доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій» [10]. А процес обміну – це не є безкоштовне отримання. До того ж для безкоштовно переданих активів діють особливі методичні підходи до нарахування та списання амортизаційних відрахувань на доходи періоду.

На наш погляд, обмін ІНМА – це передача прав власності, що згідно з ПКУ трактується як операція з продажу (постачання). Згідно з ПКУ: «постачання товарів – будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду» [45]. Таким чином, це посилює нашу позицію щодо того, що надходження в обмін в обліку доцільно відображати як взаєморозрахунок між постачальником і підприємством, що передає актив.

В процесі надходження ІНМА на безоплатній і безповоротній основі, його оцінену вартість відображають за дебетом рахунку 11 і кредитом субрахунку 424. До того ж, всі фактичні витрати, що пов'язані з безоплатним отриманням ІНМА (транспортування, доведення до стану використання тощо), спочатку збираються за дебетом субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» [15] та за кредитом витратних рахунків. субрахунку 424. «Після того, як всі необхідні витрати понесені та

об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі субрахунку 153 списується на рахунок 11» [18].

Зазначимо, що для безоплатно отриманих ІНМА згідно з національними положеннями в Україні передбачено специфічний порядок нарахування амортизації. Це пов'язано з тим, що вартість таких активів не формувалася витратами підприємства, тому амортизаційні відрахування відображаються не як витрати, а як зменшення доходу, отриманого у вигляді безоплатного активу. При чому, на думку С. М. Кафки, «в першому місяці нарахування амортизації списується місячна суму амортизації на доходи підприємства за дебетом субрахунку 424 та кредитом 746» [18]. Хоча ми погоджуємось з Я. Д. Крупкою, З.-М. В. Задорожним [54, с. 29], що більш логічно суму нарахованої амортизації відображати за дебетом субрахунку 424 з одночасним визнанням доходу на субрахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» [15]. Таким чином, цей бухгалтерський запис відображатиме суть операції: зменшується дохід, отриманий раніше від безоплатного отримання активу, на суму нарахованої амортизації, яка відображає зменшення корисності цього активу.

Виходячи з додатку А та табл. 2.1, в процесі придбання (створення) основних засобів та ІНМА застосовується первісна вартість з відображенням на за дебетом рахунку 15 всіх статей витрат з купівлі, постачання та супутніх витрат, необхідних для введення в експлуатацію необоротних матеріальних активів. Разом з тим, до таких витрат відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [40] можна відносити відсотки на кредитні запозичення, якщо даний актив означений в обліковій політиці як «кваліфікаційний».

Таким чином, згідно з НП(С)БО 31 можлива «капіталізація фінансових витрат» [40], під якою розуміють «включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу» [40]. Щодо поняття «кваліфікаційних актив» [40], то дане положення трактує його як «актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення».

На наш погляд, така методика обліку фінансових витрат («проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями» [40]), пов'язаних з

створенням ІНМА, має важливе значення для капіталізації залучених інвестицій (запозичених коштів) в межах первісної вартості активу на весь період створення, а не перенесення їх на зменшення фінансового результату звітного періоду.

Варто зауважити, що зважаючи на значну вартість тимчасових (нетитульних) споруд та термін використання об'єкта в межах одного проекту (об'єкта будівництва) доцільно внести зміни щодо внесення всієї суми фінансових витрат у первісну вартість згідно кредитного договору (бухгалтерського розрахунку). Такий обліковий порядок буде відображати специфіку будівництва та технічні характеристики даного об'єкта ІНМА.

Таким чином, можна погодитись з С. М. Кафкою, яка вважає, що «механізм бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з надходженням необоротних активів є складною системою, в межах якої поєднуються особливості документування вказаних операцій, порядку використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, організаційний аспект вказаної сфери, що ґрунтуються на приписах П(С)БО або МСФЗ» [18]. При чому автор вказує на те, що методика обліку необоротних активів, зокрема ІНМА, «залежить як від обраної облікової політики, так і від шляху надходження на підприємство необоротних активів» [18].

Шляхи надходження ІНМА визначають їхню первісну оцінку та методику обліку, що впливає на достовірність фінансової звітності. Особливості кожного з методів потребують детального документального підтвердження та чіткого дотримання нормативних вимог. Управлінські рішення щодо ІНМА мають враховувати специфіку оцінки та відображення активів у фінансовій звітності для мінімізації податкових ризиків та забезпечення ефективного контролю за необоротними активами.

Відтак, щодо обліку надходження ІНМА повинні бути розкриті наступні пункти в обліковій політиці (рис. 2.2). Вищезначені положення облікової політики в частині ІНМА розкривають методичні підходи щодо їх подальшої оцінки та обліку.



Рисунок 2.2. Положення облікової політики щодо ІНМА та їх вплив на облік

Таким чином, положення облікової політики мають значний вплив на методику обліку ІНМА. Наприклад, списання МНМА та бібліотечних фондів за спрощеними методами, визначеними у п. 27 («одноразове списання 100% вартості у місяці введення в експлуатацію або списання 50% – при введенні в експлуатацію, та 50% – при списанні» [37]), не тільки скорочує складність

обліку, але зменшує точність розподілу витрат у часі, але може впливати на базу для обчислення податку на прибуток за звітний період. Також класифікація малоцінних предметів в межах МНМА чи МШП має вплив не тільки на методику обліку, а й загалом на структуру балансу.

До того варто відзначити, що для достовірності та правдивості інформації важливим аспектом в обліку ІНМА є документальне підтвердження операцій з їх надходження та рухом на підприємстві. На жаль, повністю відокремлених типових документів для обліку ІНМА не затверджено. На цій проблемі зосереджували увагу такі науковці, як Л. Г. Семеген, яка вважає, що «первинні документи, які використовуються для обліку основних засобів, можна застосовувати для обліку інших необоротних матеріальних активів, проте в дещо видозміненому вигляді» [50, с. 51], С. Сажинець, який «пропонує застосовувати первинні документи, що базуються на типових формах, затверджених у 1996 р. Мінстатом України, для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів» [49, с. 29]. Варто відзначити, що спільним науковим вирішенням проблеми було використання як основу – типові форми для обліку основних засобів, а для МНМА – типові форми для обліку МШП. В більшості випадків, документальне оформлення операцій з надходження та руху ІНМА в організаціях регулювались «Наказом Міністерства статистики України № 352» [46], який призначений для документального оформлення основних засобів. Однак, цей нормативний документ скасовано «Наказом Державної служби статистики України № 266 від 22.10.2021 р.» [48]. Наразі підприємство може самостійно розробити форми для обліку ІНМА, а також немає прямої заборони щодо використання типових форм, що діяли раніше. Однак, це необхідно прописати в обліковій політиці підприємства.

Отже, визначення активів як ІНМА має базуватися на потребах підприємства, з урахуванням специфіки діяльності, обсягу операцій та вимог податкового законодавства. При чому облікова політика має чітко описувати всі аспекти обліку, щоб уникнути непорозумінь під час перевірок та складання звітності.

2.2. Особливості обліку амортизації інших необоротних матеріальних активів

Облік амортизації «інших необоротних матеріальних активів» [37] є важливим і актуальним питанням, оскільки дана група активів мають значення для операційної діяльності, зокрема в будівельній галузі, але не належать до основних засобів (наприклад, малоцінні необоротні активи, тара, тимчасові (нетитульні) споруди тощо). Тому їх специфіка потребує окремого підходу до визнання, оцінки та амортизації. Проте НП(С)БО України та МСФЗ регламентують облік амортизації ІНМА, але не завжди деталізуючи цей об'єкт, залишаючи місце для суб'єктивності.

І. Мельничук, Н. Мужевич зазначають, що: «підвищення ролі амортизаційної політики на будівельних підприємствах, вибір оптимального методу нарахування амортизації залишаються основними інструментами фінансування оновлення парку будівельної техніки» [30].

Отже, точний облік амортизації ІНМА допомагає ефективніше оцінювати витрати на утримання та використання таких активів, особливо в будівництві, де вони займають значну частку в необоротних активах. Це сприяє прийняттю зважених рішень щодо їх заміни, ремонту чи списання.

Згідно чинного законодавства, з наступного місяця, після введення в експлуатацію, на об'єкт ІНМА нараховують амортизацію одночасно із збільшенням витратних рахунків залежно від призначення даного активу. Відповідно до п. 23 НП(С)БО 7: «Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації» [37].

Важливим моментом в організації обліку амортизації ІНМА, так як і основних засобів, є визначення вартості, що амортизується, та строку використання (рис. 2.3).

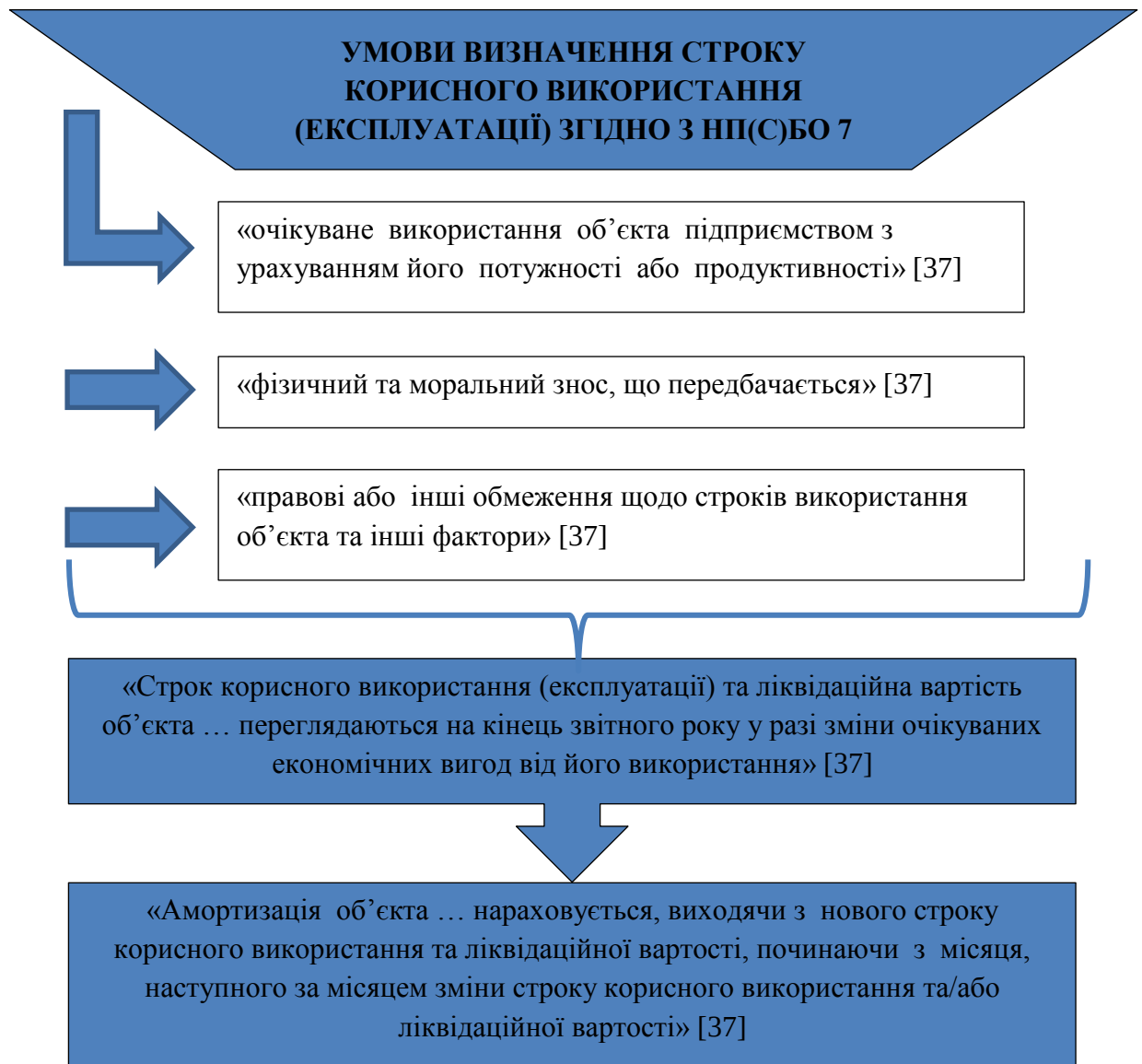


Рисунок 2.3. Умови визначення строку корисного використання (експлуатації) згідно з НП(С)БО 7 [37]

Таким чином, національні положення встановлюють строк використання за кожним об'єктом ІНМА згідно з умовами п. 24 НП(С)БО 7 на момент першого розрахунку амортизації, а також переглядають ці строки на кінець звітного року, і у разі змін – в обліку роблять перерахунок амортизаційних відрахувань.

