

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

Франков Юрій Григорович
ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота

Виконав:
студент гр. ОПДм-21
Франков Ю. Г.

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доцент Мельничук І. В.

(підпис)

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Економічний зміст необоротних активів та їх класифікація ...	6
1.2. Умови визнання та оцінка необоротних активів	17
Висновки до розділу 1	25
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	28
2.1. Організація обліку необоротних активів.....	28
2.2. Методичні аспекти обліку матеріальних та нематеріальних необоротних активів та шляхи їх покращення.....	35
2.3. Порядок відображення інших необоротних активів у системі обліку та в звітності.....	46
Висновки до розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	54
3.1. Організація проведення аналізу необоротних активів	54
3.2. Методика аналізу необоротних активів	60
Висновки до розділу 3	65
ВИСНОВКИ	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74
ДОДАТКИ	78

ВСТУП

Актуальність теми. Одною із найбільш об'ємних ділянок обліку є питання організації та методики обліку необоротних активів, які займають основну частку майна і вважають основним капіталом підприємства, який має ключове значення для визначення фінансового стану компанії. Необоротні активи в будь-якій галузі економіки є необхідною складовою для ведення діяльності суб'єктами господарювання. Разом з тим, це високовартісна та найменш мобільна частина майна підприємства, яка підлягає багаторазовому використанні в процесі виробничо-господарської діяльності, а інвестовані кошти в такі активи підлягають довгій окупності через поступове віднесення їх шляхом амортизації на витрати операційного циклу кожного звітного періоду. Крім того, значної уваги потребує вивчення питань вибуття необоротних активів, адже такі рішення відповідно до Н(С)БО та МСФЗ змінюють суть необоротних активів, оскільки потребують переведення їх у склад оборотних активів – в окрему групу товарів. Таким чином, необоротні активи мають значні особливості у відображенні в системі обліку їх фінансування, надходження та експлуатації, а також вибуття. До того ж, при визначенні методики обліку щодо необоротних активів потрібно врахувати вимоги НП(С)БО, міжнародних стандартів та норми податкового законодавства, які мають певні неузгодження та можуть вносити суперечності, котрі необхідно детально обґрунтувати та надати чіткі методичні рекомендації на основі чинного законодавства. Це все обумовлює науковий інтерес до обраної теми дослідження.

Значущість необоротних активів у структурі майна підприємств визначає актуальність підвищення ефективності їх використання, що вимагає удосконалення організаційно-методичних підходів в частині формування облікової інформації та в процесі аналізу. Важливим аспектом є забезпечення достовірності та прозорості інформації про необоротні активи для зацікавлених сторін, зокрема інвесторів, кредиторів та регуляторних органів.

Питаннями обліку необоротних активів та над їх вдосконаленням займались такі вчені-економісти, як: Ф.Ф. Бутинець, З.В. Задорожний, С.М. Кафка, Я.Д. Крупка, В.О. Ластовецький, С. Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, І.В. Мельничук, Н.В. Мужевич, Г.В. Нашкерська, В.М. Панасюк, В. С. Сеймон, Л.К. Сук, І.П. Хомин, І.Й. Яремко, В.В. Ясишен та ін. Ці дослідження розкривають проблеми методики та вдосконалення обліку необоротних активів, їх амортизації та порядку списання цих активів. Проте, певні питання потребують подальшого вирішення. Це й визначає актуальність теми дослідження та його наукову новизну.

Мета дослідження полягає у дослідженні теоретичних засад поняття «необоротні активи» в бухгалтерському обліку, визначенні їх змісту, класифікації, умов визнання, а також вивченні організації та методики обліку і аналізу необоротних активів з метою їх узагальнення та вдосконалення.

Постановка завдання. Виходячи з мети сформульовано такі завдання:

- розкрити економічний зміст та класифікацію необоротних активів;
- узагальнити діючі підходи щодо оцінки необоротних активів;
- систематизувати організаційні та методичні підходи щодо обліку необоротних активів за їх видами;
- дослідити організацію та методику аналізу необоротних активів з метою оцінки їх забезпеченості та ефективності.

Об'єктом дослідження є система обліку і звітності щодо необоротних активів за їх видами на підприємствах України, і зокрема на Пересувна механізована колона 12 ТОВ «Тернопільбуд».

Предметом дослідження є організація та методика використання необоротних активів у господарській діяльності вітчизняних підприємств.

Методи дослідження. В процесі написання кваліфікаційної роботи використовувались такі загальнонаукові методи дослідження, як: діалектичних метод, метод наукової абстракції, метод економічної теорії, принцип системності, структурно-функціональний підхід, методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції тощо.

Наукова новизна відповідно до мети і завдань дослідження полягає в узагальненні організації та методики обліку необоротних активів, які враховують особливості обліку таких активів, включаючи їх вартісну оцінку, амортизацію, переоцінку, списання, а також відображення в звітності, котрі мають безпосередній вплив на формування фінансових результатів підприємства та формування фінансового стану, а також надані певні пропозиції та рекомендації, спрямовані на вдосконалення обліку та аналізу необоротних активів на вітчизняних підприємствах.

Практична значущість отриманих результатів полягає в розробці ключових напрямів розвитку організації та методики обліку необоротних активів і наданні конкретних рекомендацій з удосконалення окремих питань щодо оцінки та обліку необоротних активів за їх видами, а також в представленні аналізу необоротних активів та узагальнюючих висновків щодо їх стану та ефективності їх використання, котрі можуть бути використанні в діяльності ПМК 12 та на інших підприємств України.

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

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота містить 75 сторінок, 8 таблиці, 14 рисунків, список літератури з 97 найменувань, 4 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічний зміст необоротних активів та їх класифікація

В економічній теорії бухгалтерський термін «необоротні активи» має важливе значення, адже уособлює в собі один із найважливіших об'єктів економічної науки – «засоби праці». Також під цим терміном в економічній теорії розуміють «основні активи», «основний капітал», оскільки дана економічна категорія є ключовим чинником ведення господарської діяльності. З метою розкриття економічного змісту поняття «необоротні активи» [46], в табл. 1.1 узагальнено розуміння сутті даних активів на етапі зародження національного обліку.

Варто відзначити, що поділ активів на «оборотні» та «необоротні» в системі національного обліку і звітності (рис. 1.1) пов'язаний з прийняттям у 1999 році в Україні ряду національних П(С)БО [70], яким на заміну у 2013 році прийшов НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [46]. Відтак, відповідно до національних стандартів для цілей обліку та відображення у фінансовій звітності активи суб'єктів господарювання підлягають поділу на:

- «необоротні активи - всі активи, що не є оборотними» [46];
- «оборотні активи - гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [46].

Зауважимо, що вчений М.Р. Метьюс у своєму науковому дослідженні теорії обліку зазначає про те, що у зарубіжній обліковій науці «поділ активів на основні і оборотні прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу в кінці XIX або на початку XX століття» [94].

Таблиця 1.1

«Визначення поняття необоротні активи в економічній літературі

Ознака Автор	Засоби праці	Матеріальні активи	Нематеріальні активи	Фінансові активи	Строк використання більше 1 року	Признач при для продажу	Багаторазово беруть участь у виробництві	Узагальнений показник грошового виміру капіталу підприємства	Частина капіталу	Переносять свою вартість на новий продукт частинами	Всі активи, що не є оборотними	Сукупність майнових цінностей	Власні засоби, які вибули з господарського обороту, але ще числяться на балансі
Бернар И., Колли Ж.-К.	–	–	–	–	–	+	+	–	+	–	–	–	–
Бусел В.Т.	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	+	+
Бутинець Ф.Ф.	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
Гордієнко К.Д.	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.	+	+	+	+	–	–	+	–	+	+	–	–	–
Кузнєцов В., Михайленко О.	–	+	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–
Мельник Л.Г.	–	+	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–
Мочерний С.В.	–	+	+	+	+	–	+	–	+	+	–	–	–

Сформовано на основі» [79]

**Розмежування активів на необоротні та оборотні
згідно з НП(С)БО та Плану рахунків бухгалтерського обліку**

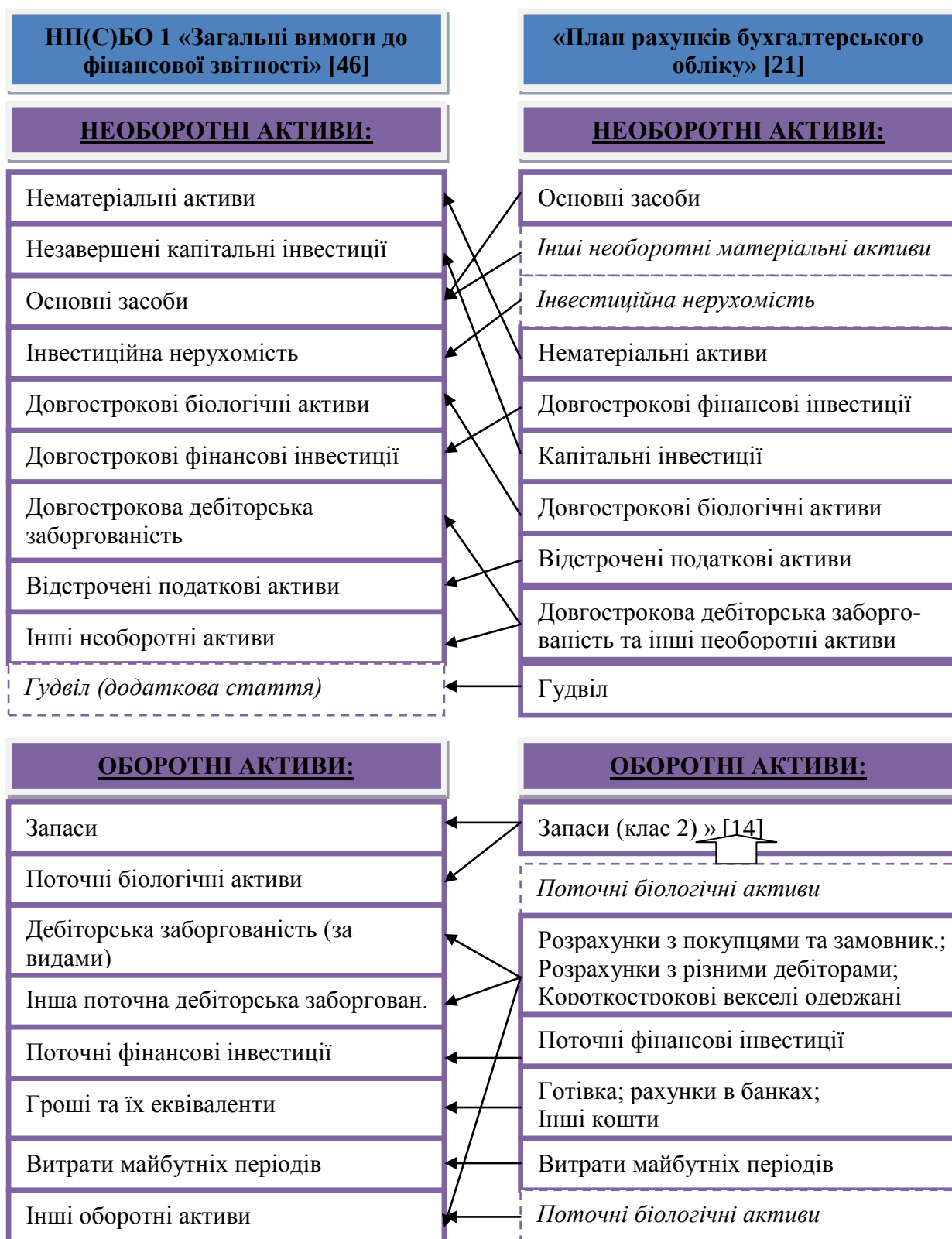


Рисунок 1.1. Класифікація активів та зобов'язань відповідно до НП(С)БО та
Плану рахунків бухгалтерського обліку

На думку В. С. Сеймон узагальнення необоротних активів з поняттям «основний капітал» виходить з того, що «в економіці та юриспруденції називають капіталом, в бухгалтерському обліку називають активами. Тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний» [79].

Цікавий підхід щодо поділу активів в звітності та застосування поняття «необоротні активи» як облікової категорії висловлює М. В. Півторак, який вважає, що використання даного поняття «є не досить коректним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує» [65, с. 6]. Науковець зазначає, що «єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу [65, с. 6]. Разом з тим, дана класифікація не має спільної класифікаційної ознаки, оскільки запровадження поняття «основні активи» означатиме, що інша частина активів – неосновна, що досить спірно, виходячи з самої сутті кругообігу капіталу. Тому більш доцільним є поділ активів на необоротні та оборотні.

Разом з тим, звернемо увагу, що згідно з міжнародними стандартами активи в обліку і звітності поділяються на «непоточні та поточні» [44, с. 120] (рис. 1.2). Зустрічаються і інші класифікації активів в іноземній економічній та обліковій літературі, такі як фіксовані активи, довгострокові активи. Це може пояснювати особливостями перекладу з різних мов світу.

Відповідно до міжнародних стандартів, до поточних активів належать:

- «грошові кошти або їх еквіваленти, що не обмежені у використанні; активи, що, як очікується, будуть реалізовані або використані (спожиті) у звичайному процесі операційного циклу підприємства; активи, що утримуються з метою продажу; активи, що, як очікуються, будуть реалізовані або використані протягом 12 місяців з дати Звіту про фінансовий стан» [44, с. 121].
- «усі інші активи вважаються непоточними» [44, с. 121].

Розмежування активів та зобов'язань на поточні та непоточні у звіті про фінансовий стан відповідно МСФЗ

ПОТОЧНІ:



Суб'єкт господарювання класифікує свої активи і зобов'язання як поточні, якщо:

- а) він сподівається погасити зобов'язання / реалізувати актив або має намір продати чи спожити його у своєму звичайному операційному циклі;
- б) він утримує актив / зобов'язання в основному з метою продажу;
- в) він сподівається реалізувати актив / погасити зобов'язання протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;
- г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7) без обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду

НЕПОТОЧНІ



Усі інші активи і зобов'язання суб'єкт господарювання повинен класифікувати всі інші зобов'язання як непоточні

Рисунок 1.2. Класифікація активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ [44, с. 120]

Вищенаведена класифікація на рис. 1.1 та 1.2 має велике значення для розуміння економічної суті поняття «необоротні активи» [46] як об'єкта обліку та звітності, а також структури та змістового наповнення даної облікової категорії. Це допомагає визначити спільні характеристики та функціонал даного поняття для його трактування, оскільки як за міжнародними, так і за національними стандартами, його визначення є неповним, а лише відображає залишкову частину активів, що не стосуються оборотних. Крім того, дефініція «необоротних активів» [46], зазначена в нормативних документах, відображає лише один з критеріїв – «використання їх на термін більше 12 місяців або операційного циклу» [46].

Відтак, для визначення економічної природи необоротних активів доцільно вивчити їх класифікацію та структуру (види). В табл. 1.1 наведено структуру необоротних активів у різних країнах.

Таблиця 1.2

«Склад і групування необоротних активів в балансах підприємств різних
країнах світу

КРАЇНА	СКЛАД НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
1	2
Молдова	Нематеріальні активи Довгострокові матеріальні активи Довгострокові фінансові активи Інші довгострокові активи
Польща	Нематеріальні активи Матеріальні необоротні активи Довгострокова дебіторська заборгованість Довгострокові інвестиції Довгострокові міжперіодні розрахунки
Словаччина	Довгострокові нематеріальні активи Довгострокові матеріальні активи Довгострокові фінансові інвестиції
Болгарія	Довгострокові матеріальні активи Довгострокові нематеріальні активи Довгострокові фінансові активи Відстрочені податки Торгова репутація Витрати майбутніх періодів
Україна	Нематеріальні активи Основні засоби Довгострокові біологічні активи Довгострокові фінансові інвестиції Довгострокова дебіторська заборгованість Відстрочені податкові активи Інші необоротні активи
Угорщина	Нематеріальні засоби Матеріальні засоби Вкладені фінансові засоби
Німеччина	Основний капітал Фінансові активи

Сформовано на основі» [79]

З табл. 1.2 можна зробити висновок, що використання універсальних підходів до класифікації активів у міжнародній практиці створює передумови для ефективного порівняння фінансових показників підприємств у різних країнах. У той же час, національні підходи до визначення та групування активів відображають особливості економічних систем, правових норм та стандартів бухгалтерського обліку, що актуально для локального управління фінансовими ресурсами.

Виявлені відмінності у структурі необоротних активів у різних країнах, наведені в табл. 1.2, свідчать про різні підходи до деталізації їх складу, однак загальні принципи, визначені МСФЗ, залишаються уніфікованими. Наприклад, необоротні активи у всіх країнах об'єднують довгострокові матеріальні та нематеріальні ресурси, що функціонують у кількох операційних циклах, зберігаючи свою фізичну чи економічну сутність.

Також доцільно зазначити, що і в Україні, і в багатьох балансах зарубіжних країн по відношенню до біологічних активів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості застосовується характерне для необоротних активів слово «довгострокові», що в принципі характеризує ці активи з позиції терміну утримання, а, отже, – має вплив на вибір методики обліку та порядку відображення в звітності цих фінансових показників.

Таким чином, для підвищення порівнюваності фінансової звітності на міжнародному рівні доцільно вдосконалити національні підходи до обліку необоротних активів, орієнтуючись на ключові принципи МСФЗ. Зокрема, важливо забезпечити узгодженість критеріїв їх класифікації, оцінки та переоцінки, що мають прямий вплив на вибір відповідної методики обліку.