Варто зауважити, що відповідно до п. 26 НП(С)БО 7: «нарахування амортизації ІНМА може здійснюватись з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством» [37]. Такий самий підхід діє для розрахунку амортизації

ІНМА, хоча це і не конкретизує дане положення. Так, у Податковому кодексі України у пп. 138.3.3 визначені «мінімально допустимі строки амортизації ... інших необоротних активів» [45] (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

«Мінімально допустимі строки амортизації для інших необоротних активів

Групи ІНМА згідно з ПКУ	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	—
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	—
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Сформовано на основі» [45]

Зауважимо, що податкове і бухгалтерське законодавство визначає, що вартість природних ресурсів не є об'єктом амортизації. Крім того, особливі методичні підходи в обліку амортизації визначено для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів. Амортизація інших об'єктів ІНМА, а саме «тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату» [37] тощо, відповідно до п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37] нараховується за такими методами:

- «прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта» [37];
- «виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів» [37].

Однак, «амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості» [37].

На рис. 2.4 наведено алгоритм визначення методу амортизації ІНМА для всіх груп цих активів.

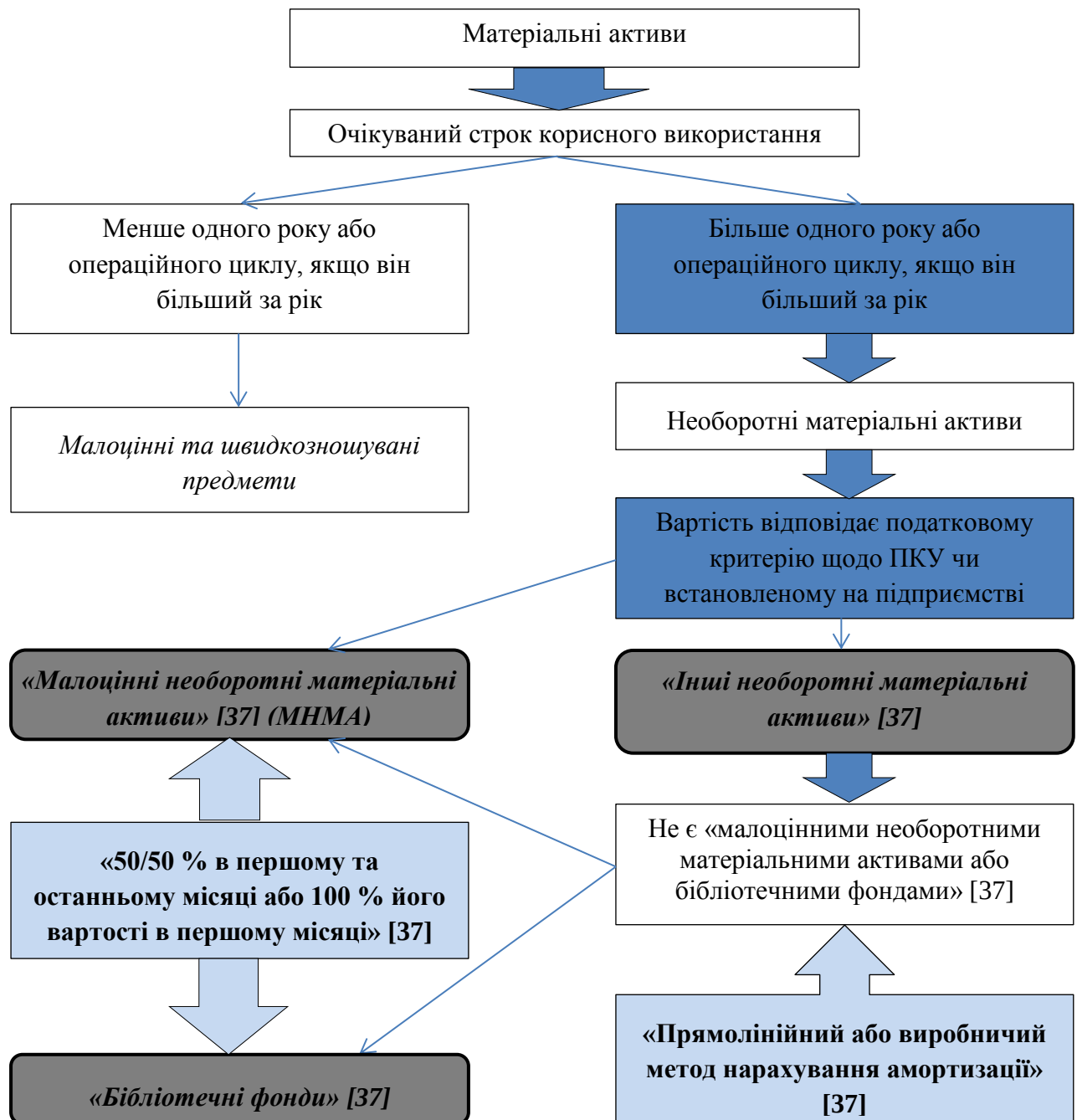


Рисунок 2.4. Відповідність груп методам нарахування амортизації

Таким чином, для об'єктів інших необоротних матеріальних активів, які обліковуються на однойменному рахунку 11, чинне законодавство встановлює більш обмежений перелік методів амортизації, а в окремих випадках – дозволяє 100% нарахування зносу або 50/50 їх вартості відповідно у перший та останній місяць експлуатації. Також в п. 28 НП(С)БО 7 зазначено, що «метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання», але в кінці звітнього року він може бути переглянутий «у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [37].

Відповідно до п. 29 НП(С)БО 29: «Нарахування амортизації проводиться щомісячно» [37] та завершується, «починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ... переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію» [37]. «Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми зносу ... і витрат підприємства, крім випадків, коли сума нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу і балансової вартості такого активу» [37].

Отже, аналіз положень щодо амортизації ІНМА згідно з НП(С)БО 7 і ПКУ дозволяє виявити ключові проблеми та особливості обліку амортизації:

- існує необхідність детального узгодження бухгалтерського і податкового законодавства, зокрема в частині врахування «мінімально допустимі строки корисного використання» [45] для забезпечення достовірності фінансової звітності та зменшення ризиків податкових перевірок;
- різні методи амортизації, такі як прямолінійний, виробничий, а також спеціальні підходи до амортизації «бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів» [37], дозволяють підприємствам адаптувати облік до своєї специфіки, однак вибір оптимального методу часто є суб'єктивним і може впливати на фінансові результати.

Таким чином, облік амортизації ІНМА є важливим інструментом управління активами, оскільки дозволяє оцінювати ефективність використання ресурсів, планувати оновлення та списання активів.

2.3. Методика обліку вибуття інших необоротних матеріальних активів

Зазначимо, що в НП(С)БО 7 дається роз'яснення щодо порядку обліку вибуття основних засобів та ІНМА (п. 33-35). Так, «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом» [37].

Я. Д. Крупка, З.-М. В. Задорожний подають розширений перелік причин через які об'єкти вилучаються:

- «продаж» [54, с. 37];
- «ліквідація через невідповідність критеріям визнання активом» [54, с. 37];
- «безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям)» [54, с. 37];
- «списання у випадку виявлення нестачі» [54, с. 37].

До цього ж списку можна віднести передачу ІНМА в оренду, обмін на подібні або неподібні активи, вилучення ІНМА як внесок у статний капітал.

Відтак, вважаємо, що визначений перелік причин вибуття основних засобів та ІНМА є неповним, а тому його слід доповнити вищеперерахованими напрямками вибуття, адже це має ключове значення для визначення системи рахунків для відображення бухгалтерських записів.

Основним напрямом вибуття ІНМА є їх списання за рахунок фізичного зносу. Також може проводитись списання ІНМА внаслідок морального старіння або ліквідація у зв'язку з надзвичайною подією. Ці причини мають однаків обліковий підхід щодо списання залишкової вартості об'єкта ІНМА і суми нарахованого зносу (табл. 2.3), однак є певні особливості податкових розрахунків.

Так, якщо ІНМА не досягнув повного фізичного зносу або його залишкова вартість становить більше 100 неоподаткових мінімумів, тоді цей об'єкт підлягає оподаткуванню ПДВ (20 % від залишкової вартості). Крім того, має бути належним чином оформлений наказ керівника підприємства про списання ІНМА.

Таблиця 2.3

«Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення
списання (ліквідації) об'єктів ІНМА

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списується вартість списаних (ліквідованих) ІНМА у частині нарахованого зносу	132	11
2	Списується залишкова вартість списаних (ліквідованих) ІНМА	976	11
3	Витрати, пов'язані з списанням (ліквідацією) ІНМА	976	20,23,66,65
4	Витрати, пов'язані з списанням (ліквідацією) ІНМА	20,22	746
5	Відображення суми ПДВ у разі списання недоамортизованих ІНМА	976	641

Сформовано на основі» [54, с. 38]

Варто відзначити, що «типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення безкоштовної передачі об'єктів основних засобів» [50, с. 38] та ІНМА аналогічна тій, що описана у табл. 2.3. Спочатку списується вартість переданих ІНМА за рахунок зносу: Дт 132 Кт 11, а потім – залишкова вартість ІНМА: Дт 976 Кт 11. При безкоштовній передачі ІНМА також необхідно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ на недоамортизовану суму у розмірі 20% від залишкової вартості.

Особливий підхід в обліку діє при передачі ІНМА як внесок у статутний капітал (табл. 2.4), адже Я. Д. Крупка, З.-М. В. Задорожний пропонують списання таких об'єктів відображати як «необоротні активи та група вибуття» [39].

Разом з тим, відповідно до розд. II НП(С)БО 27 необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- «економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням» [39];
- «вони готові до продажу у їх теперішньому стані» [39];
- «їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу» [39];

- «умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів» [39];
- «здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості» [39].

Таблиця 2.4

«Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення передачі об'єктів ІНМА як внеску до статутного капіталу іншого підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено списання об'єкта та переведення його до складу необоротних активів, утримуваних для продажу: – списано суму зносу – списано залишкову вартість об'єкту	132 286	11 11
2	Передано об'єкт ІНМА	377	712
3	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
4	Списано залишкову вартість переданого об'єкту	943	286
5	Відображено фінансову інвестицію за справедливою вартістю переданого об'єкта	14	685
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	377

Сформовано на основі» [50, с. 37]

На нашу думку, жодна з вищезазначених умов не підходить для визначення ІНМА, які в процесі передачі в статутний капітал повинні обліковуватись як вибуття «необоротних активів, утримуваних для продажу» [39].

Виходячи з вищезначених умов та проведеного дослідження, можемо стверджувати, що передача основного засобу чи іншого необоротного матеріального активу як внесок в статутний капітал іншого підприємства не є продажем у розумінні НП(С)БО 27. Такий актив не визнається утримуваним для продажу, оскільки це не відповідає цілям і характеру угоди:

- мета передачі ІНМА – формування частки в капіталі іншого підприємства, а не отримання грошових коштів чи їх еквівалентів;
- передача даного активу в капітал є обмінною операцією (ІНМА на частку в капіталі), а не комерційним продажем.

Таким чином, активи, передані як внесок до капіталу, списуються з балансу, але не класифікуються як «утримувані для продажу». Відтак, пропонуємо для обліку внеску ІНМА в статутний капітал іншого підприємства використовувати рахунок 976 «Списання необоротних активів» [15] – для списання залишкової вартості об’єкта, а не 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [15].

Серед проблематики обліку ІНМА можна виокремити «зведення та розбирання тимчасових будівель та споруд» [23]. Відповідно до «Настанови з визначення вартості будівництва» [35] при формуванні кошторисів до глави 8 «Тимчасові будівлі та споруди» [35]: «включаються кошти на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, необхідних для забезпечення виробничих потреб комплексів (будов), а також для розміщення та обслуговування працівників будівництва» [35]. Також «витрати зі спорудження, розбирання, амортизації, поточного ремонту і переміщення нетитульних тимчасових будівель і споруд враховуються в загальновиробничих витратах» [35].

Погоджуємось з Л. Г. Семеген, яка вказує на те, що «основною особливістю цих споруд вважають те, що у більшості випадків після завершення будівництва їх розбирають, а потім збирають для використання на інших будівельних майданчиках» [50, с. 115]. Автор зазначає: «Тимчасові об’єкти, якщо вони відповідають вимогам належності до активів підприємства, відображають у його бухгалтерському обліку таким чином: титульні споруди – як об’єкти основних засобів, нетитульні – як інші необоротні матеріальні активи або малоцінні та швидкозношувані предмети» [50, с. 115].

Таким чином, тимчасові споруди мають специфічну роль у будівельній галузі, що визначає їх унікальний обліковий статус (рис. 2.5). Цей факт

підтверджений у дослідженні З.-М. В. Задорожного, який стверджує, що: «після завершення робіт на одному об'єкті підприємства галузі змушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них» [11, с. 115]. Окрім того, на думку З.-М. В. Задорожного, «витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд доцільно залишити як окрему калькуляційну статтю» [14]. Автор вважає, що «такі витрати після закінчення будівництва об'єктів рекомендовано включати в їх собівартість пропорційно до суми прямих витрат на цих об'єктах» [14].

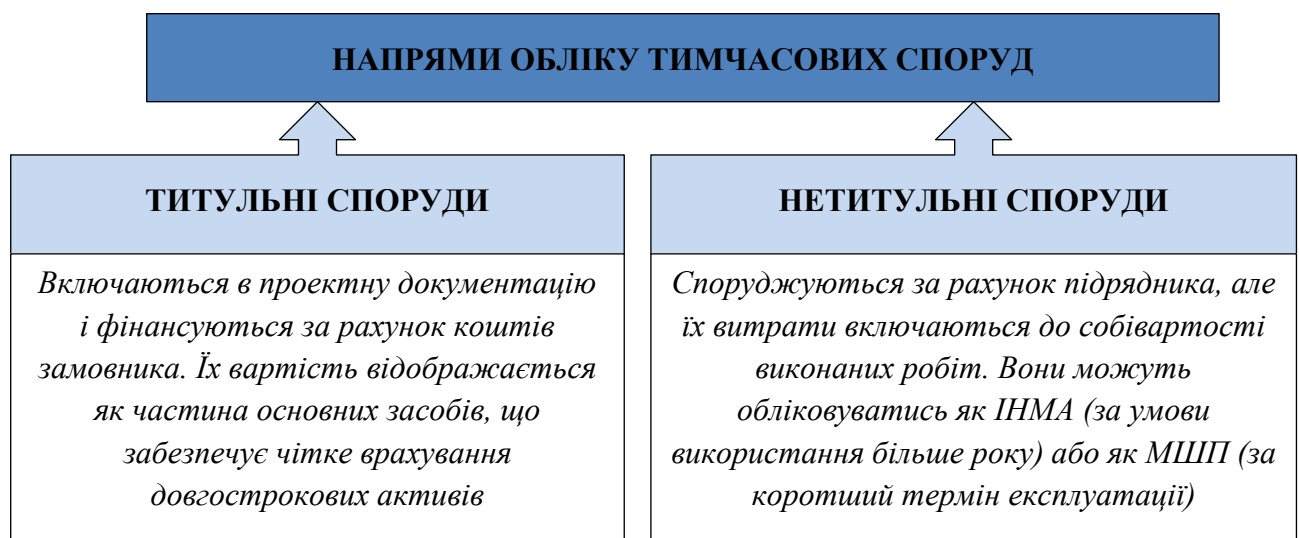


Рисунок 2.5. Розмежування титульних і нетитульних споруд в обліку

Отже, на основі проведених досліджень, можна визначити наступні особливості обліку тимчасових споруд у будівництві:

1. Двозначність у класифікації, зокрема щодо внесення витрат з розбирання на об'єкт будівництва в межах кошторису, що ускладнює облік цих активів.

Тимчасові титульні споруди, які є частиною проектної документації, відображаються як основні засоби і належать замовнику, а нетитульні (що не враховані в проекті) – як «інші необоротні матеріальні активи» [37] або навіть оборотні активи як МПП, залежно від строку їх використання.

2. Невизначеність критеріїв розмежування може спричинити різночитання у практиці обліку.

Відповідно до НП(С)БО 7 та НП(С)БО 9, класифікація тимчасових будівель та споруд залежить від строку використання, але у практиці обліку цей критерій часто ігнорується, і нетитульні споруди автоматично обліковуються як необоротні активи на спеціальному субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» [15], незалежно від фактичного строку їх експлуатації. Для обліку тимчасових титульних споруд окремого субрахунку не передбачено.

3. Відсутність єдиних вимог класифікації та обліку тимчасових споруд створює ризик помилок у звітності та в податкових зобов'язаннях.

Слід зауважити, що витрати на спорудження, демонтаж, амортизацію та переміщення тимчасових споруд відносяться до загальновиробничих витрат, що є особливістю будівельної галузі. Такий підхід може ускладнити аналіз ефективності використання окремих активів, оскільки витрати на тимчасові споруди не виділяються як окрема стаття в кошторисах або фінансовій звітності. Тому для цих витрат доцільно виділяти окрему калькуляційну статтю.

Отже, фінансування титульних споруд (за рахунок замовника) та нетитульних (за рахунок підрядника) має наслідки для їх відображення у фінансовій звітності. Витрати на нетитульні споруди, хоча і компенсуються замовником через собівартість, часто залишаються недостатньо деталізованими у звітах. Крім того, недостатня прозорість механізмів компенсації витрат на нетитульні споруди може ускладнити аналіз собівартості будівельних робіт.

Відповідно до п. 34 НП(С)БО 7: «Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів» [37]. Тому важливо відображати весь процес вибуття (списання) ІНМА з врахуванням супутніх витрат, а також доходів від розбирання (ліквідації) даних активів.

Таким чином, вибуття ІНМА має прямий вплив як на фінансовий стан, так результати діяльності підприємства.

Висновки до розділу 2

1. Методика обліку ІНМА залежить від обраної оцінки в залежності від умов надходження (Додаток А) та подальшого відображення витрат, пов'язаних із їх використанням або списанням. У цьому аспекті первісна оцінка є важливою для формування балансової вартості, яка впливає на амортизаційні відрахування та фінансові результати. Тому нами запропонований алгоритм визначення основних методичних підходів щодо обліку ІНМА залежно від шляхів надходження на підприємство (табл. 2.1).

2. Визначено, що процес надходження ІНМА вимагає чіткої організації обліку та відповідних управлінських рішень з метою уникнення певних проблем, а саме: 1. Достовірність оцінки, адже від достовірності первісної оцінки ІНМА залежить правильність фінансової звітності, яка впливає на стратегічні рішення керівництва підприємства. 2. Виважена амортизаційна політика, оскільки методика обліку ІНМА визначає розподіл за термінами та суми амортизаційних відрахувань, що є важливим чинником для податкового та фінансового планування. 3. Визначення чітких критеріїв класифікації – розподіл ІНМА на відповідні групи спрощує контроль за їхнім використанням та забезпечує відповідність нормативним вимогам.

3. Аналіз економічних джерел вказує, що, розкриваючи методику обліку надходження-передачі власних об'єктів необоротних активів в обмін на подібні або неподібні, операції з передачі необоротних активів відображають через витратні рахунки списання необоротних активів – за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» [15] (для списання залишкової вартості), і дохід від бартерної операції – за кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» [15]. Але процес обміну – це не є безкоштовне отримання. На наш погляд, обмін ІНМА – це передача прав власності, що згідно з ПКУ трактується як операція з продажу (постачання). Таким чином, надходження в обмін в обліку доцільно відображати як взаєморозрахунок між постачальником і підприємством, що передає актив.

4. Проведені дослідження вказують на те, що методика обліку необоротних активів, зокрема ІНМА, «залежить як від обраної облікової політики, так і від шляху надходження на підприємство необоротних активів» [18]. Відтак, запропоновано розкривати відповідні положення в наказі про облікову політику в частині ІНМА, що визначають методичні підходи щодо їх подальшої оцінки та обліку (рис. 2.2): 1) критерії визнання ІНМА; 2) формування первісної вартості ІНМА; 3) методи обліку придбання ІНМА; 4) порядок обліку МНМА; 5) документальне забезпечення ІНМА.

5. Для достовірності та правдивості інформації важливим аспектом є документальне підтвердження операцій з їх надходження та рухом ІНМА на підприємстві. На жаль, повністю відокремлених типових документів для обліку ІНМА не затверджено. В більшості випадків, документальне оформлення операцій з надходження та рухом ІНМА в організаціях базувалось на типових формах для обліку основних засобів. Однак, із скасуванням типових форм підприємство може самостійно розробити форми для обліку ІНМА, а також немає прямої заборони щодо використання типових форм, що діяли раніше. Однак, це необхідно прописати в обліковій політиці підприємства.

6. Встановлено, що податкове і бухгалтерське законодавство визначає, що вартість природних ресурсів не є об'єктом амортизації. Крім того, особливі методичні підходи в обліку амортизації визначено для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів. Амортизація інших об'єктів ІНМА, а саме «тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату» [37] тощо, відповідно до п. 27 НП(С)БО 7 «нараховується за прямолінійним або виробничим методами» [37]. На рис. 2.4 зображено алгоритм визначення методу амортизації ІНМА для всіх груп.

7. Досліджено, що в НП(С)БО 7 дається роз'яснення щодо порядку обліку вибуття ОЗ та ІНМА (п. 33-35). Так, «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом» [37]. Вважаємо, що визначений перелік напрямків вибуття є неповним, а тому його слід доповнити.

8. Зауважено, що при передачі ІНМА як внесок у статутний капітал діє особливий підхід в обліку (табл. 2.4), адже деякі науковці пропонують списання таких об'єктів відображати як «необоротні активи та група вибуття» [39]. На нашу думку, жодна з умов п.1 розд.ІІ НП(С)БО 27 не підходить для визначення ІНМА, які в процесі передачі в статутний капітал повинні обліковуватись як вибуття «необоротних активів, утримуваних для продажу» [39]. Виходячи з цього, вважаємо, що передача основного засобу чи ІНМА як внесок в статутний капітал іншого підприємства не є продажем у розумінні НП(С)БО 27. Такий актив не визнається утримуваним для продажу, оскільки це не відповідає цілям і характеру угоди. Таким чином, активи, передані як внесок до капіталу, списуються з балансу, але не класифікуються як «утримувані для продажу». Відтак, пропонуємо для обліку внеску ІНМА в статутний капітал іншого підприємства використовувати рахунок 976 «Списання необоротних активів» [15] – для списання залишкової вартості об'єкта, а не 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [15].

9. Серед проблематики обліку ІНМА можна виокремити «зведення та розбирання тимчасових будівель та споруд» [23], адже тимчасові споруди мають специфічну роль у будівельній галузі, що визначає їх унікальний обліковий статус (рис. 2.5). На основі проведених досліджень, можна визначити наступні особливості обліку тимчасових споруд у будівництві:

9.1. Двозначність у класифікації, зокрема щодо внесення витрат з розбирання на об'єкт будівництва в межах кошторису, що ускладнює облік цих активів. Тимчасові титульні споруди, які є частиною проектної документації, відображаються як основні засоби і належать замовнику, а нетитульні (що не враховані в проекті) – як «інші необоротні матеріальні активи» [37] або навіть оборотні активи як МШП, залежно від строку їх використання.

9.2. Невизначеність критеріїв розмежування може спричинити різночитання у практиці обліку.

9.3. Відсутність єдиних вимог класифікації та обліку тимчасових споруд створює ризик помилок у звітності та в податкових зобов'язаннях.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ІНМА ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ

3.1. Організаційні підходи щодо аналізу інших необоротних матеріальних активів

Економічна суть інших необоротних матеріальних активів (ІНМА) тісно пов'язана з їх роллю в забезпеченні ефективного функціонування підприємств, зокрема в будівельній сфері (рис. 3.1).

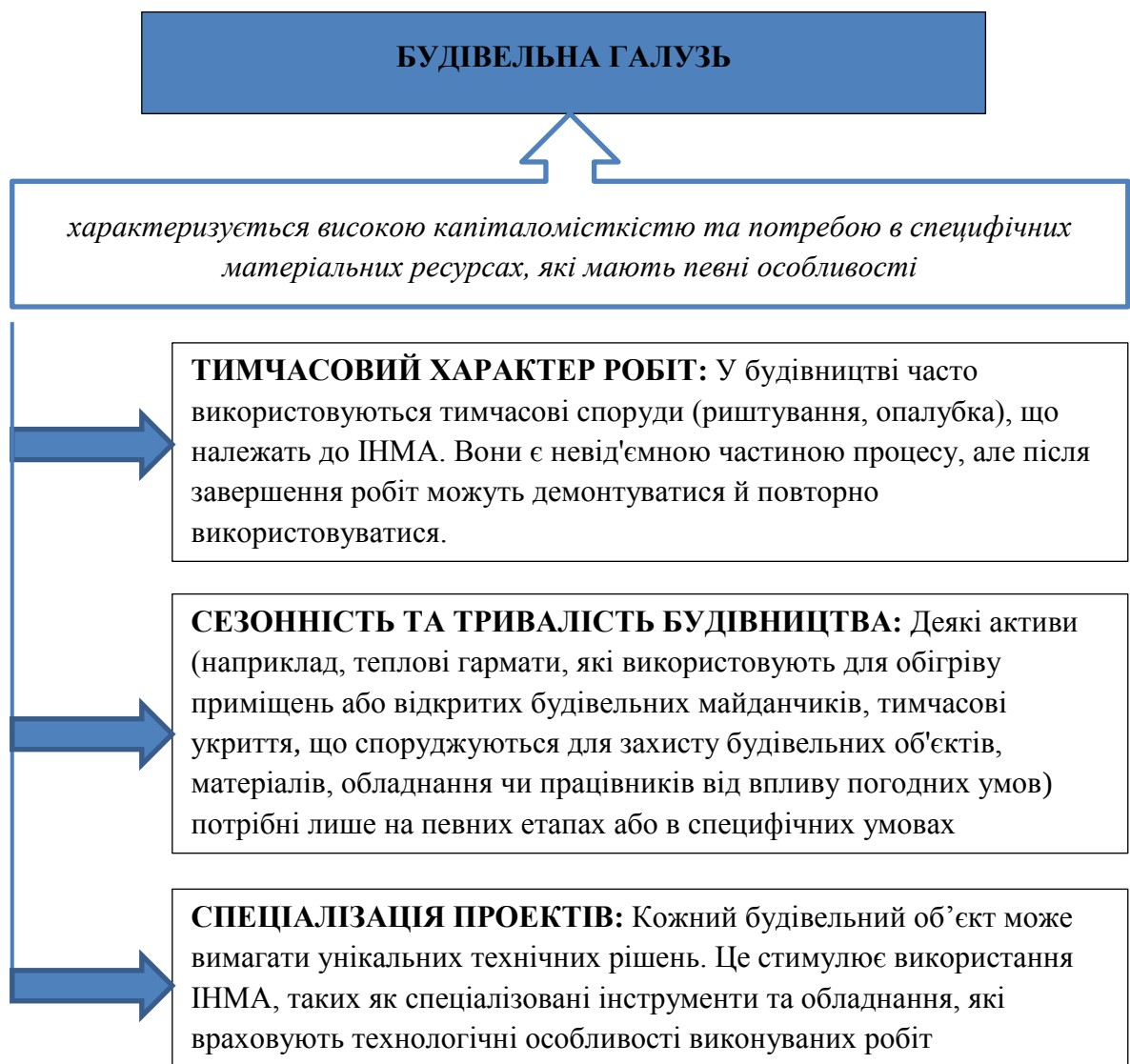


Рисунок 3.1. Взаємозв'язок аналізу наявності та оцінки стану ІНМА із галузевими особливостями будівельної сфери