Вивчаючи класифікацію необоротних активів у зарубіжних країнах, В. С. Сеймон відзначає, що «у більшості випадків, статті балансів різних країн світу не дуже відрізняють» [79]. Автор узагальнює: «Обов'язково серед необоротних активів виділяють нематеріальні активи, матеріальні активи (основні засоби) та фінансові активи. Крім того, можуть бути і статті інших необоротних активів та біологічних активів, що деталізує склад довгострокових засобів» [79].

Оригінальний підхід щодо класифікації необоротних активів висловлює Я. В. Ошмарін, який рекомендує поділяти необоротні активи «за відношенням до амортизації» [60]. Автор зазначає, що в звітності необоротні активи повинні поділятися на:

- 1) «майно, що амортизується» [60];
- 2) «майно, що не амортизується» [60].

На наш погляд, такий підхід не має інформаційної цінності, адже в фінансовій звітності наводять, як правило, узагальнені показники, які вже враховують або не враховують знос (амортизацію).

Більш раціональною для цілей обліку та звітності є пропозиція щодо узагальненої класифікації необоротних активів за ознаками, які пропонує В. С. Сеймон (табл. 1.3), а саме:

- 1) «за основними функціональними видами» [79];
- 2) «за статтями балансу» [79];
- 3) «за характером нарахування амортизації (зносу)» [79] та ін.

Таблиця 1.3

«Класифікація необоротних активів»

№ з/п	КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ	КЛАСИФІКАЦІЙНІ ГРУПИ
1	2	3
1	За функціональними видами	Матеріальні активи Нематеріальні активи
2	За характером обслуговування окремих видів діяльності	Обслуговують процес виробництва продукції Обслуговують процес реалізації продукції Обслуговують процес управління
3	За характером володіння	Власні Орендовані
4	За формами заставного забезпечення кредиту і страхування	Рухомі Нерухомі
5	За характером відображення зносу	Необоротні активи, що амортизуються Необоротні активи, що не амортизуються
6	За характером участі у створенні економічної вигоди	Матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності Матеріальні і нематеріальні активи некомерційної діяльності
7	За статтями балансу	Матеріальні активи (основні засоби) Нематеріальні активи Фінансові активи (вкладення, інвестиції)

Сформовано на основі» [79]

Отже, дослідивши різні підходи щодо трактування необоротних активів в науковій та нормативно-правовій літературі, можна стверджувати, що ця облікова категорія потребує доповнення та обґрунтування з точки зору багатогранності економічного та облікового значення, а також з врахуванням

сучасних викликів, пов'язаних із їх оцінкою, використанням та управлінням. Розглядаючи «необоротні активи» [34], варто підкреслити їх ключову роль у функціонуванні підприємства як стратегічного ресурсу, що забезпечує довготривалий вплив на ефективність господарської діяльності.

Такі науковці як Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів зазначають, що: «необоротні активи – це матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший ніж 12 місяців чи операційний цикл» [10]. Втім, якщо необоротний актив, призначений для реалізації, то його доцільно перевести згідно з НП(С)БО 27 та МСФЗ 5 в окремий розділ «балансу (звіту про фінансові результати)» [46] «III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» [46]. Тому вважаємо, що дане трактування містить певну неточність.

Ще одне означення облікової категорії «необоротні активи» дають Н. М. Хорунжак та В. В. Рогожкіної, які вважають, що їх «дослідження термінологічного апарату дає змогу, по-перше, узагальнити основні характеристики, які найбільшою мірою вказують на сутність необоротних активів: належність до категорії майно та капітал, тривалий строк використання, участь у виробництві тощо» [86].

Відтак, А. М. Савченко, М. С. Олянецька вважають за потрібно при визначенні поняття необоротні активи виокремлювати певні характеристики (рис. 1.3). На підставі проведеного дослідження автори зазначають, що: «поняття необоротних активів можна зробити висновок, що ця категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, однак не можна говорити про однозначність і простоту цього поняття» [78].

Узагальнюючи економічний зміст, характерні риси та класифікацію необоротних активів, можна рекомендувати наступне визначення: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових компонентів, які спрямовані на використання у виробничо-господарській діяльності, або ж утримуються підприємством, для отримання економічних

та інших вигод на період більше 12 місяців або операційного циклу, якщо він більший за рік.

Запропоноване визначення необоротних активів дозволяє:

- систематизувати активи відповідно до їх функціонального призначення та впливу на бізнес-процеси;
- забезпечити основу для об'єктивного обліку, аналізу і управління;
- адаптувати управлінські рішення до сучасних викликів і можливостей ринку.

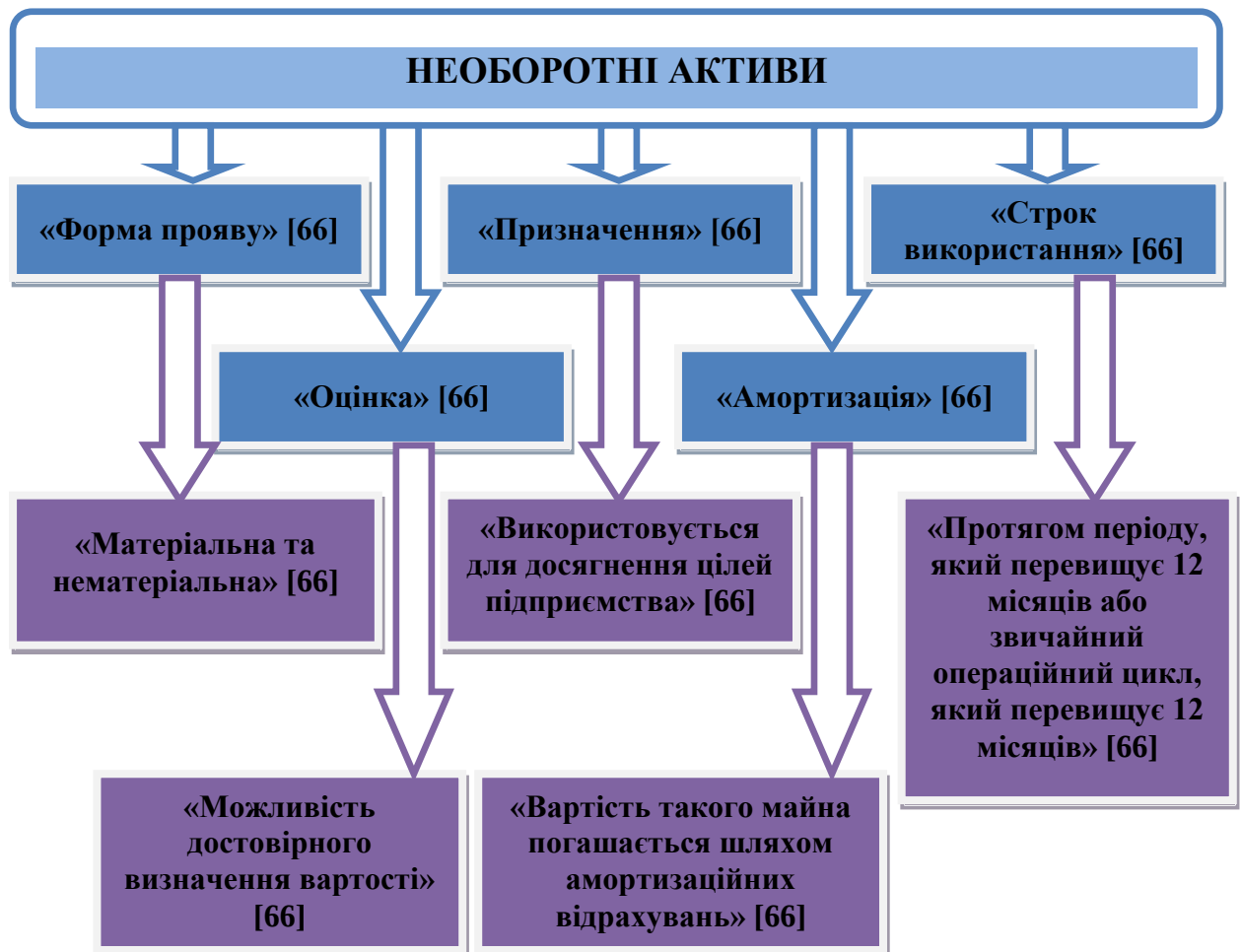


Рисунок 1.3. Характеристика необоротних активів

Отже, запропоноване нами тлумачення відображає економічний зміст та структуру необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку для ефективного використання та управління.

1.2. Умови визнання та оцінка необоротних активів

Критерії визнання необоротних активів відіграють ключову роль у формуванні достовірної фінансової звітності, що є важливим інструментом управління та прийняття рішень. В Україні національні стандарти бухгалтерського обліку з метою оцінки встановлюють критерії визнання за кожним об'єктом обліку. Такий самий підхід до визнання у міжнародних стандартах (рис. 1.4).



Рисунок 1.4. Дії бухгалтера щодо оцінки необоротних активів згідно з МСФЗ

У п. 4. розд. II НП(С)БО 1 визначено критерії визнання для всіх об'єктів фінансової звітності. Так, даний документ визначає: «підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям» [46]:

— «інформація є суттєвою» [46];

— «оцінка статті може бути достовірно визначена» [46].

Поза тим, окремі критерії визнання щодо узагальненого поняття «необоротні активи» [46] за кожною складовою подають спеціальні національні стандарти. Відтак, щодо матеріальних необоротних активів, зокрема, основних засобів та ІНМА, визначено додаткові критерії: «об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена» [54].

Для нематеріальних необоротних активів в п. 6 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [55] подано подібні критерії для визнання цих активів при придбання або іншому отриманні (окрім розробки). Щодо нематеріальних активів, які отримані «в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має» [55]:

— «намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання» [55];

— «можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу» [55];

— «інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу» [55].

Крім того, згідно з п. 8 НП(С)БО 8: «якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом» [55].

Стосовно критеріїв визнання довгострокової дебіторської заборгованості, яка також є структурним елементом поняття «необоротні активи» [46], то п. 5 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [47] зазначено, що: «дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує

ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума» [47].

Таким чином, у всіх спеціальних НП(С)БО за групами необоротних активів визначаються однакові додаткові критерії (окрім розробки нематеріальних активів). В загальному вигляді базові та додаткові критерії визнання цих об'єктів обліку представлено на рис. 1.5.

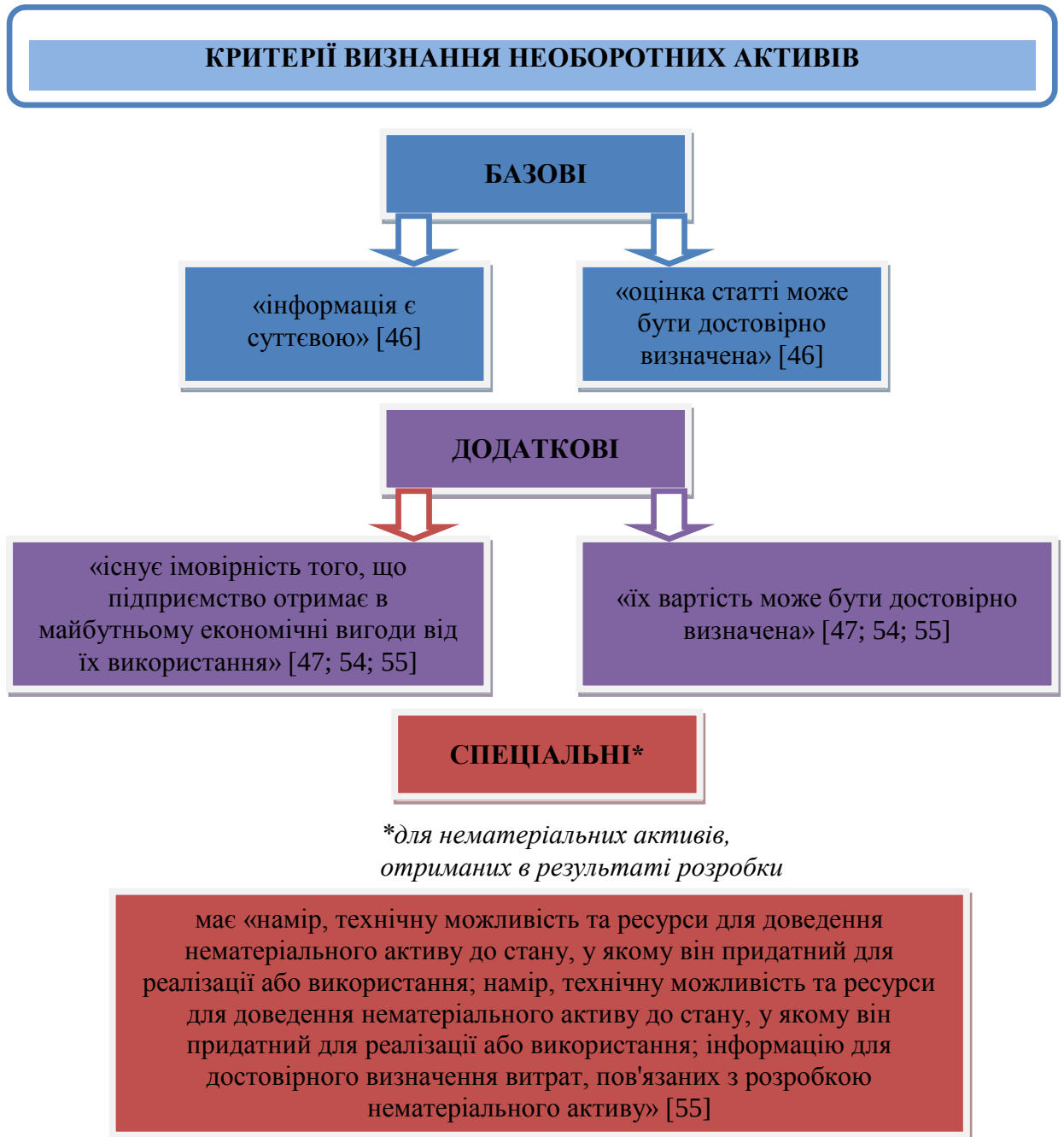


Рисунок 1.5. Базові та додаткові критерії визнання необоротних активів відповідно до чинних НП(С)БО

В зарубіжній практиці прийнято також виділяти вартісний критерій. В Україні цей критерій також визначено на рівні 20 000 грн згідно з правилами «Податкового кодексу України» [66]. Варто відзначити, що в бухгалтерському обліку вартісний критерій встановлює підприємство самостійно окремим положенням в наказі про облікову політику.

Проаналізувавши основні аспекти «національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку» [57] в Україні, а також міжнародних стандартів в контексті визнання необоротних активів, можна виділити такі важливі моменти:

1. Визначення критеріїв визнання ґрунтується на двох базових принципах: суттєвості інформації для користувачів фінансової звітності та можливості достовірного визначення її оцінки. Ці принципи забезпечують якість облікових даних, що необхідні для відображення фінансового стану підприємства.
2. Об'єкти необоротних активів і специфічні вимоги – для кожної складової необоротних активів встановлюються конкретні критерії, що враховують економічну суть активу, однак для основних засобів та ІНМА, нематеріальних активів та довгострокової дебіторської заборгованості вони є аналогічними (окрім розробки нематеріальних активів (рис. 1.4)).
3. Термін використання та економічні вигоди. Основним критерієм для всіх необоротних активів є тривалий термін корисного використання (понад 12 місяців або операційний цикл) та можливість отримання економічних вигод у майбутньому. Це особливо важливо для планування амортизації, яка поступово відображає зменшення вартості активу.
4. Вартісний критерій у контексті податкового законодавства (для основних засобів – 20 000 грн). Цей підхід сприяє визначенню відокремленості обліку для об'єктів різної вартості та їх амортизаційного навантаження.

Вищезначені критерії визнання необоротних активів є основою для їх правильної класифікації, оцінки та подальшого обліку. Вони забезпечують узгодженість між економічною сутністю активів і їх бухгалтерським відображенням.

Оцінка займає важливе місце в організації обліку активів, зокрема необоротних, адже за її допомогою визначається вартість об'єкта та застосовують різні методичні підходи щодо її коригування.

Правильна оцінка активу на момент визнання впливає на всю подальшу облікову та звітну інформацію. У випадку з матеріальними та нематеріальними необоротними активами – важливим є також механізм переоцінки, відновлення або зменшення корисної вартості, що дозволяє враховувати зміни ринкових умов.

Погоджуємо з С.М. Кафкою, яка зазначає, що «від правильного вибору методів оцінки майна підприємства залежить його фінансове становище, фінансові результати та його інвестиційна привабливість» [23, с. 141]. Автор також стверджує, що «оцінка будь-якого об'єкта необоротних активів залежить від мети учасників господарського процесу, та від тих інструментів оцінювання, які вони обирають» [23, с. 141].

Нині є велика варіантність оцінок в частині визначення вартості узагальненого поняття «необоротні активи» [46]. В бухгалтерському обліку та звітності можна виокремити два базових підходи в застосуванні оцінки:

- на дату придбання;
- на дату балансу.

На наш погляд, необоротні активи, як найбільш значуща частина майна підприємства, потребують ретельного підходу до визначення їх вартості на всіх етапах життєвого циклу: при надходженні, експлуатації, переоцінці, знеціненні або вибутті (табл. 1.4). Узагальнення порядку, видів та проблем застосування оцінки цих активів дозволяє вирішувати ключові питання обліку, управління та звітності, оскільки це дозволяє забезпечити основу для правильного відображення цих активів у фінансовій звітності.

Таблиця 1.4

«Види оцінок необоротних активів»

Вартісна оцінка	Види необоротних матеріальних активів	Операції з оцінювання	Нормативний документ, який регулює оцінку
1	2	3	4
1. Первісна вартість	Основні засоби, ІНМА, нематеріальні активи, дебіторська заборгованість, ДФІ	Придбання, утримання, вибуття	НП(С)БО 7, НП(С)БО 8, НП(С)БО 10, НП(С)БО 12, МСБО 16, МСБО 38, НП(С)БО 32, МСБО 40
2. Переоцінена вартість	Основні засоби, ІНМА, нематеріальні активи	Утримання, вибуття	НП(С)БО 7, НП(С)БО 8, МСБО 16
3. Справедлива вартість	Усі види необоротних активів	Придбання, утримання, вибуття	НП(С)БО 19, НП(С)БО 32, МСФЗ 3, МСБО 40, МСФЗ 13
4. Залишкова вартість	Усі матеріальні та нематеріальні необоротні активи	Утримання, вибуття	НП(С)БО 7, НП(С)БО 8
5. Балансова вартість	Усі необоротні активи	Утримання, вибуття	НП(С)БО 32, МСБО 40, НП(С)БО 12
6. Вартість, визначена суб'єктом господарювання	Основні засоби, інші НМА, нематеріальні активи	Утримання, використання	НП(С)БО 7, НП(С)БО 8, МСБО 16, МСБО 38
7. Собівартість	Усі види необоротних матеріальних та нематеріальних активів	Придбання, створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні	МСБО 16, МСБО 38 НП(С)БО 32, МСБО 40, МСФЗ 2
8. Вартість, яка амортизується	Основні засоби, ІНМА, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи	Використовується як база для нарахування амортизації	НП(С)БО 7, МСБО 16, НП(С)БО 8, МСБО 38, НП(С)БО 32, МСБО 40
9. Ліквідаційна вартість	Основні засоби та нематеріальні активи	Вибуття (в окремих випадках), а також використовується для визначення суми вартості, що амортизується	НП(С)БО 7, МСБО 16, НП(С)БО 8, МСБО 38
10. Чиста вартість реалізації	Дебіторська заборгованість	Оцінка на дату балансу	НП(С)БО 10

Сформовано на основі» [23, с. 151]

Варто відзначити, що довгострокові фінансові інвестиції як складова необоротних активів мають певні особливості відображення у «балансі (звіті про фінансовий стан)» [46] (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Особливості оцінки для відображення в балансі довгострокових
фінансових інвестицій

ДОВГОСТРОКОВІ ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ	
Первісна	На дату балансу
За собівартістю придбання: 1) купівля за грошові кошти (ціна придбання, компенсаційні винагороди, мито, податки та ін.); 2) в обмін на цінні папери власної емісії (справедлива вартість переданих цінних паперів); 3) в обмін на інші активи (бартер) – справедлива вартість активу, який обмінюється на інвестицію	1) утримання (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) – за справедливою вартістю; 2) якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, тоді фінансові інвестиції відображаються за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій. 3) утримуються підприємством до їх погашення – за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій). 4) обліковуються за методом участі в капіталі, – відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування

Щодо відстрочених податкових активів, то відповідно до положень міжнародних та національних стандартів їх оцінка на дату балансу відображаються однаково, а саме їх вартість розраховується за ставками оподаткування, які будуть діяти в періоді, в якому планується використати чи реалізувати такий актив.

Т.М. Сторожук, Л.В. Блищик стверджують: «Довгострокові біологічні активи в балансі відображаються за справедливою вартістю за мінусом витрат, очікуваних від продажу. Проте на відміну від МСБО 41..., відповідно до П(С)БО 30..., якщо справедливу вартість неможливо достовірно визначити, їх слід відображати за первісною вартістю з урахуванням суми зносу та втрат від зменшення корисності» [80].

Таким чином, з проведеного дослідження можна зробити висновки, що оцінка необоротних активів регламентується як «національними стандартами бухгалтерського обліку» [57], так і «міжнародними стандартами фінансової звітності» [64].

За результатами досліджень, визначено ключові проблеми із застосування оцінок щодо необоротних активів в момент надходження та на дату балансу (рис. 1.6).

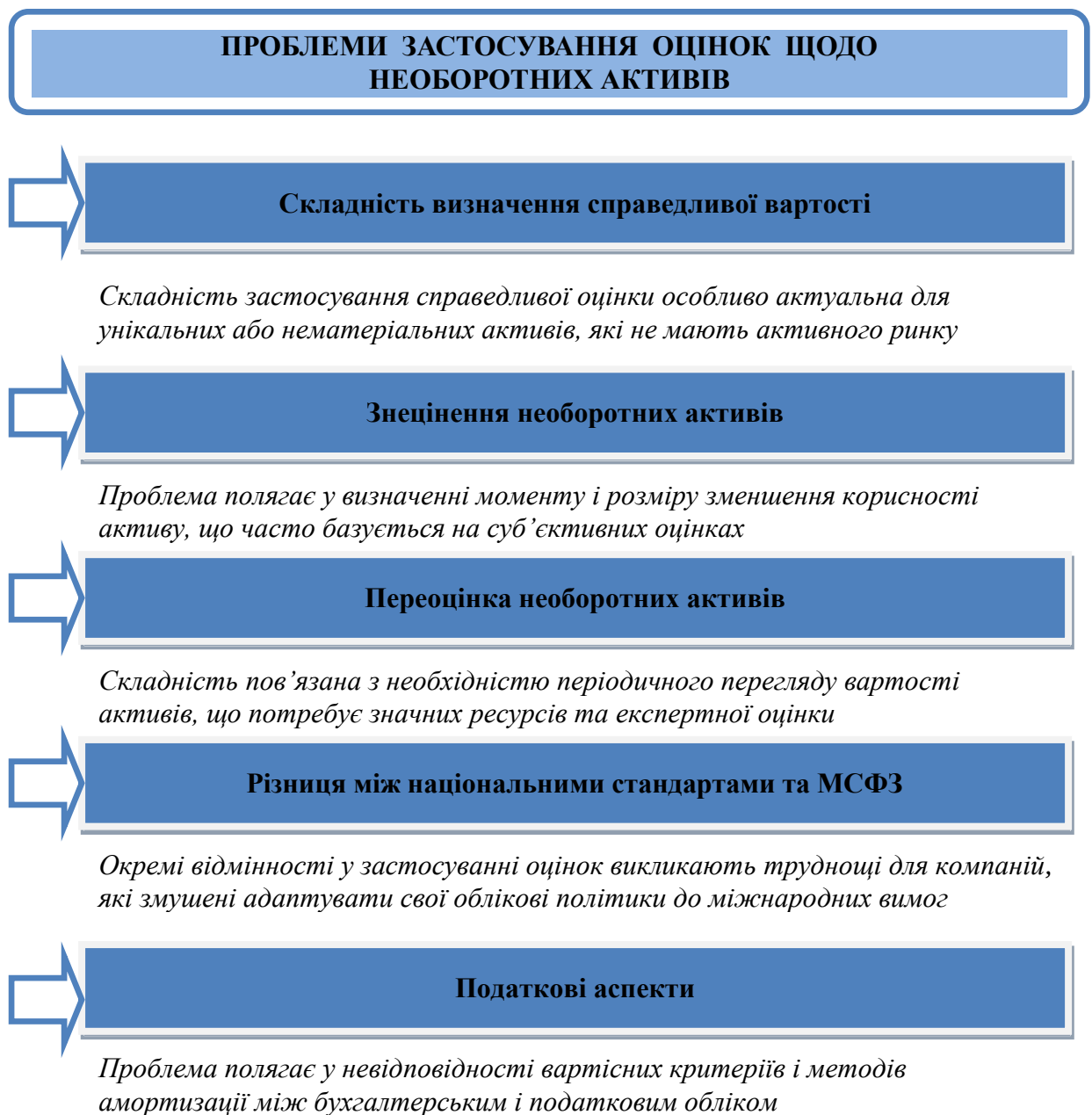


Рисунок 1.6. Проблеми застосування оцінок щодо необоротних активів

Таким чином, узагальнимо основними етапи оцінки необоротних активів:

- первісна оцінка: здійснюється на дату визнання активу на балансі, базується на його фактичних витратах, пов'язаних із придбанням, створенням або отриманням;

- поточна (балансова) оцінка: визначає вартість активу у фінансовій звітності за залишковою (балансовою) вартістю, що враховує амортизацію та зменшення корисності;

- переоцінка: здійснюється у разі зміни ринкової вартості активу для забезпечення актуальності його оцінки;

- оцінка при вибутті: визначається за залишковою вартістю на дату вибуття.

Отже, оцінка необоротних активів є складним, багаторівневим процесом, що включає первісну вартість, переоцінку, амортизацію та ліквідацію. Ефективне застосування методів оцінки сприяє достовірності фінансової звітності, забезпечує прозорість обліку та підтримує прийняття управлінських рішень. Подолання проблем у цій сфері, таких як суб'єктивність оцінок, розбіжності в стандартах та висока вартість переоцінки, є ключовим завданням для підприємств і науковців у сфері бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

1. Необоротні активи, як складова економічної та бухгалтерської науки, мають стратегічне значення для підприємств, оскільки визначають виробничі можливості та довгострокову фінансову стійкість господарської діяльності. В економічній теорії ці активи асоціюються з поняттям «засоби праці» і виступають матеріальною основою виробничих процесів. Основна відмінність необоротних активів від оборотних полягає в характері їх участі у виробничому циклі. Якщо оборотні активи споживаються повністю протягом одного циклу, то необоротні активи зберігають свою фізичну форму, переносячи вартість на продукцію частинами через амортизацію.

2. У бухгалтерському обліку термін «необоротні активи» набуває специфічного значення в контексті фінансової звітності, управління активами та їх амортизації. Його розвиток пов'язаний із гармонізацією міжнародних стандартів та еволюцією національних систем обліку. Сутність необоротних активів полягає у створенні довгострокової економічної вигоди, що відрізняє їх від поточних ресурсів підприємства.

3. Розуміння економічної сутності та бухгалтерського трактування необоротних активів має важливе значення для розробки методології обліку, яка відповідає сучасним вимогам і викликам економіки, забезпечуючи достовірну оцінку фінансового стану та результатів діяльності підприємства. Запропоновано авторський підхід до визначення поняття «необоротні активи» як об'єкта обліку і звітності через його структуру та змістове наповнення згідно з чинними нормами НП(С)БО та МСФЗ, а саме: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових компонентів, які спрямовані на використання у виробничо-господарській діяльності, або ж утримуються підприємством, для отримання економічних та інших вигод на період більше 12 місяців або операційного циклу, якщо він більший за рік. Дане визначення відображає зміст та структуру необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку для ефективного використання та управління.

4. Міжнародна класифікація активів та їх структурне групування має важливе значення для формування облікової політики підприємств, гармонізації національних стандартів із міжнародними та об'єктивного відображення фінансового стану компаній у звітності. У системі національного обліку активи поділяються на необоротні активи та оборотні, що відповідає міжнародним стандартам обліку і звітності, дозволяє чітко структурувати їх за строковими критеріями використання, ліквідністю та роллю у забезпеченні господарської діяльності.

5. Використання універсальних підходів до класифікації активів у міжнародній практиці створює передумови для ефективного порівняння фінансових показників підприємств у різних країнах. Виявлені відмінності у структурі необоротних активів у різних країнах, наведені в табл. 1.2, свідчать про різні підходи до деталізації їх складу, однак загальні принципи, визначені МСФЗ, залишаються уніфікованими. Наприклад, необоротні активи у всіх країнах об'єднують довгострокові матеріальні та нематеріальні ресурси, що функціонують у кількох операційних циклах, зберігаючи свою фізичну чи економічну сутність. Також доцільно зазначити, що і в Україні, і в багатьох балансах зарубіжних країн по відношенню до біологічних активів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості застосовується характерне для необоротних активів слово «довгострокові», що в принципі характеризує ці активи з позиції терміну утримання, а отже – має вплив на вибір методики обліку та порядку відображення в звітності цих фінансових показників.

6. В Україні національні стандарти бухгалтерського обліку з метою оцінки встановлюють критерії визнання за кожним об'єктом обліку. Такий самий підхід до визнання у міжнародних стандартах. У п. 4. розд. II НП(С)БО 1 визначено критерії визнання для всіх об'єктів фінансової звітності. Поза тим, окремі критерії визнання щодо узагальненого поняття «необоротні активи» за кожною складовою подають спеціальні національні стандарти. У всіх спеціальних НП(С)БО за групами необоротних активів визначаються

одинакові додаткові критерії (окрім розробки нематеріальних активів). В загальному вигляді базові та додаткові критерії визнання цих об'єктів обліку представлено на рис. 1.5.

7. Проаналізувавши основні аспекти національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, а також міжнародних стандартів в контексті визнання необоротних активів, можна виділити такі важливі моменти: 1. Визначення критеріїв визнання ґрунтується на двох базових принципах: суттєвості інформації для користувачів фінансової звітності та можливості достовірного визначення її оцінки. 2. Об'єкти необоротних активів і специфічні вимоги – для кожної складової необоротних активів встановлюються конкретні критерії, що враховують економічну суть активу. 3. Термін використання та економічні вигоди. 4. Вартісний критерій у контексті податкового законодавства (для основних засобів – 20 000 грн). Цей підхід сприяє визначенню відокремленості обліку для об'єктів різної вартості та їх амортизаційного навантаження. Вищезначені критерії визнання необоротних активів є основою для їх правильної класифікації, оцінки та подальшого обліку.

8. За результатами досліджень, визначено ключові проблеми із застосування оцінок щодо необоротних активів в момент надходження та на дату балансу: 1) складність визначення справедливої вартості: особливо для унікальних або нематеріальних активів, які не мають активного ринку; 2) знецінення активів: проблема полягає у визначенні моменту і розміру зменшення корисності активу, що часто базується на суб'єктивних оцінках; 3) переоцінка: пов'язана з необхідністю періодичного перегляду вартості активів, що потребує значних ресурсів та експертної оцінки; 4) різниця між національними стандартами та МСФЗ: викликає труднощі для підприємств, які змушені адаптувати свої облікові політики до міжнародних вимог; 5) податкові аспекти: невідповідність вартісних критеріїв і методів амортизації між бухгалтерським і податковим обліком.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів

Метою організації бухгалтерського обліку необоротних активів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб.

Для досягнення мети необхідно вирішити певні завдання:

- дослідити порядок організації груп основних засобів за їх строком корисного використання з метою нарахування амортизації за податковим та бухгалтерським законодавством;
- визначити порядок та шляхи удосконалення вартісної оцінки та методів переоцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- розробити методику обліку руху необоротних матеріальних активів;
- дослідити порядок та запропонувати удосконалення щодо відображення в обліку операцій з ремонту необоротних матеріальних активів;
- узагальнити положення в обліковій політиці в частині основних засобів, інших необоротних матеріальних відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законодавчої бази.

Для досягнення цих завдань важливою передумовою є правильно сформована облікова політика щодо обліку «основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» [46], «нематеріальних активів» [46], «інвестиційної нерухомості» [46], «довгострокових фінансових інвестицій» [46], «дебіторської заборгованості» [46] та ін.

До того, на думку В.М. Гаврилюк, В. М. Жук і М. Г. Михайлов також вважають, що облікову політику слід формувати «в розрізі економічної класифікації необоротних активів» [58, с. 275].

Для раціональної організації обліку необоротних активів облікова політика є важливим аспектом, оскільки положення облікової політики є базовим інструментом формування достовірної фінансової інформації про необоротні активи. Ухвалення облікової політики дозволяє підприємствам не лише дотримуватись законодавчих вимог, але й адаптувати облікові підходи до специфіки діяльності та управлінських цілей.

Варто відзначити, що серед економічної літератури немає єдиного підходу щодо того, який має бути змісту наказу про облікову політику і, зокрема, в частині окремих положень щодо необоротних активів.

На наш погляд, облікова політика підприємства як регулятор обліку необоротних активів повинна визначати правила та методи, що використовуються для обліку необоротних активів в чинному законодавстві та враховують спеціальні умови ведення діяльності, зокрема:

- методи оцінки (первісна, справедлива, ліквідаційна вартість);
- методи амортизації (прямолінійний, прискорений, виробничий та ін.);
- порядок переоцінки та знецінення;
- вибір критеріїв визнання та відображення активів у балансі;
- підходи до оцінки ліквідаційної вартості та строку корисної експлуатації.

Відтак, окремі положення облікової політики щодо необоротних активів дають змогу забезпечувати стандартизацію процесу обліку, що дозволяє уникнути довільного трактування господарських операцій в діяльності окремо взятого підприємства.

Нормативно-правове регулювання в процесі формуванні облікової політики щодо необоротних активів включає основні правила обліку податкового законодавства, а саме ПКУ, а також вимоги національних

положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Цими документами передбачений порядок оцінки та переоцінки необоротних активів за їх окремими об'єктами, а також альтернативні методи їх обліку. Які мають бути конкретизовані щодо цих об'єктів в «розпорядчому документі про облікову політику» [40].

При формуванні розпорядчого документа про облікову політику суб'єкти господарювання також керуються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [40]. Цей документ визначає, що: «облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві» [40]. Крім того, зазначається, що «у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами» [40].

У табл. 2.1 узагальнено основні положення, які рекомендовано відображати в наказі про облікову політику щодо необоротних активів.

Як бачимо, окремим положенням облікової політики є визначення методів амортизації для матеріальних та нематеріальних необоротних активів. Відтак, відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [69], в положеннях облікової політики фірми необхідно відзначити: «методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [40]. Ці методи, визначені у НП(С)БО 7, а саме: «прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий» [54].