З рис. 3.1 можна зробити висновки, що ІНМА є необхідною складовою будівельного процесу і виконують кілька важливих функцій у будівництві:

- 1) забезпечення безперервності робіт – спеціалізовані інструменти, обладнання та тимчасові конструкції дають змогу виконувати проекти якісно та вчасно;
- 2) оптимізація витрат, адже завдяки повторному використанню тимчасових конструкцій або спеціалізованого інвентарю знижується потреба в постійному оновленні матеріальних активів;
- 3) інноваційний розвиток, оскільки використання сучасних ІНМА, таких як автоматизоване обладнання для контролю якості або мобільні лабораторії, підвищують конкурентоспроможність будівельного підприємства.

Відтак, «інші необоротні матеріальні активи» [37] є важливою складовою необоротних активів підприємства, яка включає об'єкти, що за економічним змістом та функціональною ознакою не входять до складу основних засобів, але використовуються як додаткові засоби праці в процесі господарської діяльності. Однак, на практиці ІНМА часто залишаються поза увагою детального аналізу через їхню відносно невелику питому вагу в загальному складі активів. Разом з тим, недооцінка цих активів в будівельній галузі може призвести до неефективного їх використання, непрозорого обліку, завищення витрат або заниження прибутку. Таким чином, метою аналізу ІНМА є надання управлінню інформації щодо стану, наявності і руху ІНМА на підприємстві, а також рівень ефективності використання ІНМА в процесі ведення виробничо-господарської діяльності. На рис. 3.2 відображено значення аналізу для вітчизняних організацій.

В. М. Панасюк, І. В. Мельничук зазначають, що: «Виконуючи основну інформаційну функцію, облік створює інформаційний ресурс, який відповідає сучасним вимогам до інформації. Для прийняття ефективних управлінських рішень в поточному періоді, з урахуванням минулих подій та стратегічних цілей і планів, інформація повинна відповідати таким вимогам як правдивість, своєчасність, доречність, повнота, ефективність (раціональність), оптимальність тощо» [43, с. 11].

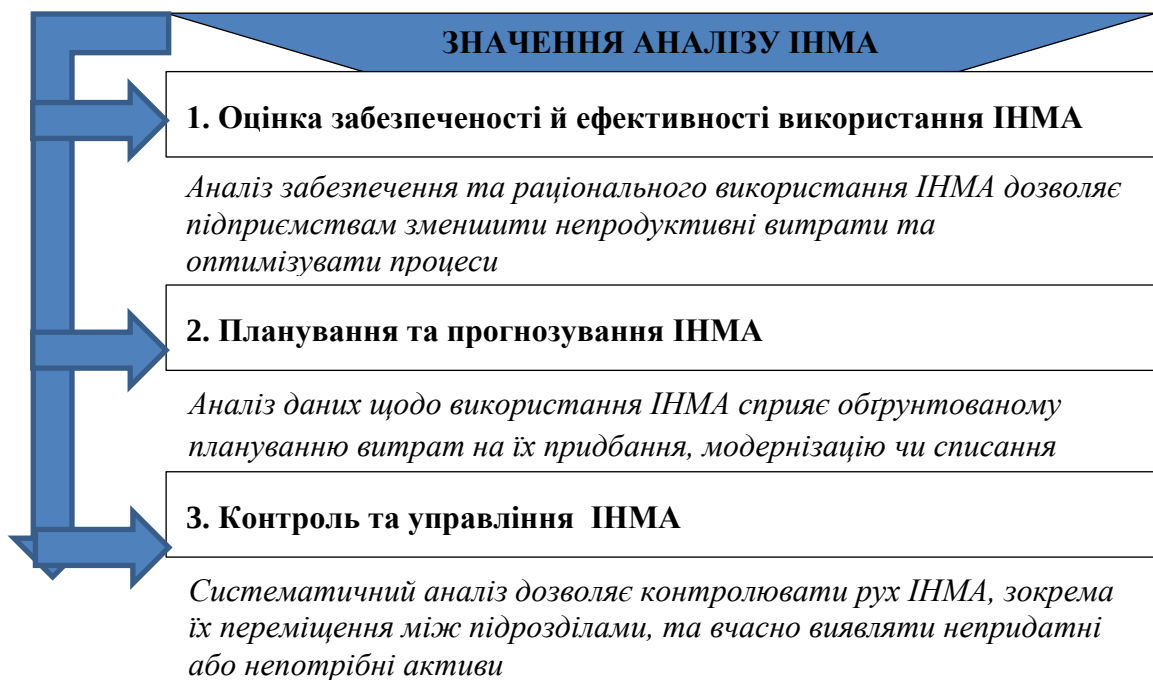


Рисунок 3.2. Значення аналізу «інших необоротних матеріальних активів» [37]
в управлінні підприємством

Для організації аналізу ІНМА ключове значення мають джерела інформації. До інформаційних ресурсів для проведення аналітичної оцінки в частині ІНМА відносять:

- первинна документація щодо приймання, поліпшення та вибуття ІНМА;
- інвентарні картки об'єктів ІНМА;
- синтетичні та аналітичні дані за рахунком 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та в розрізі субрахунків до нього;
- відомість аналітичного обліку ІНМА, зокрема відомість аналітичного обліку «тимчасових титульних і нетитульних будівель і споруд» [35];
- дані фінансової звітності, зокрема:
 - ✓ в розрізі за кожною групою основних засобів та ІНМА в розділі I «Основні засоби» [47] «Приміток до річної фінансової звітності» [47] – в частині розкриття інформації про «наявність, переоцінку, вибуття, надходження, зменшення/відновлення корисності, інші зміни за рік» [47];
 - ✓ узагальнено ІНМА та основні засоби в розділі I «Необоротні активи» [36] за статтею «Основні засоби» [36].
- дані інвентаризаційних відомостей, актів ревізії, аудиторських висновків, актів перевірки ДПІ тощо.

Погоджуємось з Л. Г. Семеген, що «грунтовність і результативність економічного аналізу забезпечення та ефективності використання інших необоротних матеріальних активів залежать від обсягу, своєчасності та якості використовуваної інформації» [50, с. 154]. Автор зазначає: «На сучасному етапі інформаційне забезпечення аналізу облікової політики перебуває в незадовільному стані, оскільки не завжди можна одержати необхідні відомості для вирішення аналітичних завдань. Це пов'язано з відсутністю необхідних джерел інформації на підприємстві. Так, на більшості з досліджуваних підприємств не визначають терміни корисного використання малоцінних необоротних матеріальних активів, оскільки при надходженні на такі активи амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта на 100% від його вартості і при списанні фактичний термін експлуатації не вказується» [50, с. 154].

Відтак, важливим етапом аналізу є визначення його організаційних підходів (рис. 3.3).

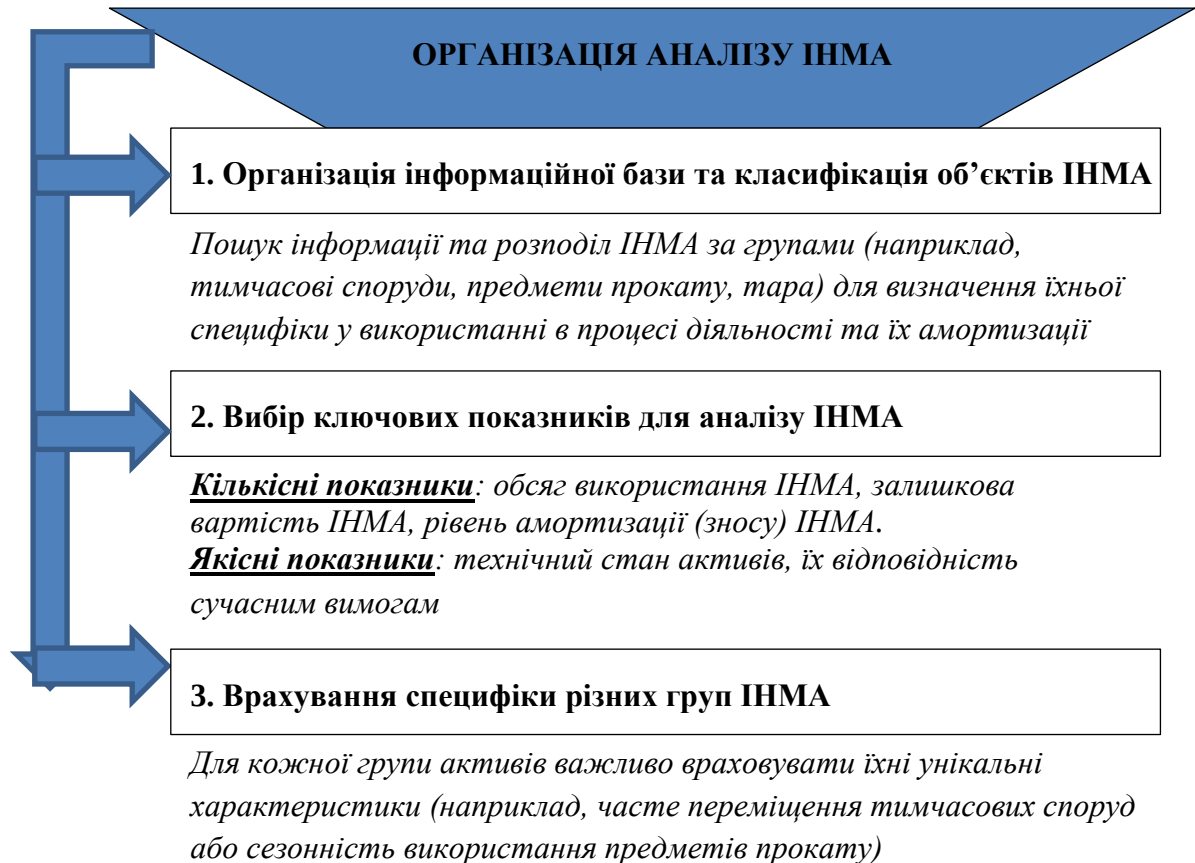


Рисунок 3.3. Організаційні підходи до аналізу ІНМА

Велике значення для збору аналітичних даних має, як зазначають З.-М. В. Задорожний та І.Я. Омецінська, внутрішньогосподарська звітність, адже «це внутрішня звітність, яка містить деталізовану інформацію про діяльність підприємства, формується менеджерами різних рівнів управління та надається внутрішнім користувачам для потреб управління підприємством» [9]. Крім того, ключове значення на покращення організації аналізу має використання сучасних автоматизованих систем обліку, що дозволяють збирати, обробляти та аналізувати інформацію про ІНМА в режимі реального часу.

Регулярність проведення аналізу підвищує рівень оперативного управління ІНМА та можливість швидкого реагування на негативний рівень забезпечення ІНМА чи їх невідповідність умовам використання. Крім того, здійснення аналізу ІНМА на регулярній основі (щомісячно, щоквартально, щорічно) важливо для виявлення динаміки змін у складі ІНМА та прогнозування потреб.

Отже, дослідження питання організації аналізу ІНМА показало, що існують певні проблеми та виклики у цій ділянці, а саме:

1. Недостатність деталізації облікових даних. Позаяк не всі підприємства складають повний комплект фінансової звітності, включно з примітками, то існує обмеження щодо деталізованої інформації про дані в частині наявності, руху та стану ІНМА. У багатьох випадках інформація про ІНМА у фінансовій звітності є узагальненою, що ускладнює проведення якісного аналізу.
2. Невизначеність у класифікації. Різне трактування об'єктів ІНМА може призводити до помилок у їхньому обліку та аналізі.
3. Відсутність автоматизації. У підприємств з великим обсягом ІНМА відсутність сучасних інформаційних систем сповільнює оперативність аналітичних можливостей та ускладнює управління цими активами.