Таблиця 2.1

«Положенні, які рекомендовано відображати в наказі про облікову політику
щодо необоротних активів

№ з/п	ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
1	методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю
2	вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів
3	підходи до переоцінки необоротних активів
4	підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
5	періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань
6	критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
7	підходи до класифікації пов'язаних сторін
8	дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу
9	періодичність та об'єкти проведення інвентаризації
10	підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду

Сформовано на основі» [40]

Вартісні критерії необоротних активів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до НП(С)БО 7 «можуть установлюватися підприємством самостійно» [46]. Поряд з цим, «зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок» [40]. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

Крім того, методичні рекомендації зазначають, що : «переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості» [40].

При визначенні критеріїв щодо «віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду» [40], через їх невизначеність у НП(С)БО 7, погоджуємось з думкою О. Г. Бірюка [3], який пропонує звернутись до «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» [39]. Таким чином, умовами збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів та ІНМА в результаті капітального ремонту (поліпшення) є:

- «витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів» [39];
- «витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання» [39]
- «зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом» [39].

Згідно з методичними рекомендаціями у положеннях облікової політики також доцільно розкрити питання розмежування операційної та «інвестиційної нерухомості» [53]. Відтак, «підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості» [40].

Облікова політика суб'єкта господарювання, зокрема в частині оцінки та обліку необоротних активів, базується на базовому принципі бухгалтерського обліку – принципі послідовності. Таким чином, «облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики» [40]. При чому, згідно з пп. 3.2 методичних рекомендацій: «Змінити облікову політику підприємство може у

виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований» [40].

Отже, облікова політика відіграє ключову роль в формуванні обліково-аналітичного забезпечення для управління необоротними активами компанії. На нашу думку, раціональна та обґрунтована облікова політика сприяє:

- 1) прозорості управління, адже чіткі правила обліку необоротних активів забезпечують достовірність інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів;
- 2) оптимізації податкового навантаження, так як вибір амортизаційних методів впливає на обсяг витрат і, відповідно, на оподатковуваний прибуток;
- 3) аналізу ефективності використання активів, оскільки точний облік зношення, переоцінки та залишкової вартості дозволяє оцінити доцільність використання або заміни активів;
- 4) інвестиційній привабливості, бо достовірні дані про стан необоротних активів формують уявлення про фінансову стабільність підприємства.

Разом з тим, дослідження питань організації обліку щодо необоротних активів вказують на те, що у процесі формування та реалізації облікової політики підприємства стикаються з низкою викликів:

1. Суб'єктивність оцінок, так як облікова політика залежить від управлінських рішень, які можуть бути спрямовані на досягнення певних цілей (зменшення податкових зобов'язань, покращення фінансових показників).
2. Різниця між стандартами, оскільки необхідність одночасного врахування вимог НП(С)БО та МСФЗ створює складнощі в інтеграції правил обліку.
3. Часті зміни законодавства, адже регулярне оновлення нормативної бази потребує адаптації облікової політики, що

вимагає додаткових ресурсів.

4. Недостатність методичних рекомендацій – окремі аспекти, зокрема оцінка певних нематеріальних активів, залишаються недостатньо врегульованими на законодавчому рівні.

Враховуючи все це, вважаємо, що дослідження та систематизація організації обліку необоротних активів є складним процесом з великим масивом об'єктів обліку, нормативно-правових документів, які необхідно враховувати для забезпечення законності операцій з цими активами. Разом з тим, налагоджена організація обліку необоротних активів сприяє:

- визначити вплив облікової політики на якість фінансової звітності;
- виявити ефективні підходи до обліку необоротних активів, які забезпечують зменшення ризиків недостовірної оцінки;
- розробити рекомендації для адаптації облікової політики підприємств до змін у стандартах.

Отже, організація обліку необоротних активів, зокрема розробка облікової політики, відіграє ключову роль у формуванні ефективної системи обліку необоротних активів, забезпечуючи прозорість, контроль і відповідність законодавчим вимогам. Вивчення всіх необхідних методичних положень при організації обліку дозволяє оптимізувати облікові процеси, підвищити якість управлінських рішень і сприяти стабільному розвитку підприємств.

2.2. Методичні аспекти обліку необоротних активів та шляхи їх покращення

Методика обліку необоротних активів є ключовим елементом забезпечення фінансової прозорості та ефективного управління ресурсами підприємства. Її структуроване вивчення за групами (матеріальні та нематеріальні необоротні активи, довгострокові фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість, інші необоротні активи) та за напрямками (визнання, оцінка, амортизація та її методи, вибуття, податкові аспекти обліку необоротних активів) дозволяє не лише зрозуміти особливості обліку, але й розробити рекомендації для його вдосконалення. Узгодженість національних стандартів із міжнародними, використання сучасних технологій та вдосконалення методичної бази сприятимуть підвищенню точності та об'єктивності обліку необоротних активів. Також важливий вплив на методику обліку такої узагальненої облікової категорії як необоротні активи має автоматизація процесів для обліку необоротних активів з інтеграцією функцій переоцінки, амортизації та аналізу.

Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291 для обліку необоротних активів передбачено окремий клас 1 «Необоротні активи» [21] та систему синтетичних рахунків (табл. 2.2). Відповідно до Інструкції № 291 вказано, що: «На рахунках цього класу з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, у довірче управління чи за договором оренди єдиного (цілісного) майнового комплексу» [21].

Оскільки необоротні активи включають десять позицій системи рахунків бухгалтерського обліку, то вважаємо, що методичні аспекти обліку доцільно групувати за їх складовими, враховуючи їхню специфіку, вимоги НП(С)БО та МСФЗ, а також особливості застосування облікових процедур.

Таблиця 2.2

«Відображення необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку

Номер	Назва рахунка	Характеристика
Рахунок 10	Основні засоби	призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих єдиних (цілісних) майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості
Рахунок 11	Інші необоротні матеріальні активи	призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10
Рахунок 12	Нематеріальні активи	призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів
Рахунок 13	Знос необоротних активів	призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та знос (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації
Рахунок 14	Довгострокові фінансові інвестиції	призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо
Рахунок 15	Капітальні інвестиції	призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів
Рахунок 16	Довгострокові біологічні активи	призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів, крім плодоносних рослин, багаторічних насаджень і тварин, які обліковуються на рахунку 10
Рахунок 17	Відстрочені податкові активи	ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок: тимчасові різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді
Рахунок 18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	призначено для обліку дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, для обліку активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, а також для обліку інших необоротних активів, які не знайшли безпосереднього відображення на інших рахунках обліку необоротних активів
Рахунок 19	Гудвіл	призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до НП(С)БО 19 та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства

Сформовано на основі» [21]

На думку З.-М. Задорожного, В. Муравського, Я. Костецького, М. Задорожного чинний План рахунків не відповідає «загальним вимогам до фінансової звітності» [46], а саме НП(С)БО 1. Відтак, колектив авторів пропонує змінити структуру I-го класу рахунків таким чином, щоб:

- ✓ з рахунку 10 «Основні засоби» [21] виокремити на окремий рахунок 19 діючий субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» [21];
- ✓ натомість з діючого рахунку 19 «Гудвіл» [21] забрати цей об'єкт обліку окремим субрахунком до рахунку 12 «Нематеріальні активи» [21] (рис. 2.1).

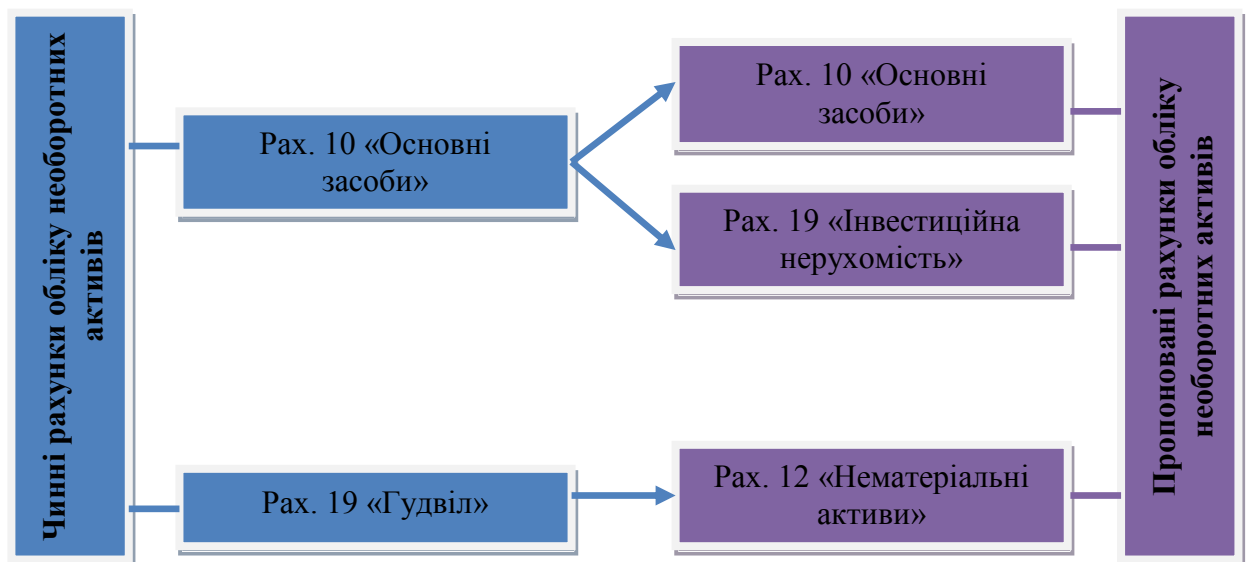


Рисунок 2.1. Схема трансформації рахунків синтетичного обліку необоротних активів, запропонована З.-М. Задорожним, В. Муравським, Я. Костецьким, М. Задорожним [18]

На нашу думку, така пропозиція заслуговує уваги, оскільки виокремлення рахунку щодо інвестиційної нерухомості відповідає особливим методичним підходам, які діють для цієї облікової категорії, про що свідчить окремий НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Крім того, науковці вважають, що «ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації про залишки рахунків синтетичного обліку» [18].

Попереднє вивчення особливостей визнання та оцінки матеріальних «необоротних активів» визначило ряд проблем, а саме:

- недостатнє обґрунтування строків корисного використання;
- складність визначення справедливої вартості в умовах інфляції;
- облік ІНМА як окремої групи часто ускладнюється нечітким розмежуванням із основними засобами.

В методиці обліку матеріальних необоротних активів також існують певні проблемні питання, зокрема в частині реалізації необоротних активів, списання даних активів, а також існує проблема невизначеності документального оформлення операцій з даними активами.

Крім того, на думку Я. Д. Крупки, І. Я. Назарової, Я. А. Порохнавець, О. В. Дубіль визначають проблеми «капіталізації, перетворення витрат в активи підприємства, а також рекапіталізації – наступної стадії перетворення капіталу, коли попередні витрати змінюють свою форму, місце у структурі активів, але ще не впливають на кінцеві фінансові результати діяльності» [29]. Автори вважають, що: «від установленого механізму здійснення процедури капіталізації, визначеної системи обліку може бути одержана різна величина прибутку підприємства» [29].

Для узгодження цього питання пропонуємо в обліковій політиці компанії визначати чіткі критерії капіталізації витрат через рахунок 15 «Капітальні інвестиції» [21], що відповідають нормам НП(С)БО 7 [54], «Методичним рекомендаціям № 561» [39].

Ще однією проблемою, яка потребує вирішення, на думку С. Ф. Легенчука, є «порядок облікового відображення витрат на здійснення ліцензійних або орендних платежів ліцензіатом або орендарем, зокрема, необхідність їх капіталізації або необхідність списання до складу витрат залежно від того, де використовуватиметься одержаний нематеріальний актив. Щодо ліцензійних платежів, то чинним законодавством ... визначені критерії, при виконанні яких в обліку може бути визнаний нематеріальний актив, а дані види платежів мають бути капіталізовані» [31].

О. П. Колісник, М. С. Поліщук вважають, що «іншою проблемою є те, що в літературі не існує єдиної думки про найкорисніший або найдоцільніший метод амортизації основних засобів» [26]. Автори пропонують для вибору методу враховувати:

– «принцип обачності (найбільше принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, за якого нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта)» [26];

– «очікуваний спосіб отримання економічних вигід від використання об'єктів» [26].

На нашу думку, так як амортизація має вплив на формування витрат звітного періоду, то варто при нарахуванні амортизаційних витрат при перенесенні вартості матеріальних і нематеріальних необоротних активів за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» враховувати і функціональне призначення і термін використання об'єктів, і його здатність до морального старіння. Все це впливає на вибір методу амортизації (з прямолінійним або з прискореним розрахунком суми, або збільшеним темпом списання вартості у перші роки, або з можливістю перенесення на витрати вартість відповідно до виробничої потужності тощо), що є дуже важливим моментом для акумулювання витрат у собівартості чи у витратах періоду.

Також існують проблеми щодо відповідності принципу нарахування та відображення вибуття «необоротних активів» [46] у випадку реалізації в межах операційної діяльності згідно з НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [51].

Так, Кафка С. М. зазначає, що: «діючий порядок обліку реалізації необоротних активів потребує уточнення шляхом використання нових термінів і рахунків» [23]. На думку автора, термін «необоротні активи, утримувані для продажу» [51] «має внутрішню суперечність, оскільки необоротні активи придбаваються не для того, щоб їх продавати, а використовувати більше одного року» [23]. Відтак, запропоновано

субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [21] не використовуватися для обліку реалізації «необоротних активів», адже це рахунок для відображення оборотних активів. Натомість, автор пропонує використовувати термін «запаси, отримані від необоротних активів» [23]. Крім того, доцільно субрахунок 286 перейменувати на аналогічну назву.

Колектив авторів із Задорожним З.-М. В погоджується, що: «необхідно внести зміни в методику синтетичного обліку реалізації необоротних матеріальних активів» [18], змінивши назву рахунку 286 на «Запаси, отримані від необоротних активів» [18]. Крім того, науковці пропонують: «обліковувати зазначені операції на рахунках доходів і витрат доцільно через рахунки 71 та 94» [18], тому вважають, що використання таких термінів як «реалізація основних засобів» та «надходження від реалізації необоротних активів», як це «передбачено у звіті про рух грошових коштів за формами № 3 та 3-н, також нелогічно застосовувати» [18]. У відповідності до запропонованих змін, варто також внести зміни у НП(С)БО 9, зокрема статтю 6 «Види запасів» [56] слід доповнити текстом «...запаси, отримані від необоротних активів, вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, які готові до продажу в їхньому теперішньому стані і їх продаж високо ймовірний» [18].

Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук також звертають увагу на те, що: «визначення результату від інвестиційної діяльності передбачає порівняння доходів від інвестиційної діяльності, одержаних в результаті продажу необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів, з собівартістю або залишковою вартістю цих реалізованих активів» [30, с. 104].

На нашу думку, висловлені науковцями пропозиції щодо покращення методики обліку вибуття нематеріальних активів є необхідними і вирішують:

1. Проблему термінології, адже пропозиція змінити цей термін на «запаси, отримані від необоротних активів» [18; 23] обґрунтована, бо при переведенні активів у категорію «для продажу» їх функціональна суть змінюється, і вони фактично стають запасами. Аналогічно, субрахунок 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу» [21] розміщений у класі рахунків оборотних активів, що суперечить логіці, адже до моменту реалізації вони не втрачають свого необоротного характеру.
2. Покращення питання методики обліку доходів і витрат, оскільки відображають необхідність адекватного відображення фінансового результату від реалізації необоротних активів. Водночас існує пропозиція вдосконалити методику обліку інвестиційної діяльності, що передбачає порівняння доходів від продажу необоротних активів із собівартістю чи залишковою вартістю.
3. Проблеми у нормативній базі, оскільки НП(С)БО 9 «Запаси» не враховує специфіку запасів, отриманих від необоротних активів, і потребує доповнення із чітким зазначенням особливостей таких запасів. До того ж форма 3 «Звіт про рух грошових коштів» [46] потребує уточнення, оскільки не відповідає сучасному підходу до відображення подібних операцій у фінансовій звітності.

Окремою проблематикою обліку вибуття необоротних активів є те, що при списанні необоротних активів їх собівартість відображається за субрахунком 976 «Списання необоротних активів» [21], а для фінансових інвестицій використовують субрахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» [21]. Разом з тим, існують різні причини списання, а це і фізичний знос, і моральне старіння, і непридатність до подальшої експлуатації тощо. Однак, на час воєнного стану особливої актуальності набувають питання відображення надзвичайних подій. І, відповідно, у зв'язку з такими випадками на підприємстві пропонуємо вести

відокремлений облік надзвичайних витрат з метою обліку матеріальних втрат та завданої шкоди.

Характеризуючи НП(С)БО 1, Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук Як зазначають: «Відповідно до цього положення та нових затверджених форм звітності, з класифікації вилучено надзвичайну діяльність, яка включала доходи та втрати в наслідок надзвичайних подій. За діючою методикою відмінені раніше введені для цього спеціальні рахунки бухгалтерського обліку» [30, с. 105]: 75 «Надзвичайні доходи» [21]; 95 «Надзвичайні витрати» [21]. Науковці відзначають: «Натомість облік цих доходів та втрат акумулюються в межах рахунків 74 ... 97 ..., які в своїй основній частині є інвестиційними» [30, с. 105].

Таку ж позицію щодо відокремленого обліку витрат, доходів, які виникають внаслідок надзвичайних подій висловлює З.-М. В Задорожний з колективом авторів: «У зв'язку з веденням воєнних дій на території України, які теж відносяться до надзвичайних подій, утрати багатьох підприємств є суттєвими, особливо в східних і південних регіонах України. Думається, обґрунтованим було б на цьому субрахунку відображати лише надзвичайні витрати, пов'язані з вибуттям необоротних активів» [18].

Також існує проблема документування операцій з надходженням та рухом необоротних активів. На дану проблему вказують ряд авторів. Так, З.-М. Задорожний, В. Муравський, Я. Костецький, М. Задорожний зазначають, що попри те, що Наказ № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [72], досі чинним є Наказ № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [71]. Відтак, «нині підприємства можуть оформлювати рух щодо надходження, списання й іншого переміщення основних засобів розробленими самостійно формами, які будуть мати реквізити первинних документів» [18]. Разом з тим, колектив авторів акцентує увагу на те, що у цьому документі зазначено, що «типові форми можуть застосовуватися будь-якими юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і

форм власності» [71]. Це означає, що при необхідності, підприємство може використовувати ці типові форми.

Разом з тим, погоджуємось з О. П. Колісник, М. С. Поліщук, що «потребують вдосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів ... окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються; наприклад, це такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби» [26].

Окремою проблемою є документальне оформлення операцій з нематеріальними активами. Погоджуємось з думкою В. В. Ясишеної, що «для ведення первинного обліку НМА відомо багато варіантів, що одночасно ускладнює процес документування, через те, що первинні форми частково зібрані в декількох законодавчо-нормативних документах, а деякі з них є застарілими» [92]. Тому дане питання потребує подальших досліджень та законодавчого врегулювання в контексті затвердження нових типових форм щодо обліку основних засобів, ІНМА, нематеріальних активів та інших необоротних активів, адже ці господарські засоби є основним капіталом власника і повинні піддаватись чіткому контролю, в тому числі через документування операцій в системі обліку.

Визначенням методичних підходів щодо обліку нерухомості займались такі вчені як: О. В. Усатенко [83], І.А. Юхименко-Назарук [89] – узагальнили напрями обліку нерухомості та перспективи розвитку методики обліку цих активів; Л.Т. Богуцька [4] – досліджувала організаційні та методичні положення облікової політики в контексті інвестиційної нерухомості; Н. Ф. Яремчук [91] – узагальнив організаційні підходи в частині облікової політики щодо нерухомості підприємства; Чудовець В. В., Шурановська І. В. [87] – займалися гармонізацією обліку інвестиційної нерухомості за НП(С)БО та міжнародними стандартами.

Аналіз цих досліджень дозволив виявити низку проблем в обліку інвестиційної діяльності, зокрема: проблеми в процесі визнання відповідно

до НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [53] та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [64]; недостатньо обґрунтовані умови вибору між моделями оцінки інвестиційної нерухомості («модель справедливої вартості або модель собівартості» [53]; відсутність активного ринку для визначення справедливої вартості в Україні; проблемні питання у відокремленому обліку доходів і витрат від використання інвестиційної нерухомості.

Узагальнені методичні аспекти обліку інвестиційної нерухомості представлено на рис. 2.2.

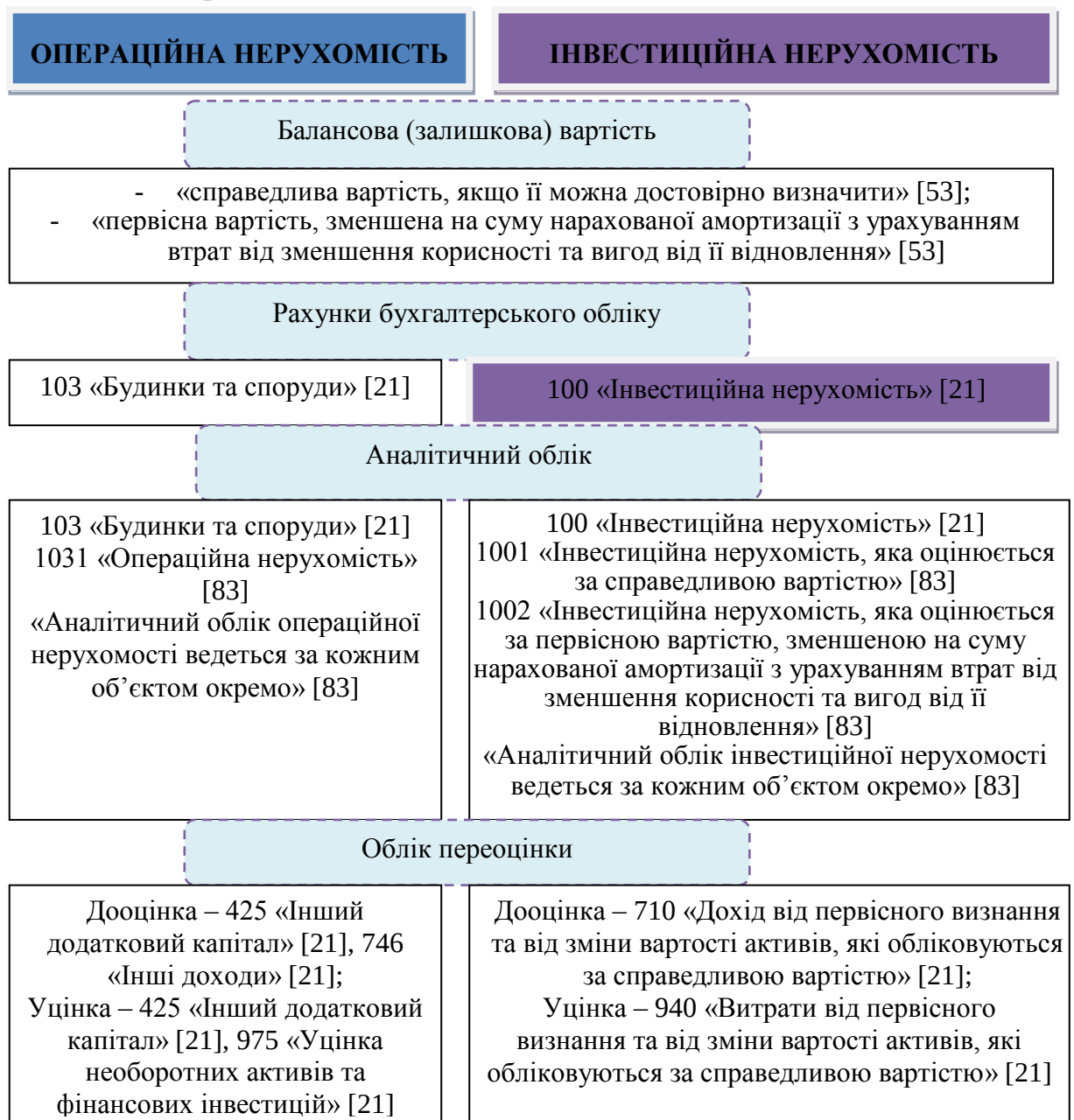


Рисунок 2.2. «Теоретико-методологічні аспекти бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості» [83], сформовані О. В. Усатенко

2.3. Порядок відображення інших необоротних активів у системі обліку та в звітності

Методичні аспекти обліку довгострокової дебіторської заборгованості» охоплюють:

- визнання дебіторської заборгованості у складі необоротних активів відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та МСФЗ 9;
- розрахунок дисконтування майбутніх грошових потоків;
- оцінка ризику неповернення боргу та порядок обліку списання сумнівної та безнадійної заборгованості.

За цими напрямками обліку можна виділити наступні проблеми:

- 1) відсутність чіткої методики обліку дисконтування;
- 2) труднощі з визначенням ринкової ставки дисконту.

Облікові аналітики відзначають, що «питання дисконтування в українських реаліях протягом останнього року постає досить гостро» [76]. Ускладнюють ситуацію неузгодження між спеціальними НП(С)БО 10, 11, 13 та відсутність роз'яснень Міністерства фінансів щодо цього питання.

Таким чином, аналізуючи діючу методику обліку довгострокової дебіторської заборгованості, можна стверджувати:

- ✓ «НП(С)БО та Мінфін не встановлюють методології визначення справедливої та амортизованої собівартості фінансових зобов'язань» [76];
- ✓ «немає роз'яснень контролюючих органів або практики дисконтування, тобто підприємство не зобов'язане самостійно визначати методологію оцінки фінансових зобов'язань» [76];
- ✓ «визначення національного П(С)БО не дозволяє застосувати для П(С)БО-дисконтування правила МСФЗ» [76].

Річ у тім, що згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [48]: «довгострокові фінансові зобов'язання обліковуються за теперішньою вартістю» [48].

Водночас НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [50] вимагає оцінки фінансових зобов'язань за амортизованою собівартістю. При чому визначення теперішньої вартості ускладнюється відсутністю єдиного підходу до вибору ставки дисконтування та її подальшого перегляду.

Крім того, існують відмінності між НП(С)БО та МСФЗ у цій обліковій ділянці. Так, у системі МСФЗ дисконтування зобов'язань реалізується через застосування «ефективної ставки відсотка для амортизації дисконту» [44]. Водночас національні стандарти не встановлюють чіткої методології такого підходу, що ускладнює адаптацію до міжнародних практик. Міністерство фінансів не надає чітких рекомендацій щодо застосування дисконтування, що змушує підприємства використовувати власну методологію, часто спираючись на МСФЗ або внутрішні політики.

Разом з тим, вважаємо, що є певні ризики застосування теперішньої вартості, адже обчислення теперішньої вартості на кожен дату балансу через зміни ринкових ставок відсотка може створювати значні коливання у фінансових звітах, що не завжди відповідає економічній сутності зобов'язань.

Виходячи з окреслених методичних аспектів, рекомендуємо наступні шляхи покращення методики обліку довгострокової дебіторської заборгованості:

- 1) рекомендується адаптувати принципи МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», що передбачають: первісне визнання довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю; подальшу оцінку за амортизованою собівартістю із застосуванням ефективної ставки відсотка;
- 2) Мінфін має розробити чіткі методичні рекомендації щодо вибору ставки дисконтування, яка може базуватися на середньозваженій ринковій ставці або ставці, зазначеній у договорі;
- 3) у НП(С)БО 13 необхідно передбачити чіткі правила розрахунку амортизованої собівартості.

Таким чином, уніфікація підходів до обліку довгострокової заборгованості сприятиме підвищенню прозорості фінансової звітності та її відповідності МСФЗ, а застосування ефективної ставки для амортизації дисконту дозволить уникнути необґрунтованих переоцінок та забезпечить стабільність облікових даних. Крім того, вважаємо, що Використання теперішньої вартості для первісної оцінки з подальшим обліком за амортизованою собівартістю є оптимальним підходом, який узгоджується з міжнародними практиками та враховує особливості національних стандартів.

До основних проблем обліку довгострокових фінансових інвестицій варто віднести:

- складність оцінки вартості інвестицій через недостатню розвиненість ринкових механізмів;
- ризик недооцінки чи переоцінки інвестицій через нестабільність економіки;
- проблемне використання на практиці методу участі в капіталі в умовах високого ризику та економічних загроз.

Складність оцінки та обліку довгострокових фінансових інвестицій полягає в багатоваріантності методів обліку залежно від умов та мети утримання даних необоротних активів. Крім того, на спостерігається негативна тенденція уникнення застосування «методу участі в капіталі» [49] через ймовірність отримати подвійні втрати в умовах підвищеного ризику ведення бізнесу, тому використовують інші методи оцінки та обліку довгострокових фінансових інвестицій, зокрема «за справедливою вартістю» [49] або «за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції» [49].

Облік відстрочених податкових активів здійснюється за такими напрямками:

- визнання відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» та МСБО 12 «Податки на прибуток»;
- облік тимчасових різниць між бухгалтерським і податковим обліком;

— визначення строків використання податкових активів.

Разом з тим, дослідження вказують на дві основні проблеми в процесі обліку та оцінки на дату балансу тимчасових різниць:

- 1) неповна інформація щодо розрахунку майбутніх економічних вигод;
- 2) труднощі прогнозування реалізації податкових активів у майбутньому.

Варто відзначити, що гудвіл як складова частина необоротних активів відповідно до Податкового Кодексу України відноситься в склад нематеріальних активів. Нормативно-правове регулювання оцінки та обліку гудвілу проводиться на базі НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [57] і МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [64].

Відповідно до чинного Плану рахунків та Інструкції № 291 гудвіл відображається на рахунку 19 «Гудвіл» [21], який «призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до НП(С)БО 19, та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, порядок обліку та списання якого визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності» [21].

Аналіз діючої методики показав, що в системі рахунків відображається інформація з позитивного гудвілу. Проте слушною є думка Ю. А. Судин про те, що в системі рахунків та у пунктах НП(С)БО не передбачено методики обліку негативного гудвілу. Тому автор пропонує: «для позначення негативного гудвілу використати антонімічне поняття бедвіл, яке позначає ситуацію, коли при відчуженні підприємства різниця між ціною угоди і вартістю активів має від'ємне значення... і, враховуючи те, що гудвіл відображається в обліку та звітності як актив, справедливим буде визначення бедвілу як пасиву» [81].

Також погоджуємось з думкою І. Л. Грабчук, Н. Л. Хоцькою, які зауважують: «більшість складових технологічного гудвілу наразі

відображаються на субрахунках рахунку 12, проте промисловий та науковий потенціал підприємства не знаходить на даному рахунку свого відображення, оскільки, як професійні, так і особисті якості персоналу, не може вважатись активом підприємства» [9]. В Україні згідно з НП(С)БО 19 гудвіл як об'єкт обліку визначають лише в процесі об'єднання підприємств. Аналогічний порядок визначено у МСФЗ 3, проте його вартість формують за характеристиками нематеріальних активів. О. М. Єремян, Л. І. Бойко відзначають: «Міжнародні норми містять два методу обліку гудвілу – пропорційний і за справедливою вартістю. Водночас в Україні, не дивлячись на позитивні зрушення з цього питання, стандарти не містять подібних методик розрахунку й оцінки гудвілу» [13].

Погоджуємось з думкою З.-М. В. Задорожного, В. В Ясишеної, та вважаємо, що, враховуючи попередні пропозиції щодо перегруповання рахунків в частині відокремленого обліку інвестиційної нерухомості, натомість внесення гудвілу у склад нематеріальних активів, необхідно також внести зміни у розділ 1 «Приміток до річної фінансової звітності» [46], а саме замінити назву розділу 1 форми № 5 «Нематеріальні активи» [46] на «Нематеріальні активи та гудвіл» [97]. Ці зміни обґрунтовані тим, що: «в цьому розділі розкривається інформація про нематеріальні активи, які згідно з Планом бухгалтерського обліку обліковуються на рахунку 12 та гудвіл, який обліковується на іншому рахунку 19. Також, слід зазначити, що методологічні принципи бухгалтерського обліку і гудвілу інформація та розкриття бухгалтерської інформації у фінансовій звітності окремо регулюються різними стандартами, а саме НП(С)БО 8 та МСБО 19» [97].

Отже, методика обліку необоротних активів має бути гнучкою та відповідати сучасним викликам бізнес-середовища. Кожна група необоротних активів вимагає унікального підходу до визнання, оцінки, надходження, амортизації та вибуття. Узгодженість із МСФЗ, автоматизація процесів обліку та адаптація до економічних умов сприятимуть підвищенню точності та ефективності обліку необоротних активів.

Висновки до розділу 2

1. Метою організації бухгалтерського обліку необоротних активів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб.

2. Обґрунтовано, що облікова політика підприємства як регулятор обліку необоротних активів повинна визначати правила та методи, що використовуються для обліку необоротних активів в чинному законодавстві та враховують спеціальні умови ведення діяльності, зокрема:

- методи оцінки (первісна, справедлива, ліквідаційна вартість);
- методи амортизації (прямолінійний, прискорений, виробничий та ін.);
- порядок переоцінки та знецінення;
- вибір критеріїв визнання та відображення активів у балансі;
- підходи до оцінки ліквідаційної вартості та строку корисної експлуатації.

3. Дослідження питань організації обліку щодо необоротних активів вказують на те, що у процесі формування та реалізації облікової політики підприємства стикаються з низкою викликів: 1. Суб'єктивність оцінок, так як облікова політика залежить від управлінських рішень, які можуть бути спрямовані на досягнення певних цілей (зменшення податкових зобов'язань, покращення фінансових показників). 2. Різниця між стандартами, оскільки необхідність одночасного врахування вимог НП(С)БО та МСФЗ створює складнощі в інтеграції правил обліку. 3. Часті зміни законодавства, адже регулярне оновлення нормативної бази потребує адаптації облікової політики, що вимагає додаткових ресурсів. 4. Недостатність методичних рекомендацій – окремі аспекти, зокрема оцінка певних нематеріальних активів, залишаються недостатньо врегульованими на законодавчому рівні.

4. На думку науковців чинний План рахунків не відповідає «загальним вимогам до фінансової звітності» [46], а саме НП(С)БО 1. Відтак, пропонуємо змінити структуру I-го класу рахунків таким чином, щоб: з рахунку 10 «Основні засоби» [21] виокремити на окремий рахунок 19 діючий субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» [21]; натомість з діючого рахунку 19 «Гудвіл» [21] забрати цей об'єкт обліку окремим субрахунком до рахунку 12 «Нематеріальні активи» [21]. На нашу думку, така пропозиція заслуговує уваги, оскільки виокремлення рахунку щодо інвестиційної нерухомості відповідає особливим методичним підходам, які діють для цієї облікової категорії, про що свідчить окремий НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Крім того, науковці вважають, що «ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації про залишки рахунків синтетичного обліку» [18].

5. На нашу думку, так як амортизація має вплив на формування витрат звітного періоду, то варто при нарахуванні амортизаційних витрат при перенесенні вартості матеріальних і нематеріальних необоротних активів за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» враховувати і функціональне призначення і термін використання об'єктів, і його здатність до морального старіння. Все це впливає на вибір методу амортизації (з прямолінійним або з прискореним розрахунком суми, або збільшеним темпом списання вартості у перші роки, або з можливістю перенесення на витрати вартість відповідно до виробничої потужності тощо), що є дуже важливим моментом для акумулювання витрат у собівартості чи у витратах періоду.