Таким чином, аналіз інших необоротних матеріальних активів має вирішальне значення для забезпечення ефективного використання ресурсів підприємства. Вдосконалення організаційних підходів, таких як автоматизація облікових процесів, деталізація класифікації та регулярний моніторинг, сприятиме прозорості, оптимізації витрат і покращенню фінансового управління.

3.2. Методика аналізу інших необоротних матеріальних активів

Виходячи з галузевих особливостей, які розглядались вище, ІНМА в будівельній сфері виконують стратегічну роль у забезпеченні ефективності виробничих процесів, адаптації до галузевих особливостей та зменшенні витрат будівельної організації. Їхнє правильне облікове та управлінське трактування сприяє підвищенню загальної рентабельності та конкурентоспроможності будівельної компанії.

На жаль, не має узагальненої методики аналізу ІНМА як окремого об'єкта управління. Складність проведення аналізу ІНМА ускладнює також те, що в більшості випадків інформація для аналізу є узагальненою з показниками щодо основних засобів у фінансовій звітності. Тому необхідно проводити додаткові роботи щодо вибірки інформації про наявність, стан та рух ІНМА з обліково-аналітичної системи підприємства.

Аналітична оцінка інших необоротних матеріальних активів першочергово здійснюється, як правило, з визначення забезпеченості ними. Т. О. Мулик вважає, що «для цього вивчають, чи можуть вони належним чином обслуговувати процес виробництва та сферу управління, чи достатньо їх на підприємстві, яка динаміка, структура, технічний стан, наскільки вони ефективно чи неефективно використовуються тощо» [34].

Отже, основною ціллю проведення аналізу забезпечення ІНМА є розрахунки, що дозволяють визначити, чи достатньо ІНМА для забезпечення виробничих і управлінських процесів. Ці розрахунки проводять за такими напрямками:

- 1) оцінка наявності – проводять аналіз обсягу та видів ІНМА, необхідних для забезпечення виробничих потреб підприємства;
- 2) відповідність потребам – перевіряють, чи ІНМА відповідають технічним і технологічним вимогам конкретної галузі;
- 3) динаміка змін – аналізують зміни у кількості та вартості ІНМА за періоди (табл. 3.1, рис. 3.4).

Таблиця 3.1

«Наявність, склад, структура та рух інших необоротних матеріальних активів у ПМК 12 за період 2022-2023 рр.

Показники	На початок року		Надійшло за рік, тис. грн	Вибуло за рік, тис. грн	На кінець року		Зміни за рік (+/-)	
	сума, тис. грн	питома вага, %			сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2023 рік								
Всього ІНМА, в тому числі:	142,00	100,00	23,00	32,00	133,00	100,00	-9,00	-
Малоцінні необоротні матеріальні активи	77,00	54,23	16,00	13,00	80,00	60,15	+3,00	+5,92
Тимчасові нетитульні споруди	19,00	13,38	7,00	-	26,00	19,55	+7,00	+6,17
Інші необоротні матеріальні активи	46,00	34,39	-	19,00	27,00	20,30	-19,00	-14,09

Сформовано на основі» [50, с. 158]

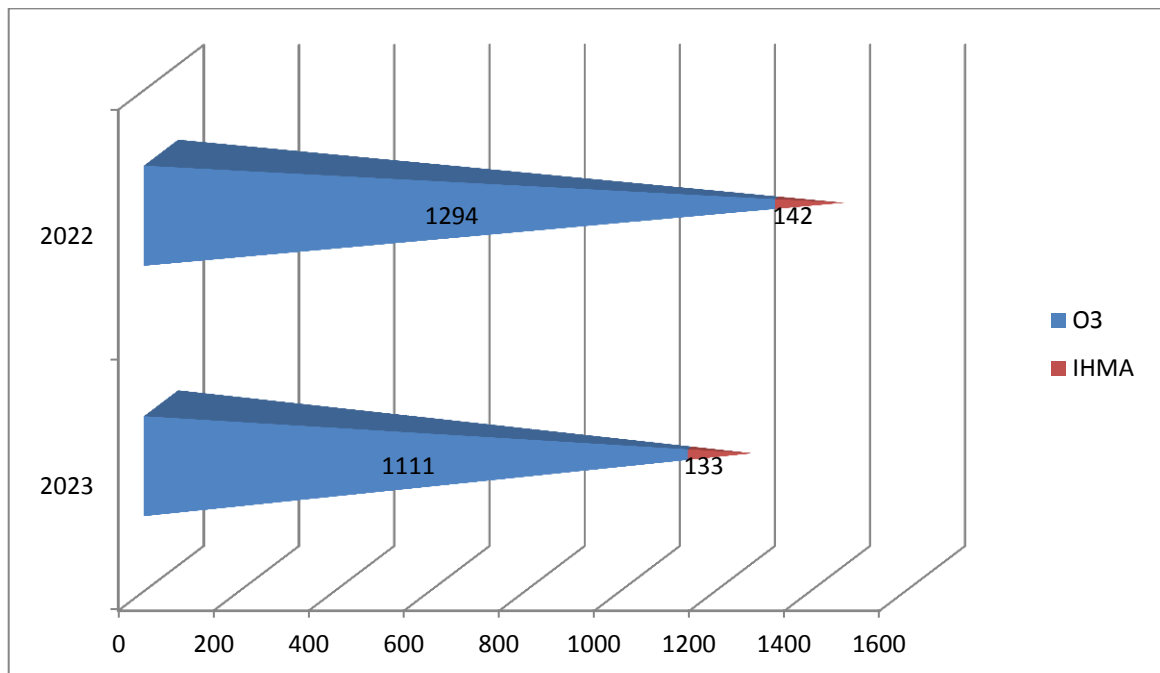


Рисунок 3.4. Вертикальний аналіз ІНМА у структурі основних засобів ПМК 12 за період 2022-2023 рр.

З проведених розрахунків можна зробити наступні висновки:

1. Загальні зміни в обсязі ІНМА:

На кінець 2023 року загальна вартість ІНМА ПМК 12 зменшилася на 9 тис. грн, або на 6.34% від початкового рівня. Основною причиною зменшення є суттєве вибуття окремих активів (19 тис. грн), що значно перевищує обсяг надходжень (23 тис. грн).

2. Динаміка за складовими ІНМА:

Малоцінні необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. збільшились на 3 тис. грн (+5.92%) та відбулось зростання їх питомої ваги в структурі ІНМА з 54.23% до 60.15%. Це свідчить про зростання ролі ІНМА у забезпеченні поточних потреб підприємства.

Тимчасові нетитульні споруди ПМК 12 за 2023 р. мали приріст на 7 тис. грн (+6.17%), що демонструє значне поповнення цієї групи активів. Зростання питомої ваги з 13.38% до 19.55% вказує на збільшення обсягів будівельних робіт або адаптацію до нових умов виконання проектів.

Інші необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. зменшились на 19 тис. грн (-14.09%) через значний обсяг вибуття. Частка цієї групи скоротилася з 34.39% до 20.30%, що може свідчити про списання застарілих активів або продаж непотрібного обладнання.

3. Структурні зміни в ІНМА:

Питома вага малоцінних активів і тимчасових споруд у структурі ІНМА ПМК 12 на кінець 2023 р. зросла, тоді як частка інших необоротних матеріальних активів суттєво скоротилася. Така динаміка може свідчити про оптимізацію структури активів на користь ефективнішого використання ресурсів.

4. ІНМА у структурі основних засобів:

Вертикальний аналіз (рис. 2.4) показує стабільну роль ІНМА у структурі основних засобів ПМК 12, проте їх частка в балансі залишається порівняно незначною. На початок 2023 р. частка ІНМА в структурі основних засобів ПМК 12 займає 11 %, а на початок 2024 р. – 12 %.

Варто відзначити, що у будівельних компаніях до ІНМА можуть відноситися тимчасові споруди, риштування, опалубка, спеціалізовані інструменти та інші матеріальні активи, що не є частиною основного виробничого процесу, але необхідні для виконання специфічних завдань.

Точний відсоток ІНМА у складі основних засобів може варіюватися залежно від специфіки діяльності конкретної будівельної організації. Однак, зазвичай, їхня частка становить не більше 10–15% від загальної вартості основних засобів підприємства.

Отже, можемо вважати, що питома вага ІНМА у складі основних засобів ПМК 12 відповідає нормальному значенню, враховуючи специфіку будівельної організації. Однак, для детального аналізу структури основних засобів ПМК 12 доцільно звернутися до її фінансової звітності, де детально розкривається інформація про склад та вартість активів, зокрема щодо частки основних засобів та ІНМА в структурі активів.

Відтак, наступним важливим етапом аналізу ІНМА є оцінка показників їхньої структури. Мета такої оцінки – визначити склад і питому вагу ІНМА в активах, їх технічний стан. Аналіз структури в будівництві доцільно проводити за такими етапами:

- 1) розподіл активів – здійснюють аналіз питомої ваги активних (інструменти, обладнання, що напряму впливають на виробництво) і пасивних активів (тимчасові укриття, складські приміщення тощо);
- 2) технічний стан – визначають рівень зношеності ІНМА та необхідність їх оновлення;
- 3) відповідність галузевій особливості будівництва – аналізують склад і структуру на предмет чи відповідає обладнання та інші активи специфіці будівельного підприємства.

В табл. 3.2 проведено аналіз обсягу та частки основних засобів та ІНМА у загальній структурі активів ПМК 12 (Додаток В).

З проведених розрахунків видно, що частка основних засобів та ІНМА в активах будівельної організації займає 4-6%, а це може свідчити про наступне:

- частка основних засобів та ІНМА в розмірі 6,1 % на початок 2023 р. та 4,37 % на кінець 2023 р. може вказувати на застарілий або зношений парк обладнання та інструментів ПМК 12, що негативно впливає на ефективність виробництва;
- низька частка ІНМА на ПМК 12, а саме 0,67 % на початок 2023 р. та 0,52 % на кінець 2023 р., може свідчити про обмежений обсяг тимчасових споруд, риштувань, інструментів тощо, які необхідні для виконання БМР;
- велика частка оборотних активів у ПМК 12, а саме 77-82 % (грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси), може свідчити про те, що компанія фокусується на короткострокових операціях;
- це також може бути ознакою залежності від оренди обладнання або підрядників, замість володіння власними ресурсами.

Таблиця 3.2

«Аналіз обсягу, динаміки та частки основних засобів та ІНМА у загальній структурі активів ПМК 12 за 2022-2023 рр.

Показник	2022 р.		2023		Абсолютне відхилення (+/-)	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
Загальна сума активів, в тому числі:	21256,00	100,00	25413,00	100,00	4157,00	0,00
<i>I. Необоротні активи:</i>	4828,00	22,71	4646,00	18,28	-182,00	-4,43
нематеріальні активи	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
незавершені капітальні інвестиції	3535,00	16,62	3535,00	13,91	0,00	0,00
основні засоби та ІНМА	1294,00	6,09	1111,00	4,37	-183,00	-1,72
<i>II. Оборотні активи</i>	16428,00	77,29	20767,00	81,72	+4339,00	+4,43
запаси	2461,00	11,58	3775,00	14,85	+1314,00	+3,27
дебіторська заборгованість	13206,00	62,11	16797,00	66,10	+3591,00	+3,99
гроші та їх еквіваленти	624,00	2,94	71,00	0,28	-553,00	-2,66
інші оборотні активи	137,00	0,66	124,00	0,49	-13,00	-0,17

Сформовано на основі» [36]

На нашу думку, низька частка основних засобів та ІНМА на ПМК 12 пов'язана із зниженням придатності таких активів та високим рівнем фізичного зносу. Крім того, це може вказувати на вузьку спеціалізацію пересувної механізованої колони (наприклад, монтаж окремих конструкцій), що потребує обмеженого переліку ІНМА. Також ведення діяльності в складних економічних умовах та нестабільність обсягів замовлень також може змушувати компанію уникати значних капітальних вкладень у необоротні матеріальні активи.

Оцінивши рух та структуру ІНМА, «потрібно дослідити їхній технічний стан, оскільки від нього залежить ріст виробництва продукції підприємства» [34]. Як стверджує Т. О. Мулик для аналізу стану «можна обчислювати: коефіцієнт зносу, придатності, вибуття, оновлення» [34]. На думку, «аналіз технічного стану основних засобів... проводиться на підставі таких основних показників, як: коефіцієнт зношеності та коефіцієнт придатності» [6].

Таким чином, доцільно оцінити стан необоротних матеріальних активів ПМК 12 та розрахувати коефіцієнт зносу і коефіцієнт придатності основних засобів та ІНМА.

$$\text{Коефіцієнт зносу } OЗ_{та\ ІНМА} = З_{OЗ\ та\ ІНМА} / ПВ_{к} \quad [50, \text{с. } 160] \quad (3.1)$$

$$\text{Коефіцієнт придатності } OЗ_{та\ ІНМА} = 1 - К_{OЗ\ та\ ІНМА} \quad [59] \quad (3.2)$$

де «ПВ_к – балансова вартість основних засобів та ІНМА» [50, с. 160];

«З_{OЗ та ІНМА} – сума зносу основних засобів та ІНМА» [50, с. 160].