6. Також існують проблеми щодо відповідності принципу нарахування та відображення вибуття необоротних активів у випадку реалізації в межах операційної діяльності згідно з НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [51]. Запропоновані ряд рекомендацій щодо покращення методики обліку реалізації необоротних активів. На нашу

думку, висловлені науковцями пропозиції щодо покращення методики обліку вибуття нематеріальних активів є необхідними і вирішують: 1. Проблему термінології, адже пропозиція змінити цей термін на «запаси, отримані від необоротних активів» [18; 23] обґрунтована, бо при переведенні активів у категорію «для продажу» їх функціональна суть змінюється, і вони фактично стають запасами. 2. Покращення питання методики обліку доходів і витрат. 3. Проблеми у нормативній базі, оскільки НП(С)БО 8 та форма 3 «Звіт про рух грошових коштів» [46] потребують уточнення.

7. Окремою проблематикою обліку вибуття необоротних активів є те, що при списанні необоротних активів їх собівартість відображається за субрахунком 976 «Списання необоротних активів» [21], а для фінансових інвестицій використовують субрахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» [21]. Разом з тим, існують різні причини списання, а це і фізичний знос, і моральне старіння, і непридатність до подальшої експлуатації тощо. Однак, на час воєнного стану особливої актуальності набувають питання відображення надзвичайних подій. І, відповідно, у зв'язку з такими випадками на підприємстві пропонуємо вести відокремлений облік надзвичайних витрат з метою обліку матеріальних втрат та завданої шкоди.

8. Також існує проблема документування операцій з надходженням та рухом необоротних активів. На дану проблему вказують ряд авторів. Окремою проблемою є документальне оформлення операцій з нематеріальними активами. Тому дане питання потребує подальших досліджень та законодавчого врегулювання в контексті затвердження нових типових форм щодо обліку основних засобів, ІНМА, нематеріальних активів та інших необоротних активів, адже ці господарські засоби є основним капіталом власника і повинні піддаватись чіткому контролю, в тому числі через документування операцій в системі обліку.

9. Аналіз цих досліджень дозволив виявити низку проблем в обліку інвестиційної діяльності, зокрема: проблеми в процесі визнання відповідно

до НП(С)БО 32 та МСБО 40; недостатньо обґрунтовані умови вибору між моделями оцінки інвестиційної нерухомості («модель справедливої вартості або модель собівартості» [53]; відсутність активного ринку для визначення справедливої вартості в Україні; проблемні питання у відокремленому обліку доходів і витрат від використання інвестиційної нерухомості.

10. Аналіз методики обліку довгострокової дебіторської заборгованості дав змогу виокремити низку проблемних питань: а) відсутність чіткої методики обліку дисконтування; б) труднощі з визначенням ринкової ставки дисконту. Виходячи з окреслених методичних аспектів, пропонуємо: 1) адаптувати принципи МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», що передбачають: первісне визнання довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю; 2) подальшу оцінку проводити за амортизованою собівартістю із застосуванням ефективної ставки відсотка; 3) Мінфін має розробити чіткі методичні рекомендації щодо вибору ставки дисконтування, яка може базуватися на середньозваженій ринковій ставці або ставці, зазначеній у договорі; 4) у НП(С)БО 13 необхідно передбачити чіткі правила розрахунку амортизованої собівартості.

11. До основних проблем обліку довгострокових фінансових інвестицій варто віднести: складність оцінки вартості інвестицій через недостатню розвиненість ринкових механізмів; ризик недооцінки чи переоцінки інвестицій через нестабільність економіки; проблемне використання на практиці методу участі в капіталі в умовах високого ризику та економічних загроз.

12. Аналіз діючої методики показав, що в системі рахунків відображається інформація з позитивного гудвілу, проте в системі рахунків та у пунктах НП(С)БО не передбачено методики обліку негативного гудвілу. Також вважаємо, що, враховуючи попередні пропозиції щодо перегрупування рахунків, необхідно також внести зміни у розділ 1 Приміток, а саме замінити назву розділу 1 форми № 5 «Нематеріальні активи» [46] на «Нематеріальні активи та гудвіл» [97].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Організація проведення аналізу необоротних активів

В умовах високотехнічного розвитку виробництва і прогресивності необоротних активів, зокрема в будівельній галузі, функціональну корисність та технічний стан необоротних активів визначають за потенційними можливостями ефективного використання засобів праці, базуючись на його потужності та високого рівня фондовіддачі. Виходячи з цього, виникає потреба в аналізі необоротних активів підприємства, щоб оперативно оцінювати фізичний та моральний стан господарських засобів, моніторити рівень технічного забезпечення виробництва, використання технологій в процесі виконання робіт чи надання послуг, а також давати оцінку впливу технологій на обсяг виробництва, рівень собівартості продукції, робіт, послуг і, як наслідок, на кінцевий результат – прибуток або збиток.

Погоджуємось з А. М. Савченко, М. С. Олянецька, які вважають, що «незважаючи на достатню кількість публікацій, присвячених питанням аналізу необоротних активів, потреба у подальших дослідженнях зумовлюється необхідністю вдосконалення аналітичного забезпечення управління необоротними активами підприємства в аспекті пошуку резервів підвищення ефективності їх використання» [78]. На нашу думку, більшість дослідників значну увагу звертають на аналіз матеріальних та нематеріальних необоротних активів, які займають вагомую частку в необоротних активах будь-якої організації чи підприємства, однак подальшого дослідження потребують питання узагальнення методики аналізу поетапного проведення аналізу за всіма об'єктами необоротних активів, які визначені в НП(С)БО, обліку та у фінансовій звітності, а також визначення методики інтегральної оцінки за всіма показниками.

Таким чином, методика аналізу необоротних активів та його має врахувати базові положення для його проведення (рис. 3.1).

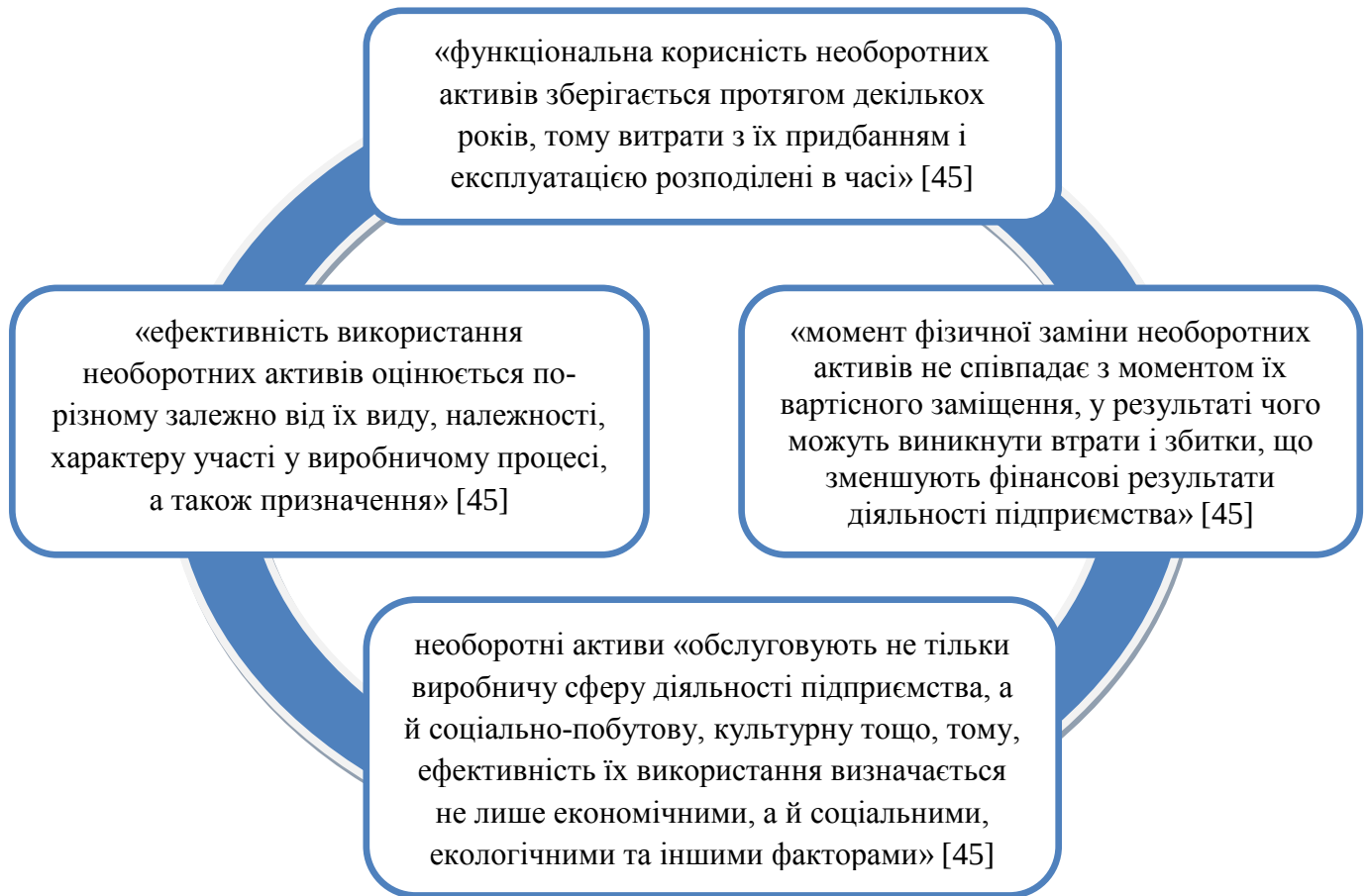


Рисунок 3.1. Положення для здійснення аналізу необоротних активів [45]

Варто відзначити, що О. О. Адлер, О. Й. Лесько пропонують аналіз проводити за показниками фінансової звітності, в тому числі «аналіз складу, структури і динаміки майна підприємства та джерел його формування» [1, с. 69] та оцінку «ефективності використання майна та оптимальності структури капіталу підприємства» [1, с. 69]. Автори зазначають, що «складові фінансової звітності містять інформацію щодо основної діяльності підприємства за звітний та попередній періоди, відображають зміст облікової політики, що дає можливість отримувати якісні результати аналізу господарської діяльності підприємства». На нашу думку, з метою підвищення оперативності аналізу варто також використовувати проміжні облікові дані, що формуються в автоматизованій системі обліку на рахунках та в реєстрах.

Н.Ю. Єршова, О.В. Портна відзначають, що «мета аналізу необоротних активів підприємства полягає у кількісному та якісному оцінюванні складу, структури та їх динаміки, оцінюванні забезпеченості й ефективності використання основних засобів у виробничому процесі та пошуку потенційних можливостей підвищення фондівіддачі і покращання технічної оснащеності виробництва за умови найбільш інтенсивного використання основних засобів» [14]. Подібна методика аналізу необоротних активів представлена у праці Н.А. Волковлі, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. [12]. Автори пропонують проводити «загальну оцінку стану основних засобів та аналіз ефективності їх використання з метою пошук резервів підвищення ефективності використання основного майна» [12, с. 122].

Систематизуючи думки вчених, можна визначити, що аналіз «необоротних активів» є важливим інструментом оцінки ефективності управління майновими ресурсами підприємства (рис. 3.2).



Рисунок 3.2. Аналіз необоротних активів як інструмент оцінки ефективності управління основним майном підприємства

Узагальнивши економічні підходи в контексті аналізу необоротних активів, вважаємо, що мета аналізу необоротних активів полягає у забезпеченні обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективного використання, оновлення, вибуття та інвестування в необоротні активи з метою підвищення їхнього внеску у фінансові результати та стійкість підприємства.

На рис. 3.3 представлено шляхи щодо покращення організації та методики аналізу необоротних активів.

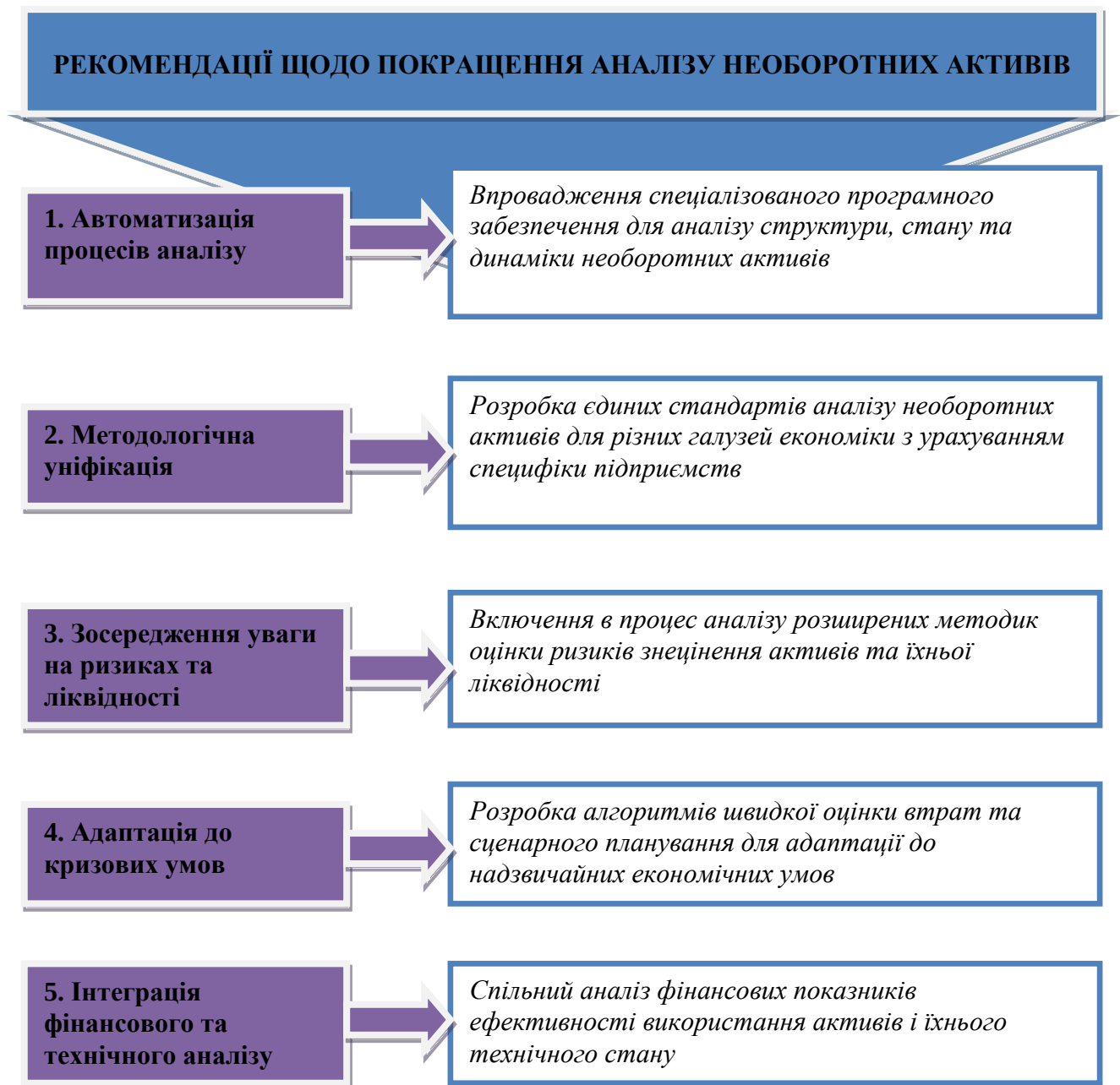


Рисунок 3.3. Напрями покращення аналізу необоротних активів

Таким чином, запропоновані шляхи вдосконалення методів аналізу, що пов'язані з автоматизацією, уніфікацією аналітичних процедур, адаптованих до кризових умов, сприятимуть інтеграції різних видів аналізу для підвищення його точності та корисності в прийнятті управлінських рішень.

Як бачимо, аналіз необоротних активів для стабільних економічних умов спрямований на:

- 1) підвищення ефективності використання:
 - ✓ оцінка коефіцієнтів зносу, придатності та амортизації активів;
 - ✓ оптимізація процесу оновлення необоротних активів для підвищення продуктивності;
- 2) оцінку впливу на фінансові результати:
 - ✓ аналіз витрат на утримання та амортизацію активів щодо їхнього внеску у формування прибутку;
- 3) планування інвестицій:
 - ✓ розробка довгострокових інвестиційних планів для модернізації, впровадження нових технологій чи розширення виробничих потужностей;
- 4) ризик-менеджмент:
 - ✓ визначення ризиків знецінення через ринкові коливання чи технологічне старіння;
- 5) підтримка фінансової стабільності:
 - ✓ контроль за дотриманням норм ліквідності активів та їх відповідності цілям підприємства.

Однак, організація аналізу необоротних активів в умовах війни, економічних ризиків і загроз, має свої особливості. На наш погляд, аналіз необоротних активів у цих умовах повинен бути спрямований на:

- 1) оцінку втрат та пошкоджень:
 - ✓ ідентифікація необоротних активів, які постраждали внаслідок бойових дій чи економічних потрясінь;

- ✓ розробка заходів для компенсації збитків (страхування, державна допомога, кредити);
- 2) оцінку ліквідності та можливості мобілізації ресурсів:
- ✓ визначення активів, які можуть бути реалізовані без значної втрати їхньої вартості для підтримки фінансової стійкості підприємства;
- 3) оптимізацію витрат на утримання та модернізацію:
- ✓ виявлення надлишкових чи застарілих активів для їхнього вибуття чи консервації;
 - ✓ оцінка доцільності капітальних інвестицій з урахуванням обмежених ресурсів.
- 4) фінансове планування:
- ✓ прогнозування можливого знецінення активів через макроекономічні ризики (інфляція, валютні коливання);
- 5) підготовку до відновлення діяльності:
- ✓ визначення пріоритетних активів для швидкого запуску виробництва після стабілізації ситуації.

Таким чином, аналіз необоротних активів є стратегічним інструментом управління підприємством, метою якого є забезпечення ефективного використання ресурсів для досягнення довгострокових цілей. До того ж, якщо у звичайних умовах основним завданням аналізу необоротних активів є підвищення ефективності використання активів, планування інвестицій та мінімізація ризиків, то в умовах війни та ризиків пріоритетами є оцінка втрат, підтримка фінансової стійкості та підготовка до відновлення діяльності.

3.2. Методика аналізу необоротних активів

Необоротні активи для будь якої організації чи підприємства є матеріально-технічною базою для виконання основної та загальногосподарської діяльності, фундаментом його технічного розвитку та вдосконалення процесу виробництва з метою розвитку та збільшення конкурентоздатності на довготривалу перспективу.

Зауважимо, що аналіз необоротних активів у будівництві має специфічні особливості, зумовлені характером будівельної галузі, тривалими виробничими циклами, специфікою використання необоротних активів і високими капітальними вкладеннями. Основні особливості методики проведення аналізу необоротних активів в будівництві представлено на рис. 3.4.



Рисунок 3.4. Вплив галузевих особливостей в будівництві на методику проведення аналізу необоротних активів

Таким чином, будівельні організації повинні враховувати особливості ведення господарської діяльності на визначення системи показників та факторів, що мають істотний вплив на ефективність використання необоротних активів як основного майна, та проводити економічне трактування результатів аналізу, зважаючи на умови ведення діяльності в будівництві.

Для покращення аналізу необоротних активів в будівництві, зважаючи на основні чинники, які мають вплив на використання зазначених активів у діяльності, пропонуємо врахувати наступні рекомендації:

- 1) використовувати програмні продукти для відстеження стану та переміщення активів між будівельними майданчиками;
- 2) проводити аналіз за основними напрямками: ефективність використання техніки, ліквідність незавершеного будівництва, планування модернізації активів;
- 3) розробляти сценарії для оцінки ризиків простою техніки, затримки будівництва чи зміни нормативної бази;
- 4) аналізувати витрати на утримання та ремонти техніки, порівнюючи їх із вартістю оренди чи заміни обладнання
- 5) запровадити моніторинг термінів завершення проектів та їх впливу на ліквідність і фінансові показники підприємства.

Отже, особливості проведення аналізу необоротних активів у будівництві пов'язані з інтенсивним використанням техніки, довгостроковістю проектів і високим ризиком затримок. Ефективний аналіз має враховувати стан техніки, структуру активів, терміни завершення проектів і галузеві ризики для забезпечення фінансової стабільності та довгострокового розвитку підприємства.

«Аналіз використання необоротних активів починається з оцінки забезпеченості підприємства основними засобами, інших необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами» [78]. На цьому етапі необхідно вивчити «динаміку обсягу, складу і структури необоротних

активів, їх технічний стан за класифікаційними групами» [78].

Аналіз обсягу, динаміки, складу і структури необоротних активів Пересувної механізованої колони 12 представлено у табл. 3.1 і рис. 3.5.

Таблиця 3.1

Аналіз обсягу, динаміки, складу і структури необоротних активів Пересувної механізованої колони 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>	<i>4828,00</i>	<i>22,71</i>	<i>4646,00</i>	<i>18,28</i>	<i>-182,00</i>	<i>-4,43</i>
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>	<i>16428,00</i>	<i>77,29</i>	<i>20767,00</i>	<i>81,72</i>	<i>+4339,00</i>	<i>+4,43</i>
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

З проведених розрахунків видно, що на кінець 2023 року відбулось несуттєве зниження балансової вартості «необоротних активів» [34], а саме на -183 тис. грн., в порівнянні з попереднім 2022 роком. Насамперед це пов'язано з тим, що необоротні матеріальні та нематеріальні активи ПМК 12 мають суттєвий фізичний знос (рис. 3.6), особливо в частині матеріальних необоротних активів (79 %), що може негативно впливати на їх придатність до використання у будівельних процесах фірми, а також на рівень фінансового стану та балансову вартість, в цілому.

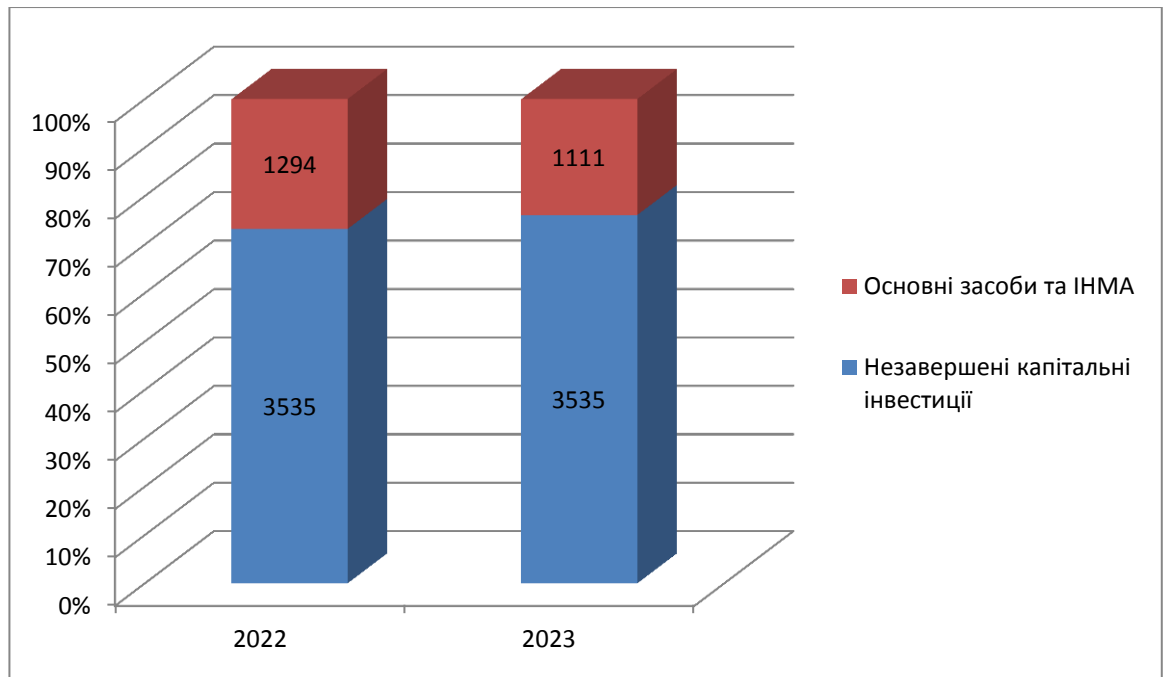


Рисунок 3.5. Динаміка необоротних активів Пересувної механізованої колони 12 за період 2022-2023 рр.

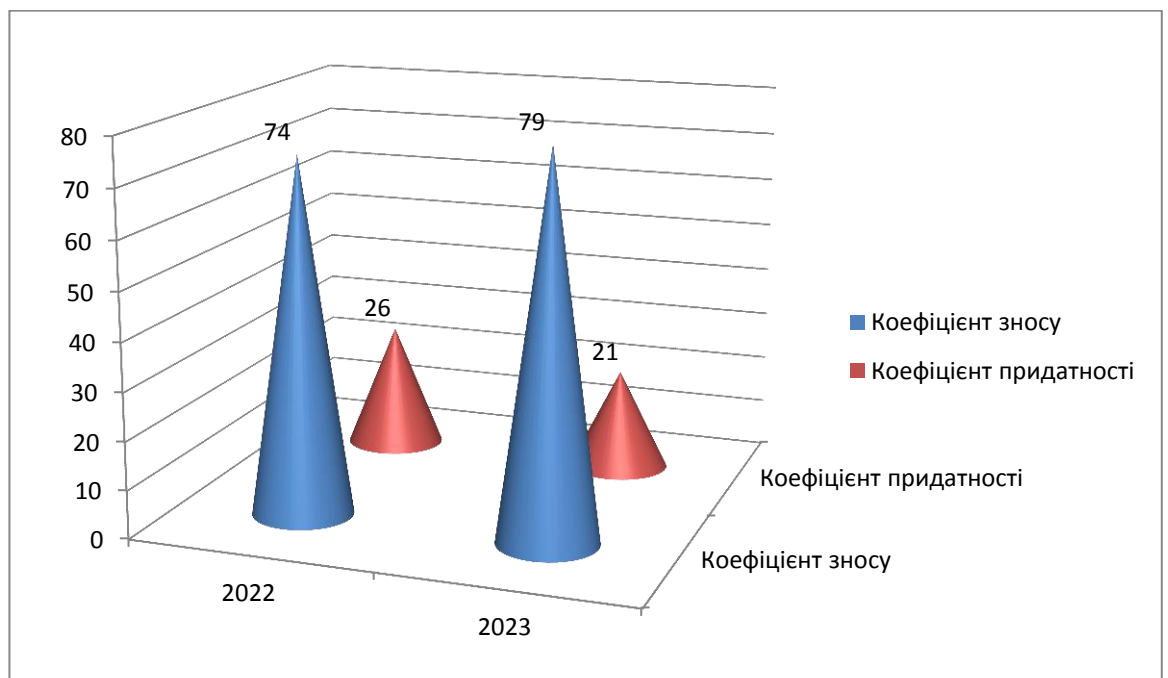


Рисунок 3.6. Динаміка фізичного стану необоротних активів Пересувної механізованої колони 12 за період 2022-2023 рр.

Знос необоротних активів Пересувної механізованої колони 12 у 2023 році становив 79 %, хоча в попередньому аналогічному періоді рівень зносу був 71 %, однак це відображає значний рівень фізичного зносу, при тому, що в останні періоди спостерігається також негативна тенденція в динаміці

первісної вартості необоротних активів, тобто діючі об'єкти необоротних активів поступово зношуються, а у розвиток матеріально-технічної бази та придбання нових технологій підприємство не вкладає достатньо коштів.

Отже, стан забезпечення необоротними активами ПМК 12 демонструє тенденції до погіршення через значний рівень фізичного зносу та відсутність інвестицій у їх оновлення. У поточних умовах важливо запровадити системні зміни в політиці управління необоротними активами для забезпечення стабільності операційної діяльності, збереження конкурентоспроможності та забезпечення фінансової стійкості підприємства на довгострокову перспективу.

На нашу думку, для поліпшення стану необоротних активів доцільно врахувати наступні рекомендації:

1. Інвестування в оновлення активів: запровадити програму поступового оновлення парку техніки та інших матеріальних необоротних активів. Фінансування можна здійснювати за рахунок лізингу, кредитних ресурсів або державних програм підтримки будівельної галузі.
2. Оцінка модернізації: провести техніко-економічне обґрунтування модернізації існуючих основних засобів. Це дозволить збільшити їх термін корисного використання та ефективність у виробничих процесах.
3. Моніторинг і планування витрат на ремонти: Зосередитися на підвищенні ефективності використання старих активів через чітке планування та контроль витрат на ремонти й технічне обслуговування.
4. Впровадити сучасні системи управління активами (Asset Management Systems) для більш точного відстеження стану необоротних активів, планування їх оновлення та оптимізації витрат.
5. Залучення інвестицій: розробити стратегію залучення інвесторів, підкреслюючи потребу в модернізації необоротних активів для зростання ефективності виробництва.

Висновки до розділу 3

Аналіз стану забезпечення необоротними активами ПМК 12 за період 2022–2023 років свідчить про декілька ключових тенденцій і проблем:

1. Зменшення балансової вартості необоротних активів: несуттєве зниження балансової вартості на 183 тис. грн. (-1,2%) за рік свідчить про відсутність оновлення матеріальних і нематеріальних активів. Це зниження вказує на поступову втрату виробничого потенціалу через фізичне та моральне старіння активів.
2. Високий рівень фізичного зносу: рівень фізичного зносу матеріальних необоротних активів зріс із 71% у 2022 році до 79% у 2023 році. Такий високий показник свідчить про обмежену придатність основних засобів до використання в будівельних процесах. Це може знижувати ефективність виробничої діяльності, збільшувати витрати на ремонт та обслуговування техніки, а також підвищувати ризики виробничих збоїв.
3. Негативна динаміка первісної вартості: відсутність інвестицій у придбання нових технологій і модернізацію основних засобів вказує на невідповідність структури необоротних активів сучасним вимогам будівельної галузі. Це створює ризики для подальшого розвитку підприємства, оскільки старіючі активи знижують конкурентоспроможність.
4. Вплив на фінансовий стан: зростання зносу та зниження вартості необоротних активів негативно впливають на загальний фінансовий стан підприємства, зменшуючи його потенціал для залучення інвестицій і кредитування. Балансова вартість активів поступово втрачає свою рентабельність, що може обмежувати можливості підприємства в довгостроковій перспективі.

ВИСНОВКИ

1. Необоротні активи, як складова економічної та бухгалтерської науки, мають стратегічне значення для підприємств, оскільки визначають виробничі можливості та довгострокову фінансову стійкість господарської діяльності. В економічній теорії ці активи асоціюються з поняттям «засоби праці» і виступають матеріальною основою виробничих процесів. Основна відмінність необоротних активів від оборотних полягає в характері їх участі у виробничому циклі. Якщо оборотні активи споживаються повністю протягом одного циклу, то необоротні активи зберігають свою фізичну форму, переносячи вартість на продукцію частинами через амортизацію.

2. У бухгалтерському обліку термін «необоротні активи» набуває специфічного значення в контексті фінансової звітності, управління активами та їх амортизації. Його розвиток пов'язаний із гармонізацією міжнародних стандартів та еволюцією національних систем обліку. Сутність необоротних активів полягає у створенні довгострокової економічної вигоди, що відрізняє їх від поточних ресурсів підприємства.

3. Розуміння економічної сутності та бухгалтерського трактування необоротних активів має важливе значення для розробки методології обліку, яка відповідає сучасним вимогам і викликам економіки, забезпечуючи достовірну оцінку фінансового стану та результатів діяльності підприємства. Запропоновано авторський підхід до визначення поняття «необоротні активи» як об'єкта обліку і звітності через його структуру та змістове наповнення згідно з чинними нормами НП(С)БО та МСФЗ, а саме: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових компонентів, які спрямовані на використання у виробничо-господарській діяльності, або ж утримуються підприємством, для отримання економічних та інших вигод на період більше 12 місяців або операційного циклу, якщо він більший за рік. Дане визначення відображає зміст та структуру необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку для ефективного використання та управління.

4. Міжнародна класифікація активів та їх структурне групування має важливе значення для формування облікової політики підприємств, гармонізації національних стандартів із міжнародними та об'єктивного відображення фінансового стану компаній у звітності. У системі національного обліку активи поділяються на необоротні активи та оборотні, що відповідає міжнародним стандартам обліку і звітності, дозволяє чітко структурувати їх за строковими критеріями використання, ліквідністю та роллю у забезпеченні господарської діяльності.

5. Використання універсальних підходів до класифікації активів у міжнародній практиці створює передумови для ефективного порівняння фінансових показників підприємств у різних країнах. Виявлені відмінності у структурі необоротних активів у різних країнах, наведені в табл. 1.2, свідчать про різні підходи до деталізації їх складу, однак загальні принципи, визначені МСФЗ, залишаються уніфікованими. Наприклад, необоротні активи у всіх країнах об'єднують довгострокові матеріальні та нематеріальні ресурси, що функціонують у кількох операційних циклах, зберігаючи свою фізичну чи економічну сутність. Також доцільно зазначити, що і в Україні, і в багатьох балансах зарубіжних країн по відношенню до біологічних активів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості застосовується характерне для необоротних активів слово «довгострокові», що в принципі характеризує ці активи з позиції терміну утримання, а отже – має вплив на вибір методики обліку та порядку відображення в звітності цих фінансових показників.

6. В Україні національні стандарти бухгалтерського обліку з метою оцінки встановлюють критерії визнання за кожним об'єктом обліку. Такий самий підхід до визнання у міжнародних стандартах. У п. 4. розд. II НП(С)БО 1 визначено критерії визнання для всіх об'єктів фінансової звітності. Поза тим, окремі критерії визнання щодо узагальненого поняття «необоротні активи» за кожною складовою подають спеціальні національні стандарти. У всіх спеціальних НП(С)БО за групами необоротних активів визначаються

одинакові додаткові критерії (окрім розробки нематеріальних активів). В загальному вигляді базові та додаткові критерії визнання цих об'єктів обліку представлено на рис. 1.5.

7. Проаналізувавши основні аспекти національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, а також міжнародних стандартів в контексті визнання необоротних активів, можна виділити такі важливі моменти: 1. Визначення критеріїв визнання ґрунтується на двох базових принципах: суттєвості інформації для користувачів фінансової звітності та можливості достовірного визначення її оцінки. 2. Об'єкти необоротних активів і специфічні вимоги – для кожної складової необоротних активів встановлюються конкретні критерії, що враховують економічну суть активу. 3. Термін використання та економічні вигоди. 4. Вартісний критерій у контексті податкового законодавства (для основних засобів – 20 000 грн). Цей підхід сприяє визначенню відокремленості обліку для об'єктів різної вартості та їх амортизаційного навантаження. Вищезначені критерії визнання необоротних активів є основою для їх правильної класифікації, оцінки та подальшого обліку.