2022 рік:

Коефіцієнт зносу $OЗ_{та\ ІНМА} = 3702 / 4995 = 0,74$ або 74 %;

Коефіцієнт придатності $OЗ_{та\ ІНМА} = 1 - 0,74 = 0,26$ або 26%.

2023 рік:

Коефіцієнт зносу $OЗ_{та\ ІНМА} = 4209 / 5320 = 0,79$ або 79%;

Коефіцієнт придатності $OЗ_{та\ ІНМА} = 1 - 0,79 = 0,21$ або 21 %.

Отже, проведені розрахунки свідчать про високий рівень зносу основних засобів та ІНМА та низький рівень придатності:

— у 2022 році коефіцієнт зносу становив 74%, що свідчить про значний рівень фізичного зношення активів;

- у 2023 році коефіцієнт зносу зріс до 79%, що вказує на подальше старіння активів без значного оновлення;
- коефіцієнт придатності у 2022 році становив лише 26%, а в 2023 році зменшився до 21%. Це свідчить про обмежені можливості використання необоротних матеріальних активів ПМК 12 для забезпечення ефективного функціонування підприємства.

Таким чином, динаміка вказує на те, що спостерігається погіршення технічного стану необоротних матеріальних активів на ПМК 12, а будівельна організація не проводить достатнього оновлення основних засобів та ІНМА. Така ситуація може призводити до зниження продуктивності, збільшення витрат на обслуговування та ризиків простоїв у роботі.

Важливим етапом оцінки забезпеченості ІНМА є їх порівняльний аналіз. В процесі такого аналізу оцінюють вартість ІНМА та зміни первісної і залишкової вартості, які відбулися за різні періоди, що дозволяє виявити тенденції змін у використанні ІНМА. Аналітичній оцінці повинні підлягати співвідношення темпів росту: аналізують динаміку ІНМА порівняно з обсягами виробництва та доходами. При цьому дослідження змін у структурі, технічному стані та ефективності використання ІНМА за певні періоди проводять за допомогою порівняльній таблиць динаміки показників (табл. 3.3), де визначають відносні і абсолютні відхилення.

Ефективність використання ІНМА визначають за допомогою розрахунків щодо оцінки впливу на такі економічні показники як:

- зменшення собівартості;
- підвищення продуктивності праці;
- економія капітальних вкладень.

На цьому етапі проводиться аналіз фондоозброєності, як «співвідношення вартості основних засобів та ІНМА до чисельності працівників» [1, с. 57], та фондівіддачі, як «співвідношення вартості виробленої продукції до вартості основних засобів та ІНМА» [1, с. 57], а також «аналізують рентабельність основних засобів та ІНМА» [8, с. 119].

Таблиця 3.3

«Аналіз ефективності використання основних засобів та ІНМА
у ПМК 12 за період 2022-2023 рр.

Показники	2022	2023	Зміни за рік	
			(+/-)	%
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	45604,00	51133,00	+5529,00	+12,12
Середньорічна вартість виробничих основних засобів та ІНМА, тис. грн.	1301,50	1202,50	-99,00	-7,6
Середньорічна чисельність працівників, осіб	108	105	-3	-2,78
Фондовіддача	35,04	42,52	+7,48	+21,35
Фондомісткість	0,03	0,02	-0,01	-33,33
Фондоозброєність	12,05	11,45	-0,6	-4,98

Сформовано на основі» [34]

Аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів показав наступне:

- чистий дохід від реалізації БМР на кінець 2023 р. зріс на 5529,00 тис. грн (+12,12%), що свідчить про покращення фінансових результатів ПМК 12. Це зростання відбулося в умовах зменшення середньорічної вартості основних засобів та ІНМА і скорочення чисельності працівників, що свідчить про підвищення ефективності використання ресурсів;
- середньорічна вартість виробничих основних засобів та ІНМА на кінець 2023 р. зменшилася на 99,00 тис. грн (-7,6%), що вказує на знос активів та недостатнє оновлення матеріально-технічної бази ПМК 12;
- фондовіддача на кінець 2023 р. зросла на 7,48 одиниць (+21,35%), що свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів та ІНМА. Це свідчить про більш продуктивне використання наявних активів для генерації доходу;
- за 2023 рік відбулось скорочення фондомісткості, що означає зниження потреби в основних засобах та ІНМА для забезпечення одиниці доходу;
- визначено незначне зниження фондоозброєності на 0,6 тис. грн (-4,98%), що може свідчити про незначне зниження матеріально-технічної забезпеченості працівників через скорочення середньорічної вартості

активів. Водночас, це не мало суттєвого негативного впливу на загальну ефективність діяльності підприємства.

Отже, результати аналізу демонструють, що у 2023 році ПМК 12 досягло підвищення ефективності використання основних засобів та ІНМА, незважаючи на скорочення їх середньорічної вартості та чисельності працівників.

Останнім етапом проведення аналізу ІНМА є узагальнення результатів та розробка рекомендацій для оптимізації управління ІНМА, зокрема, в частині:

- визначення оптимальної структури ІНМА;
- розробка плану оновлення та модернізації ІНМА;
- оптимізація використання ІНМА для досягнення більшої ефективності.

Результати аналізу та відповідні рекомендації необхідно представити керівництву для прийняття відповідних управлінських рішень.

За результатами дослідження методики аналізу ІНМА можна зробити наступні висновки:

1. Забезпечення виробничих потреб: ІНМА повинні відповідати специфіці діяльності підприємства, бути достатніми за обсягом і функціонально придатними для використання.
2. Оптимізація структури активів: постійне зростання частки активних ІНМА забезпечує підвищення продуктивності та економічної ефективності.
3. Ефективність використання: висока фондовіддача та раціональне використання ІНМА сприяють зниженню витрат і підвищенню прибутковості підприємства.
4. Системний підхід до аналізу: оцінка забезпеченості, структури, технічного стану та динаміки ІНМА дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення для їх оновлення та оптимізації.

Таким чином, запропонована узагальнена методика створює основу для поточного та стратегічного управління ІНМА, яке сприяє сталому розвитку підприємства навіть у складних економічних умовах.

Висновки до розділу 3

1. На практиці ІНМА часто залишаються поза увагою детального аналізу через їхню відносно невелику питому вагу в загальному складі активів. Разом з тим, недооцінка цих активів в будівельній галузі може призвести до неефективного їх використання, непрозорого обліку, завищення витрат або заниження прибутку. На рис. 3.2 відображено значення аналізу для вітчизняних організацій.

2. Дослідження організаційних підходів до аналізу ІНМА показало, що існують певні проблеми та виклики у цій ділянці, а саме: недостатність деталізації облікових даних; відсутність системного методичного підходу щодо аналізу ІНМА як окремого об'єкта управління; відсутність автоматизації. Позаяк не всі підприємства складають повний комплект фінансової звітності, включно з примітками, то існує обмеження щодо деталізованої інформації про наявність та рух ІНМА. В основному, інформація про ІНМА у фінансовій звітності є узагальненою, що ускладнює проведення якісного аналізу.

3. Аналіз наявності, складу, структури та руху ІНМА у ПМК 12 за 2022-2023 рр. (табл. 3.1) дозволив зробити наступні висновки:

— на кінець 2023 року загальна вартість ІНМА ПМК 12 зменшилася на 9 тис. грн, або на 6.34% від початкового рівня. Основною причиною зменшення є суттєве вибуття окремих активів (19 тис. грн), що значно перевищує обсяг надходжень (23 тис. грн);

— малоцінні необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. збільшились на 3 тис. грн (+5.92%) та відбулось зростання їх питомої ваги в структурі ІНМА з 54.23% до 60.15%. Це свідчить про зростання ролі ІНМА у забезпеченні поточних потреб підприємства;

— тимчасові нетитульні споруди ПМК 12 за 2023 р. мали приріст на 7 тис. грн (+6.17%), що демонструє значне поповнення цієї групи активів. Зростання питомої ваги з 13.38% до 19.55% вказує на збільшення обсягів будівельних робіт або адаптацію до нових умов виконання проектів;

— інші необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. зменшились на 19 тис. грн (-14.09%) через значний обсяг вибуття. Частка цієї групи скоротилася з 34.39% до 20.30%, що може свідчити про списання застарілих активів або продаж непотрібного обладнання;

— питома вага малоцінних активів і тимчасових споруд у структурі ІНМА ПМК 12 на кінець 2023 р. зросла, тоді як частка інших необоротних матеріальних активів суттєво скоротилася. Така динаміка може свідчити про оптимізацію структури активів на користь ефективнішого використання ресурсів;

— вертикальний аналіз (рис. 3.4) показує стабільну роль ІНМА у структурі основних засобів ПМК 12, проте їх частка в балансі залишається порівняно незначною. На початок 2023 р. частка ІНМА в структурі основних засобів ПМК 12 займає 11 %, а на початок 2024 р. – 12 %.

4. Аналіз обсягу та частки основних засобів та ІНМА у загальній структурі активів ПМК 12 (табл. 3.2) показав, що частка основних засобів та ІНМА в активах займає 4-6%, а це може свідчити про наступне:

— частка основних засобів та ІНМА в розмірі 6,1 % на початок 2023 р. та 4,37 % на кінець 2023 р. може вказувати на застарілий або зношений парк обладнання та інструментів ПМК 12, що негативно впливає на ефективність виробництва;

— низька частка ІНМА на ПМК 12, а саме 0,67 % на початок 2023 р. та 0,52 % на кінець 2023 р., може свідчити про обмежений обсяг тимчасових споруд, риштувань, інструментів тощо, які необхідні для виконання БМР;

— велика частка оборотних активів у ПМК 12, а саме 77-82 % (грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси), може свідчити про те, що компанія фокусується на короткострокових операціях;

— це також може бути ознакою залежності від оренди обладнання або підрядників, замість володіння власними ресурсами.

5. Проведені розрахунки свідчать про високий рівень зносу основних засобів та ІНМА та низький рівень придатності: у 2022 році коефіцієнт зносу становив 74%, що свідчить про значний рівень фізичного зношення активів; у 2023 році коефіцієнт зносу зріс до 79%, що вказує на подальше старіння активів

без значного оновлення; коефіцієнт придатності у 2022 році становив лише 26%, а в 2023 році зменшився до 21%. Динаміка вказує на те, що спостерігається погіршення технічного стану необоротних матеріальних активів на ПМК 12, а будівельна організація не проводить достатнього оновлення основних засобів та ІНМА. Така ситуація може призводити до зниження продуктивності, збільшення витрат на обслуговування та ризиків простоїв у діяльності ПМК 12.

6. Аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів показав наступне:

— чистий дохід від реалізації на кінець 2023 р. зріс на 5529,00 тис. грн (+12,12%), що свідчить про покращення фінансових результатів ПМК 12. Це зростання відбулося в умовах зменшення середньорічної вартості основних засобів та ІНМА і скорочення чисельності працівників, що свідчить про підвищення ефективності використання ресурсів;

— середньорічна вартість виробничих основних засобів та ІНМА на кінець 2023 р. зменшилася на 99,00 тис. грн (-7,6%), що вказує на знос активів та недостатнє оновлення матеріально-технічної бази ПМК 12;

— фондівдача на кінець 2023 р. зросла на 7,48 одиниць (+21,35%), що свідчить про продуктивне використання наявних активів для генерації доходу;

— за 2023 рік відбулось скорочення фондомісткості, що означає зниження потреби в основних засобах та ІНМА для забезпечення одиниці доходу;

— визначено незначне зниження фондоозброєності на 0,6 тис. грн (-4,98%), що може свідчити про незначне зниження матеріально-технічної забезпеченості працівників через скорочення середньорічної вартості активів. Водночас, це не мало суттєвого негативного впливу на загальну ефективність діяльності підприємства.

Отже, результати аналізу демонструють, що у 2023 році ПМК 12 досягло підвищення ефективності використання основних засобів та ІНМА, незважаючи на скорочення їх середньорічної вартості та чисельності працівників.

ВИСНОВКИ

1. НП(С)БО 7 не містить дефініції «інші необоротних матеріальних активів» [37], але визначає ІНМА як окрему «групу основних засобів (п. 5, пп. 5.2)» [37]. Для розмежування понять «основні засоби» та ІНМА зроблено порівняння та узагальнено їх визначення в контексті положень НП(С)БО 7 (рис. 1.1). Визначено спільні ознаки: «активи», «матеріальні», «необоротні» [37]. Визначено відмінні ознаки: «інші», «входять в групу основних засобів (п.5 НП(С)БО 7)» [37]. виходячи з контексту положень НП(С)БО 7, ІНМА є частиною основних засобів, але, на наш погляд, ІНМА є окремою обліковою категорією, тому тлумачення ІНМА має бути наступним: «інші необоротні матеріальні активи (ІНМА)» [37] – це частина необоротних активів, що мають матеріально-речову форму, використовуються суб'єктами господарювання у виробничій, адміністративній чи іншій діяльності понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший) та не є основними засобами, запасами чи фінансовими активами.