8. За результатами досліджень, визначено ключові проблеми із застосування оцінок щодо необоротних активів в момент надходження та на дату балансу: 1) складність визначення справедливої вартості: особливо для унікальних або нематеріальних активів, які не мають активного ринку; 2) знецінення активів: проблема полягає у визначенні моменту і розміру зменшення корисності активу, що часто базується на суб'єктивних оцінках; 3) переоцінка: пов'язана з необхідністю періодичного перегляду вартості активів, що потребує значних ресурсів та експертної оцінки; 4) різниця між національними стандартами та МСФЗ: викликає труднощі для підприємств, які змушені адаптувати свої облікові політики до міжнародних вимог; 5) податкові аспекти: невідповідність вартісних критеріїв і методів амортизації між бухгалтерським і податковим обліком.

9. Метою організації бухгалтерського обліку необоротних активів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб.

10. Обґрунтовано, що облікова політика підприємства як регулятор обліку необоротних активів повинна визначати правила та методи, що використовуються для обліку необоротних активів в чинному законодавстві та враховують спеціальні умови ведення діяльності, зокрема:

- методи оцінки (первісна, справедлива, ліквідаційна вартість);
- методи амортизації (прямолінійний, прискорений, виробничий та ін.);
- порядок переоцінки та знецінення;
- вибір критеріїв визнання та відображення активів у балансі;
- підходи до оцінки ліквідаційної вартості та строку корисної експлуатації.

11. Дослідження питань організації обліку щодо необоротних активів вказують на те, що у процесі формування та реалізації облікової політики підприємства стикаються з низкою викликів: 1. Суб'єктивність оцінок, так як облікова політика залежить від управлінських рішень, які можуть бути спрямовані на досягнення певних цілей (зменшення податкових зобов'язань, покращення фінансових показників). 2. Різниця між стандартами, оскільки необхідність одночасного врахування вимог НП(С)БО та МСФЗ створює складнощі в інтеграції правил обліку. 3. Часті зміни законодавства, адже регулярне оновлення нормативної бази потребує адаптації облікової політики, що вимагає додаткових ресурсів. 4. Недостатність методичних рекомендацій – окремі аспекти, зокрема оцінка певних нематеріальних активів, залишаються недостатньо врегульованими на законодавчому рівні.

12. На думку науковців чинний План рахунків не відповідає «загальним вимогам до фінансової звітності» [46], а саме НП(С)БО 1. Відтак, пропонуємо змінити структуру I-го класу рахунків таким чином, щоб: з

рахунку 10 «Основні засоби» [21] виокремити на окремий рахунок 19 діючий субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» [21]; натомість з діючого рахунку 19 «Гудвіл» [21] забрати цей об'єкт обліку окремим субрахунком до рахунку 12 «Нематеріальні активи» [21]. На нашу думку, така пропозиція заслуговує уваги, оскільки виокремлення рахунку щодо інвестиційної нерухомості відповідає особливим методичним підходам, які діють для цієї облікової категорії, про що свідчить окремий НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Крім того, науковці вважають, що «ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації про залишки рахунків синтетичного обліку» [18].

13. На нашу думку, так як амортизація має вплив на формування витрат звітного періоду, то варто при нарахуванні амортизаційних витрат при перенесенні вартості матеріальних і нематеріальних необоротних активів за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» враховувати і функціональне призначення і термін використання об'єктів, і його здатність до морального старіння. Все це впливає на вибір методу амортизації (з прямолінійним або з прискореним розрахунком суми, або збільшеним темпом списання вартості у перші роки, або з можливістю перенесення на витрати вартість відповідно до виробничої потужності тощо), що є дуже важливим моментом для акумулювання витрат у собівартості чи у витратах періоду.

14. Також існують проблеми щодо відповідності принципу нарахування та відображення вибуття необоротних активів у випадку реалізації в межах операційної діяльності згідно з НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [51]. Запропоновані ряд рекомендацій щодо покращення методики обліку реалізації необоротних активів. На нашу думку, висловлені науковцями пропозиції щодо покращення методики обліку вибуття нематеріальних активів є необхідними і вирішують: 1. Проблему термінології, адже

пропозиція змінити цей термін на «запаси, отримані від необоротних активів» [18; 23] обґрунтована, бо при переведенні активів у категорію «для продажу» їх функціональна суть змінюється, і вони фактично стають запасами. 2. Покращення питання методики обліку доходів і витрат. 3. Проблеми у нормативній базі, оскільки НП(С)БО 8 та форма 3 «Звіт про рух грошових коштів» [46] потребують уточнення.

15. Окремою проблематикою обліку вибуття необоротних активів є те, що при списанні необоротних активів їх собівартість відображається за субрахунком 976 «Списання необоротних активів» [21], а для фінансових інвестицій використовують субрахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» [21]. Разом з тим, існують різні причини списання, а це і фізичний знос, і моральне старіння, і непридатність до подальшої експлуатації тощо. Однак, на час воєнного стану особливої актуальності набувають питання відображення надзвичайних подій. І, відповідно, у зв'язку з такими випадками на підприємстві пропонуємо вести відокремлений облік надзвичайних витрат з метою обліку матеріальних втрат та завданої шкоди.

16. Також існує проблема документування операцій з надходженням та рухом необоротних активів. На дану проблему вказують ряд авторів. Окремою проблемою є документальне оформлення операцій з нематеріальними активами. Тому дане питання потребує подальших досліджень та законодавчого врегулювання в контексті затвердження нових типових форм щодо обліку основних засобів, ІНМА, нематеріальних активів та інших необоротних активів, адже ці господарські засоби є основним капіталом власника і повинні піддаватись чіткому контролю, в тому числі через документування операцій в системі обліку.

17. Аналіз проведених досліджень дозволив виявити низку проблем в обліку інвестиційної діяльності, зокрема: проблеми в процесі визнання відповідно до НП(С)БО 32 та МСБО 40; недостатньо обґрунтовані умови вибору між моделями оцінки інвестиційної нерухомості («модель

справедливої вартості або модель собівартості» [53]; відсутність активного ринку для визначення справедливої вартості в Україні; проблемні питання у відокремленому обліку доходів і витрат від використання інвестиційної нерухомості.

18. Аналіз методики обліку довгострокової дебіторської заборгованості дав змогу виокремити низку проблемних питань: а) відсутність чіткої методики обліку дисконтування; б) труднощі з визначенням ринкової ставки дисконту. Виходячи з окреслених методичних аспектів, пропонуємо: 1) адаптувати принципи МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», що передбачають: первісне визнання довгострокових зобов'язань за теперішньою вартістю; 2) подальшу оцінку проводити за амортизованою собівартістю із застосуванням ефективної ставки відсотка; 3) Мінфін має розробити чіткі методичні рекомендації щодо вибору ставки дисконтування, яка може базуватися на середньозваженій ринковій ставці або ставці, зазначеній у договорі; 4) у НП(С)БО 13 необхідно передбачити чіткі правила розрахунку амортизованої собівартості.

19. До основних проблем обліку довгострокових фінансових інвестицій варто віднести: складність оцінки вартості інвестицій через недостатню розвиненість ринкових механізмів; ризик недооцінки чи переоцінки інвестицій через нестабільність економіки; проблемне використання на практиці методу участі в капіталі в умовах високого ризику та економічних загроз.

20. Аналіз діючої методики показав, що в системі рахунків відображається інформація з позитивного гудвілу, проте в системі рахунків та у пунктах НП(С)БО не передбачено методики обліку негативного гудвілу. Також вважаємо, що, враховуючи попередні пропозиції щодо перегрупування рахунків, необхідно також внести зміни у розділ 1 Приміток, а саме замінити назву розділу 1 форми № 5 «Нематеріальні активи» [46] на «Нематеріальні активи та гудвіл» [97].

21. Аналіз стану забезпечення необоротними активами ПМК 12 за період 2022–2023 років свідчить про декілька ключових тенденцій і проблем:

5. Зменшення балансової вартості необоротних активів: несуттєве зниження балансової вартості на 183 тис. грн. (-1,2%) за рік свідчить про відсутність оновлення матеріальних і нематеріальних активів. Це зниження вказує на поступову втрату виробничого потенціалу через фізичне та моральне старіння активів.
6. Високий рівень фізичного зносу: рівень фізичного зносу матеріальних необоротних активів зріс із 71% у 2022 році до 79% у 2023 році. Такий високий показник свідчить про обмежену придатність основних засобів до використання в будівельних процесах. Це може знижувати ефективність виробничої діяльності, збільшувати витрати на ремонт та обслуговування техніки, а також підвищувати ризики виробничих збоїв.
7. Негативна динаміка первісної вартості: відсутність інвестицій у придбання нових технологій і модернізацію основних засобів вказує на невідповідність структури необоротних активів сучасним вимогам будівельної галузі. Це створює ризики для подальшого розвитку підприємства, оскільки старіючі активи знижують конкурентоспроможність.

8. Вплив на фінансовий стан: зростання зносу та зниження вартості необоротних активів негативно впливають на загальний фінансовий стан підприємства, зменшуючи його потенціал для залучення інвестицій і кредитування. Балансова вартість активів поступово втрачає свою рентабельність, що може обмежувати можливості підприємства в довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адлер О. О., Лесько О. Й. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2019. 115 с.
2. Белінська С. М., Белінська Т. А. Особливості процесу експлуатації необоротних активів. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. № 14. С. 37-40.
3. Бірюк О. Г. Облікова політика щодо основних засобів. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 3. С. 93-97. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblikova-politika-schodo-osnovnih-zasobiv.html>
4. Богуцька Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. № 1 (2). С. 64-67.
5. Бразілій Н.М., Крот Ю.М., Пастернак Я.П. Напрями визначення економічної сутності необоротних активів та їх класифікації в системі обліку і звітності. *Фінансовий простір*. 2022 № 1 (45). С. 7-14. URL: <http://fpnpu.cibs.ubs.edu.ua/article/view/253074/253483>
6. Власова М. Амортизація необоротних активів. *Баланс. Бібліотека бухгалтера*. 2017. № 23. С. 9-13.
7. Гороховець Ю. А. Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісно-орієнтованого управління. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 2 (80). С. 3-7.
8. Господарський кодекс України : Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#top>
9. Грабчук І.Л., Хоцька Н.Л. Облік гудвілу: теоретико-методичні аспекти. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3 (57). С. 39-41. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/61326>
10. Гудзь Н.В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ. 2016. 424 с. URL: <http://3kutnik.org.ua/wp-content/uploads/2017/01/Buh-Oblik-Gudz-2016.pdf>
11. Дерій В., Мельничук І. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. *Вісник Економіки*. № 1, С. 197-208. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.01.197>.

12. Економічний аналіз: навч. посібник. /За ред. Волкової Н.А.; Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ. 2015. 310 с.
13. Єремян О. М., Бойко Л. І. Гудвіл під час придбання: методи розрахунку і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 748-755. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/124.pdf
14. Єршова Н.Ю., Портна О.В. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум : навч. посіб. Львів, «Магнолія 2006», 2015. 312 с. URL: http://library.kpi.kharkov.ua/files/new_postupleniya/angod.pdf
15. Задорожний З. В., Омецінська І. Я. Методика виконання дисертаційної роботи : навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2022. 188 с.
16. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
17. 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.
18. 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>
19. 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>.
20. Задорожний З.-М., Ясишена В., Муравський В., Омецінська І. Еволюція обліку нематеріальних активів і його трансформація до міжнародних вимог. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 5(40). С. 191-203. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.244984>
21. [Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291](#) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

- 22.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>
- 23.Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів : методологія та організація : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 504 с.
- 24.Кафка С. Новий погляд на сутність амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 4. С. 2-8.
- 25.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.
- 26.Колісник О. П., Поліщук М. С. Теоретичні аспекти обліку основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С.1282-1289./URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/191.pdf
- 27.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.
- 28.Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Основи обліку і оподаткування: навчальний посібник. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 565 с.
- 29.Крупка Я. Д., Назарова І. Я., Порохнавець Я. А., Дубіль О. В. Документування та облік капітальних витрат у корпоративних об'єднаннях видобувних галузей. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021 № 5 (40). С. 156-166.
- 30.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.
- 31.Легенчук С. Ф. Проблеми бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2016. № 1. С. 18-23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_4
- 32.Легенчук С. Ф., Очерedyко В. Р., Орлов І. В., Стойка Н. С. Нематеріальні активи в системі управління логістичними компаніями: облікові перспективи. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 4 (94). С. 62-68.

33. Мельничук І. В. Облік інновацій інтелектуального характеру в процесі випуску та збуту продукції. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 1(23). С. 178-185. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/sre_2014_1_25.pdf
34. Мельничук І. В. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, які капіталізуються. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 31-36 URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ocinka-ta-oblik-innovaciynih-proektiv-ta-program-yaki-kapitalizuyutsya.html>
35. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств. *Галицький економічний вісник ТНТУ*. 2018. № 2 (55). С. 129-139.
36. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм. *Галицький економічний вісник*. 2018. № 2. С. 129-139. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEb_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf
37. Мельничук І. В., Фрицький В. І., Дубчак О. І. Роль обліку та звітності в системі управління економічною безпекою підприємства в кризових умовах. *Бізнес Інформ*. 2024. № 5. С. 236-243. URL: <http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001496950>
38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>
39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
40. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
41. 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%9>

- [E%2016_ukr_2022_.pdf](#)
42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: Стандарт; IAS URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf
 43. 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
 44. 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. 580с.
 45. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.
 46. 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>
 47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>
 48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
 49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>
 50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>
 51. 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>
52. 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>
53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text>
54. 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>
55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
57. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку : Міністерство фінансів України URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>
58. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Ред. В. М. Гаврилюк та ін. Київ : ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 326 с.
59. Онищенко В. Необоротні активи підприємства. Головбух: Платформа Бухгалтерія. 2024, 24 березня. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8147-neoborotn-aktivi-pdprimstva>
<https://buhplatforma.com.ua/article/8147-neoborotn-aktivi-pdprimstva>
60. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2008. 20с.
61. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с. URL:

- <https://scholar.google.com/scholar?cluster=14500553956925074781&hl=en&inst=8697446408056752236&oi=scholar>
- 62.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=scholar>
 - 63.Пацула О. І. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Львів : ЛДУВС, 2014. 337 с.
 - 64.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
 - 65.Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2006. 19 с.
 - 66.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>
 - 67.Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 647с.
 - 68.Про авторське право і суміжні права : Закон України від 01.12.2022 р. № 2811-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2811-20#n440>
 - 69.Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13#Text>
 - 70.Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (втратив чинність) : Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99#Text>
 - 71.Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ

- Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>
72. Про затвердження типових форм первинного обліку (втратив чинність): Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 URL: https://docs.dtki.ua/doc/v0352202-95?_gl=1*1vs4e4a*_gcl_au*NjczMTU4MTI3LjE3Mjk3MDMxNzc.*_ga*MjEyOTAzNTUyOS4xNzAwOTAzMjAz*_ga_KSM8D51C85*MTczMzA1NDEyNy4zOC4xLjE3MzMwNTQyMzcuNjAuMC4w
73. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>
74. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення : Наказ Державного комітету статистики України від 10.08.2004 р. № 469 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04#Text>
75. 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.dtki.ua/doc/v0266832-21?_gl=1*3mgdu*_gcl_au*NjczMTU4MTI3LjE3Mjk3MDMxNzc.*_ga*MjEyOTAzNTUyOS4xNzAwOTAzMjAz*_ga_KSM8D51C85*MTczMzA1NDEyNy4zOC4xLjE3MzMwNTQzMzcuNjAuNjAuMC4w
76. Прокопенко В. НП(С)БО-дисконтування: що пропонує Верховний Суд. Професійний бухгалтер. 2020. № 56. URL: <https://ibuhgalter.net/newspaper/1064>
77. Райковська І. Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів: методичний підхід. Вісник ЖДТУ. № 1 (47). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/94249>

- 78.Савченко А. М., Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства ПАТ «Харківська бісквітна фабрика». *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7457>
- 79.Сеймон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. *Вісник ЖДТУ: Економічні науки*. 2009. № 3 (48). С. 162-168. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/91190/89250>
- 80.Сторожук Т.М., Блищик Л.В. Особливості відображення необоротних активів у балансі за національними та міжнародними стандартами. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 29. С. 607-615.
- 81.Судин Ю. А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 2(46). С. 368-371. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/10848>
- 82.Сук Л. К., Сук П. Л. Економічний зміст і класифікація необоротних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2015. № 5. С. 36-40.
- 83.Усатенко О. В. Теоретико-методологічні аспекти бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7704>
- 84.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.
- 85.Хомин І. П. Формування та використання амортизаційного ресурсу. *Фінанси України*. 2019. № 9. С. 94-110.
- 86.Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 19. URL: <http://global-national.in.ua/archive/19-2017/107.pdf>
- 87.Чудовець В. В., Шурановська І. В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості за національними та міжнародними стандартами. *Бізнес Інформ*. 2016. № 3. С. 183-187.
- 88.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/>

- 89.Юхименко-Назарук І. А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 3(21). URL: <https://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/46093/42670.pdf>
- 90.Яремко І. Й. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства : монографія. Львів : Новий світ-2000, 2005. 148 с.
- 91.Яремчук Н. Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 143-151.
- 92.Ясишена В. В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів : монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.
- 93.Ясишена В. В., Пилявець В. М. Методика аналізу нематеріальних активів підприємств. *Інноваційна економіка*. 2021. № 1-2 (86). С. 147-157. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/download/732/805>
- 94.Mathews M. R. Towards a Mega-Theory of Accounting. University of South Wales. 1997. 562 p. URL: [https://pure.southwales.ac.uk/files/1968245/M. R. Mathews 2006 206034_3.pdf](https://pure.southwales.ac.uk/files/1968245/M._R._Mathews_2006_206034_3.pdf)
- 95.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
- 96.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>
- 97.Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V. Intangible assets accounting and reporting issues. *Marketing and Management of Innovation*. 2019. Is. 4. P. 182-193.

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

Франков Юрій Григорович
ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2024