2. У будівельній галузі визначення ІНМА як об'єкта обліку має важливе значення через наступні причини наслідкові зв'язки: дозволяють оптимізувати витрати; контролювати ресурси; формувати облікову політику та управляти вартістю активів на дату балансу через їх визнання та оцінку (рис. 1.2).

3. Проблемним питанням в класифікації ІНМА є їх поділ за строком використання, який є основоположним принципом поділу всіх активів та зобов'язань за принципом побудови балансу (звіту про фінансовий стан). Згідно з міжнародними і національними стандартами, зокрема НП(С)БО 1, «всі активи та зобов'язання повинні поділятися на необоротні (довгострокові) і оборотні (поточні)» [37]. Разом з тим, такий поділ ІНМА є важким в контексті їх тимчасового використання на практиці (в межах одного об'єкта будівництва). Ми пропонуємо за строками використання ІНМА поділяти на: 1. Довгострокові ІНМА (термін експлуатації понад рік). 2. Короткострокові ІНМА (тимчасового використання, але які залишаються в обліку до моменту списання).

4. «Для цілей бухгалтерського обліку ІНМА класифікують за групами» [37] (табл. 1.1). Варто уточнити, що міжнародні стандарти не мають чіткої облікової категорії, подібної до ІНМА, а загальний підхід щодо ІНМА регулюють окремі пункти МСБО 16, МСБО 36, МСБО 40, МСФЗ 5 (табл. 1.2), хоча у національній системі обліку – виокремлення ІНМА дозволило уточнити класифікацію активів, які не можна чітко віднести до «основних засобів (рахунок 10)» [15] чи «інших необоротних активів (субрахунок 184)» [15] через їх специфіку.

5. Також досліджено, що на представлення інформації для міжнародних користувачів це не вплине, адже згідно з «НП(С)БО 1» [36] дані про ІНМА відображають у складі статті «Основні засоби» [36]. Однак, вважаємо за потрібне, у цілях підтримки прозорості обліку виділити ІНМА в окрему однойменну статтю балансу у фінансовій звітності, щоб підкреслити їхню відмінність від основних засобів. Це може також бути вписуваний рядок в структурі необоротних активів.

6. Дослідження специфіки будівельної галузі дає змогу рекомендувати наступну класифікацію ІНМА за галузевими особливостями:

1. Тимчасові (нетитульні) споруди для зберігання матеріалів або проживання працівників.
2. Будівельний інвентар і устаткування (рухомі кранові установки, риштування, платформи, висотні монтажні системи тощо).
3. Спеціалізовані інструменти для виконання окремих робіт.

7. Досліджено, що важливою критеріальною ознакою є за вартістю, оскільки таке групування впливає на вибір обліку інших необоротних матеріальних активів та вибір можливих способів нарахування амортизації. Відтак, пропонуємо виділяти: малоцінні ІНМА (вартість нижча встановленого порогу для основних засобів); середньо- та високовартісні ІНМА, які не відповідають критеріям основних засобів.

8. НП(С)БО в основу визнання покладають матеріально-речову форму та строковий критерій. Однак, з позиції «Податкового кодексу України» [45], крім

строкового критерію, для основних засобів вводиться ще один критерій – вартісний (пп. 14.1.138 ПКУ). Це зумовлює розбіжності у підходах до оцінки, класифікації та визнання активів (рис. 1.4):

1. Бухгалтерський облік прагне до достовірного представлення активів у фінансовій звітності, незалежно від їх вартості, якщо вони приносять економічні вигоди та утримуються понад рік.
2. Податковий облік акцентує на вартісному порозі (понад 20 000 грн) та зорієнтований на використання вартісного критерію.

Відтак, зважаючи на відмінності в підходах визнання ІНМА, визначено наступні проблеми визнання ІНМА:

- 1) застосування строкового та вартісного критеріїв може призводити до неправильного класифікування активів, що вплине на точність фінансової звітності;
- 2) розбіжності між обліковими системами можуть викликати труднощі у формуванні податкових декларацій, особливо для підприємств з великою кількістю таких активів.

Виходячи з вищезначеного, вважаємо за доцільне розробити єдиний підхід до обліку ІНМА, враховуючи особливості бухгалтерського та податкового законодавства. Також запровадження додаткових методичних рекомендацій чи роз'яснень для основних засобів та ІНМА, які не відповідають вартісному критерію ПКУ, але визнаються ІНМА у бухгалтерському обліку, полегшать алгоритм визнання даних активів.

9. Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» [37], основні засоби та ІНМА визнаються «за первісною вартістю» [37] (п.7), а в окремих випадках – «за справедливою» [37]. Нормативно-правова база України не зобов'язує підприємства залучати оцінювача для визначення справедливої вартості, але практично це необхідно для урахування ринкових змін і забезпечення прозорості звітності. Позиція ПКУ щодо визначення справедливої вартості активів досить опосередкована, оскільки ПКУ не містить конкретного визначення або механізму встановлення справедливої вартості для цілей

оподаткування. Тому податкові органи можуть піддавати сумніву достовірність самостійно визначеної справедливої вартості підприємством. Виходячи з того, можна рекомендувати документальне підтвердження переоцінки на дату балансу за ринковою ціною.

10. На нашу думку, для уникнень проблем з визначення первісної та справедливої вартості, а також та результатів переоцінки ІНМА необхідно:

1. У разі самостійного визначення вартості підприємство має забезпечити наявність таких підтверджень:
 - ринкові ціни (дані відкритих джерел, каталоги, комерційні пропозиції);
 - акти чи договори купівлі-продажу аналогічних активів;
 - внутрішні розрахунки, пояснення методики визначення.
2. Проводити переоцінку регулярно, оскільки це свідчить про відповідність балансової вартості активів ринковій і зменшує ризики перекручень.
3. Використовувати залучення аудиторів для підтвердження даних про переоцінені активи в обліку та звітності. Аудиторський висновок щодо правильності облікової політики та оцінки справедливої вартості є додатковим аргументом у спорах із податковими органами і забезпечую довіру партнерів, інвесторів тощо.

11. Методика обліку ІНМА залежить від обраної оцінки в залежності від умов надходження (Додаток А) та подальшого відображення витрат, пов'язаних із їх використанням або списанням. У цьому аспекті первісна оцінка є важливою для формування балансової вартості, яка впливає на амортизаційні відрахування та фінансові результати. Тому нами запропонований алгоритм визначення основних методичних підходів щодо обліку ІНМА залежно від шляхів надходження на підприємство (табл. 2.1).

12. Визначено, що процес надходження ІНМА вимагає чіткої організації обліку та відповідних управлінських рішень з метою уникнення певних проблем, а саме: 1. Достовірність оцінки, адже від достовірності первісної

оцінки ІНМА залежить правильність фінансової звітності, яка впливає на стратегічні рішення керівництва підприємства. 2. Виважена амортизаційна політика, оскільки методика обліку ІНМА визначає розподіл за термінами та суми амортизаційних відрахувань, що є важливим чинником для податкового та фінансового планування. 3. Визначення чітких критеріїв класифікації – розподіл ІНМА на відповідні групи спрощує контроль за їхнім використанням та забезпечує відповідність нормативним вимогам.

13. Аналіз економічних джерел вказує, що, розкриваючи методику обліку надходження-передачі власних об'єктів необоротних активів в обмін на подібні або неподібні, операції з передачі необоротних активів відображають через витратні рахунки списання необоротних активів – за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» [15] (для списання залишкової вартості), і дохід від бартерної операції – за кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» [15]. Але процес обміну – це не є безкоштовне отримання. На наш погляд, обмін ІНМА – це передача прав власності, що згідно з ПКУ трактується як операція з продажу (постачання). Таким чином, надходження в обмін в обліку доцільно відображати як взаєморозрахунок між постачальником і підприємством, що передає актив.

14. Проведені дослідження вказують на те, що методика обліку необоротних активів, зокрема ІНМА, «залежить як від обраної облікової політики, так і від шляху надходження на підприємство необоротних активів» [18]. Відтак, запропоновано розкривати відповідні положення в наказі про облікову політику в частині ІНМА, що визначають методичні підходи щодо їх подальшої оцінки та обліку (рис. 2.2): 1) критерії визнання ІНМА; 2) формування первісної вартості ІНМА; 3) методи обліку придбання ІНМА; 4) порядок обліку МНМА; 5) документальне забезпечення ІНМА.

15. Для достовірності та правдивості інформації важливим аспектом є документальне підтвердження операцій з їх надходження та рухом ІНМА на підприємстві. На жаль, повністю відокремлених типових документів для обліку ІНМА не затверджено. В більшості випадків, документальне оформлення

операцій з надходження та рухом ІНМА в організаціях базувалось на типових формах для обліку основних засобів. Однак, із скасуванням типових форм підприємство може самостійно розробити форми для обліку ІНМА, а також немає прямої заборони щодо використання типових форм, що діяли раніше. Однак, це необхідно прописати в обліковій політиці підприємства.

16. Встановлено, що податкове і бухгалтерське законодавство визначає, що вартість природних ресурсів не є об'єктом амортизації. Крім того, особливі методичні підходи в обліку амортизації визначено для «малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів» [37]. Амортизація інших об'єктів ІНМА, а саме «тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату» [37] тощо, відповідно до п. 27 НП(С)БО 7 «нараховується за прямолінійним або виробничим методами» [37]. На рис. 2.4 зображено алгоритм визначення методу амортизації ІНМА для всіх груп.

17. Досліджено, що в НП(С)БО 7 дається роз'яснення щодо порядку обліку вибуття ОЗ та ІНМА (п. 33-35). Так, «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом» [37]. Вважаємо, що визначений перелік напрямків вибуття є неповним, а тому його слід доповнити.

18. Зауважено, що при передачі ІНМА як внесок у статутний капітал діє особливий підхід в обліку (табл. 2.4), адже деякі науковці пропонують списання таких об'єктів відображати як «необоротні активи та група вибуття» [39]. На нашу думку, жодна з умов п.1 розд.ІІ НП(С)БО 27 не підходить для визначення ІНМА, які в процесі передачі в статутний капітал повинні обліковуватись як вибуття «необоротних активів, утримуваних для продажу» [39]. Виходячи з цього, вважаємо, що передача основного засобу чи ІНМА як внесок в статутний капітал іншого підприємства не є продажем у розумінні НП(С)БО 27. Такий актив не визнається утримуваним для продажу, оскільки це не відповідає цілям і характеру угоди. Таким чином, активи, передані як внесок до капіталу, списуються з балансу, але не класифікуються як «утримувані для продажу».

Відтак, пропонуємо для обліку внеску ІНМА в статутний капітал іншого підприємства використовувати рахунок 976 «Списання необоротних активів» [15] – для списання залишкової вартості об’єкта, а не 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [15].

19. Серед проблематики обліку ІНМА можна виокремити «зведення та розбирання тимчасових будівель та споруд» [23], адже тимчасові споруди мають специфічну роль у будівельній галузі, що визначає їх унікальний обліковий статус (рис. 2.5). На основі проведених досліджень, можна визначити наступні особливості обліку тимчасових споруд у будівництві:

19.1. Двозначність у класифікації, зокрема щодо внесення витрат з розбирання на об’єкт будівництва в межах кошторису, що ускладнює облік цих активів. Тимчасові титульні споруди, які є частиною проектної документації, відображаються як основні засоби і належать замовнику, а нетитульні (що не враховані в проекті) – як «інші необоротні матеріальні активи» [37] або навіть оборотні активи як МШП, залежно від строку їх використання.

19.2. Невизначеність критеріїв розмежування може спричинити різночитання у практиці обліку.

19.3. Відсутність єдиних вимог класифікації та обліку тимчасових споруд створює ризик помилок у звітності та в податкових зобов’язаннях.

20. На практиці ІНМА часто залишаються поза увагою детального аналізу через їхню відносно невелику питому вагу в загальному складі активів. Разом з тим, недооцінка цих активів в будівельній галузі може призвести до неефективного їх використання, непрозорого обліку, завищення витрат або заниження прибутку. На рис. 3.2 відображено значення аналізу для вітчизняних організацій.

21. Дослідження організаційних підходів до аналізу ІНМА показало, що існують певні проблеми та виклики у цій ділянці, а саме: недостатність деталізації облікових даних; відсутність системного методичного підходу щодо аналізу ІНМА як окремого об’єкта управління; відсутність автоматизації. Позаяк не всі підприємства складають повний комплект фінансової звітності,

включно з примітками, то існує обмеження щодо деталізованої інформації про наявність та рух ІНМА. В основному, інформація про ІНМА у фінансовій звітності є узагальненою, що ускладнює проведення якісного аналізу.

22. Аналіз наявності, складу, структури та руху ІНМА у ПМК 12 за 2022-2023 рр. (табл. 3.1) дозволив зробити наступні висновки:

- на кінець 2023 року загальна вартість ІНМА ПМК 12 зменшилася на 9 тис. грн, або на 6.34% від початкового рівня. Основною причиною зменшення є суттєве вибуття окремих активів (19 тис. грн), що значно перевищує обсяг надходжень (23 тис. грн);

- малоцінні необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. збільшились на 3 тис. грн (+5.92%) та відбулось зростання їх питомої ваги в структурі ІНМА з 54.23% до 60.15%. Це свідчить про зростання ролі ІНМА у забезпеченні поточних потреб підприємства;

- тимчасові нетитульні споруди ПМК 12 за 2023 р. мали приріст на 7 тис. грн (+6.17%), що демонструє значне поповнення цієї групи активів. Зростання питомої ваги з 13.38% до 19.55% вказує на збільшення обсягів будівельних робіт або адаптацію до нових умов виконання проектів;

- інші необоротні матеріальні активи ПМК 12 на кінець 2023 р. зменшились на 19 тис. грн (-14.09%) через значний обсяг вибуття. Частка цієї групи скоротилася з 34.39% до 20.30%, що може свідчити про списання застарілих активів або продаж непотрібного обладнання;

- питома вага малоцінних активів і тимчасових споруд у структурі ІНМА ПМК 12 на кінець 2023 р. зросла, тоді як частка інших необоротних матеріальних активів суттєво скоротилася. Така динаміка може свідчити про оптимізацію структури активів на користь ефективнішого використання ресурсів;

- вертикальний аналіз (рис. 3.4) показує стабільну роль ІНМА у структурі основних засобів ПМК 12, проте їх частка в балансі залишається порівняно незначною. На початок 2023 р. частка ІНМА в структурі основних засобів ПМК 12 займає 11 %, а на початок 2024 р. – 12 %.

23. Аналіз обсягу та частки основних засобів та ІНМА у загальній структурі активів ПМК 12 (табл. 3.2) показав, що частка основних засобів та ІНМА в активах займає 4-6%, а це може свідчити про наступне:

- частка основних засобів та ІНМА в розмірі 6,1 % на початок 2023 р. та 4,37 % на кінець 2023 р. може вказувати на застарілий або зношений парк обладнання та інструментів ПМК 12, що негативно впливає на ефективність виробництва;
- низька частка ІНМА на ПМК 12, а саме 0,67 % на початок 2023 р. та 0,52 % на кінець 2023 р., може свідчити про обмежений обсяг тимчасових споруд, риштувань, інструментів тощо, які необхідні для виконання БМР;
- велика частка оборотних активів у ПМК 12, а саме 77-82 % (грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси), може свідчити про те, що компанія фокусується на короткострокових операціях;
- це також може бути ознакою залежності від оренди обладнання або підрядників, замість володіння власними ресурсами.

24. Проведені розрахунки свідчать про високий рівень зносу основних засобів та ІНМА та низький рівень придатності: у 2022 році коефіцієнт зносу становив 74%, що свідчить про значний рівень фізичного зношення активів; у 2023 році коефіцієнт зносу зріс до 79%, що вказує на подальше старіння активів без значного оновлення; коефіцієнт придатності у 2022 році становив лише 26%, а в 2023 році зменшився до 21%. Динаміка вказує на те, що спостерігається погіршення технічного стану необоротних матеріальних активів на ПМК 12, а будівельна організація не проводить достатнього оновлення основних засобів та ІНМА. Така ситуація може призводити до зниження продуктивності, збільшення витрат на обслуговування та ризиків простоїв у діяльності ПМК 12.

25. Аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів показав наступне:

- чистий дохід від реалізації на кінець 2023 р. зріс на 5529,00 тис. грн (+12,12%), що свідчить про покращення фінансових результатів ПМК 12. Це зростання відбулося в умовах зменшення середньорічної вартості основних

засобів та ІНМА і скорочення чисельності працівників, що свідчить про підвищення ефективності використання ресурсів;

— середньорічна вартість виробничих основних засобів та ІНМА на кінець 2023 р. зменшилася на 99,00 тис. грн (-7,6%), що вказує на знос активів та недостатнє оновлення матеріально-технічної бази ПМК 12;

— фондovіддача на кінець 2023 р. зросла на 7,48 одиниць (+21,35%), що свідчить про продуктивне використання наявних активів для генерації доходу;

— за 2023 рік відбулось скорочення фондомісткості, що означає зниження потреби в основних засобах та ІНМА для забезпечення одиниці доходу;

— визначено незначне зниження фондоозброєності на 0,6 тис. грн (-4,98%), що може свідчити про незначне зниження матеріально-технічної забезпеченості працівників через скорочення середньорічної вартості активів. Водночас, це не мало суттєвого негативного впливу на загальну ефективність діяльності підприємства.

Отже, результати аналізу демонструють, що у 2023 році ПМК 12 досягло підвищення ефективності використання основних засобів та ІНМА, незважаючи на скорочення їх середньорічної вартості та чисельності працівників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адлер О. О., Лесько О. Й. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2019. 115 с.
2. Алєскєров Р. Безоплатна передача/отримання активу. *Вісник. Право знати все про податки і збори*. 2015. № 48. С. 15-19.
3. Белінська С. М., Белінська Т. А. Особливості процесу експлуатації необоротних активів. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. № 14. С. 37-40.
4. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. /За ред. Р. Л. Хом'яка.– 2-ге вид., допов. і перероб. Львів : НУ «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2003. 820 с.
5. Власова М. Амортизація необоротних активів. *Баланс. Бібліотека бухгалтера*. 2017. № 23. С. 9-13.
6. Гнатенко Є. П. Алгоритм аналізу основних виробничих засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2016. Т.26. № 1. С. 99-105.
7. Дерій В., Романів Р., Гуменна-Дерій М. Облік і звітність про МШП, МНМА у будівництві: стандарти відображення, проблеми ідентифікації та організації. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 3. С. 101–122. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.03.101>
8. Економічний аналіз : навч. посіб. / За ред. Волкової Н.А.; Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ. 2015. 310 с.
9. Задорожний З.-М., Омецінська І. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Економіки*. №. 4. С. 169-184. URL: <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1193>.
10. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115-124.
11. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
12. Задорожний З.-М. В., Мельничук І. В., Омецінська І. Я., Фаріон В. Я. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2019. 252 с.
13. Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М.

- Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 5(46), С. 149-160. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791>
- 14.Задорожний З.-М.В. Проблеми обліку витрат у будівництві. *Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів*: матеріали Міжнародного кругового столу, 28 травня 2021 р. Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 60-61. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45479/1/%D0%97%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%97.%D0%9C.%D0%92..pdf>
 - 15.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
 - 16.Іскрижицька Ф. Зайві необоротні активи продавайте і за статус неприбутковості не переживайте. *Головбух : Бюджет*. 2018. № 15. С. 26-32.
 - 17.Іскрижицька Ф., Морєва О. Як списати документи бібліотечних фондів. *Головбух : Бюджет*. 2018. № 27. С. 21-28.
 - 18.Кафка С. М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549>
 - 19.Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів : методологія та організація : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 504 с.
 - 20.Кафка С. Новий погляд на сутність амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 4. С. 2-8.
 - 21.Когут Р., Разборська О. Оптимізація обліку малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів: сучасні виклики та практичні шляхи вирішення. *Економічний аналіз*. 2023. Т. 33. № 4. С. 108-114.
 - 22.Козир О. Податковий і бухгалтерський облік ОЗ: ТОП-5 відмінностей. *Аудитор України*. 2018. № 1-2. С. 40-45.
 - 23.Кошторисні норми України у будівництві : Наказ Міністерства розвитку

- громад та територій України від 01.11.2021 р. № 281 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0281914-21#Text>
- 24.Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Бухгалтерський облік та оподаткування : підручник / за заг. ред. проф. А. І. Крисоватого та проф. В. М. Панасюк. Тернопіль: ЗУНУ. В-во «Економічна думка». 2024. 637 с.
 - 25.Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Основи обліку і оподаткування: навчальний посібник. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 565 с.
 - 26.Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Тернопіль : ЗУНУ, 2022. 276 с.
 - 27.Лістрова С. Списання необоротних активів: документальне оформлення та бух облік. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 47. С. 37-40.
 - 28.Лютова Г. М., Атамась О. М. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. *Фінансовий простір*. 2018. № 3 (31). С. 147-154. URL: <http://fpnpu.cibs.ubs.edu.ua/article/download/176562/176328/0>
 - 29.Максименко І. Я., Філатова О. І. Особливості відображення в обліку операцій з ліквідації основних засобів в управлінні підприємством. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. № 19. С. 37-40.
 - 30.Мельничук І., Мужевич Н. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2018. Т. 55. № 2. С. 129-139. URL: <https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27888>
 - 31.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : переклад Міністерства фінансів України від 2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2022_.pdf
 - 32.Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» : переклад Міністерства фінансів України від 2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2013_ukr_2022.pdf
 - 33.Міжнародні стандарти обліку та звітності : підруч. / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 580 с.

- 34.Мулик Т. О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 46. С. 113-122. URL: <https://doi.org/10.32843/infrastruct46-19>
- 35.Настанова з визначення вартості будівництва URL: <https://radnuk.com.ua/wp-content/uploads/2021/12/knu-nastanova-z-vyznachennya-vartosti-budivnycztva.pdf>
- 36.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17>
- 37.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>
- 38.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>
- 39.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>
- 40.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>
- 41.Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку : Міністерство фінансів України URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>
- 42.Павлюк І. Особливості бухгалтерського обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, а також малоцінних швидкозношуваних предметів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 2. С. 20-26.
- 43.Панасюк В. М., Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання : навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 264 с. URL: <https://scholar.google.com/scholar?cluster=10347907857441211901&hl=en&inst=8697446408056752236&oi=scholarrr>
- 44.Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2022 року та

Концептуальної основи фінансової звітності : Міністерство фінансів України URL:

https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576

- 45.Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- 46.Про затвердження типових форм первинного обліку (втратив чинність): Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 URL: https://docs.dtkr.ua/doc/v0352202-95?_gl=1*1vs4e4a*_gcl_au*NjczMTU4MTI3LjE3Mjk3MDMxNzc.*_ga*MjEyOTAzNTUyOS4xNzAwOTAzMjAz*_ga_KSM8D51C85*MTczMzA1NDEyNy4zOC4xLjE3MzAwNTQyMzcuNjAuMC4w
- 47.Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 р. № 977 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17#Text>
- 48.Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України: Наказ Державної служби статистики України від 22.10.2021 р. № 266 URL: https://docs.dtkr.ua/doc/v0266832-21?_gl=1*3mgdu*_gcl_au*NjczMTU4MTI3LjE3Mjk3MDMxNzc.*_ga*MjEyOTAzNTUyOS4xNzAwOTAzMjAz*_ga_KSM8D51C85*MTczMzA1NDEyNy4zOC4xLjE3MzAwNTQyMzcuNjAuMC4w
- 49.Сажинець С. Про уніфікацію обліку довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 8. С. 42-50.
- 50.Семеген Л. Г. Облік інших необоротних матеріальних активів у будівельних підприємствах : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2010. 227 с.
- 51.Сорока Т. М. Аналіз забезпечення підприємства основними засобами. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 21. № 2. С. 213-219.
- 52.Статистичний щорічник України URL: www.ukrstat.gov.ua

- 53.Сук Л. К., Сук П. Л. Економічний зміст і класифікація необоротних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2015. № 5. С. 36-40.
- 54.Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. 4-те вид., доп. і перероб. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
- 55.Хомин І. П. Формування та використання амортизаційного ресурсу. *Фінанси України*. 2019. № 9. С. 94-110.
- 56.Шендригоренко М. Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. *Бізнес-навігатор*. 2018. Випуск 4 (47). С. 185–188. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/47_2018/42.pdf
- 57.Шендригоренко М. Т., Карченкова О. Л. Актуальні питання обліку інших необоротних матеріальних активів та напрями їх вирішення. *Бізнес-навігатор*. 2019. № 5-2 (54). С. 137-140. URL: <http://elibrary.donnuet.edu.ua/1629/>
- 58.Що таке справедлива вартість на дату балансу? Як і ким вона визначається? *Платформа LIGA360* URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DG010010>
- 59.Юрчишена Л. В., Волинець С. М. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2011. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=668>
- 60.Яремко І. Й. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства : монографія. Львів : Новий світ-2000, 2005. 148 с.
- 61.Zadorozhnyi Z.-M., Sudyn Y., Muravskyi V. (2018). Goodwill Assessment in Enterprise Management: Innovative Approaches Using Computer and Communication Technologies. *Marketing and Management of Innovations*. № 4, pp. 43-53. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/70932>
62. Zadorozhnyi Z., Muravskyi V., Shevchuk, O. The accounting system as the basis for organising enterprise cybersecurity. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2020. № 3(34). С. 147-156. URL: https://www.researchgate.net/publication/346745367_THE_ACCOUNTING_SYSTEM_AS_THE_BASIS_FOR_ORGANISING_ENTERPRISE_CYBERSECURITY