

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

Філіпець Василь Іванович

ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Дипломну роботу допущено до
захисту

« ___ » _____ 2025 р.

Зав.кафедри
проф. Задорожний З. В.
Прізвище, ініціали (підпис)

Виконав:
студент гр. ОПДм-21
Філіпець В. І.

(підпис)

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

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Економічна суть та класифікація необоротних матеріальних активів.....	6
1.2. Умови визнання та оцінка необоротних матеріальних активів в обліку та звітності.....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	29
2.1. Організація та методика обліку надходження необоротних матеріальних активів.....	29
2.2. Облік амортизації необоротних матеріальних активів.....	38
2.3. Методика обліку вибуття необоротних матеріальних активів...	43
РОЗДІЛ 3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	47
3.1. Організаційні підходи в аудиті необоротних матеріальних активів	47
3.2. Методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів	52
ВИСНОВКИ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність проблематики обліку необоротних матеріальних активів (НМА) зумовлена тим, що дані активи формують значну частку майна підприємств та є основою для підтримки і розвитку виробничого потенціалу підприємства, визначають його поточні та довгострокові можливості технічного та інноваційного розвитку та здатність бути конкурентоспроможним. Загалом, необоротні активи є стратегічним ресурсом, так як забезпечують безперервність операційних процесів, створюють умови для формування економічних вигод у майбутніх періодах і впливають на прийняття управлінських рішень щодо інвестицій, оновлення обладнання, модернізації та оптимізації структури капіталу. Крім того, ця група активів бере безпосередню участь в забезпеченні адміністративних, екологічних та соціальних функцій підприємства. Разом з тим, необоротні матеріальні активи є найменш мобільною частиною майна підприємства, основна відмінність якої полягає у багаторазовому використанні у процесі господарської діяльності та частковій амортизації протягом кожного операційного циклу. Саме ця специфіка зумовлює потребу у чіткому нормативно-методичному регулюванні первісного визнання, оцінки, амортизації, модернізації, переоцінки та вибуття даних активів. Відтак, в цілях управління необхідні достовірні та об'єктивні дані про обсяг, структуру та технічний рівень необоротних матеріальних активів, що забезпечується через правильну організацію та методичку бухгалтерського обліку.

Питаннями обліку необоротних матеріальних активів, зокрема в частині вдосконалення теоретичних, організаційних та методичних підходів для достовірного відображення цих активів в обліку та фінансовій звітності, займалися такі вчені-економісти, як: В. М. Жук, З.-М. 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, Н. Л. Правдюк, І.Й. Яремко, В.В. Ясишена та ін.

Зазначені дослідження дають оцінку сучасному стану обліку необоротних матеріальних активів, а також визначають проблеми та перспективи покращення організації та методики обліку цих активів. Проте, певні питання дотепер залишаються не вирішеними та потребують подальшого вивчення, а саме: зростання інвестиційних ризиків у воєнний та післявоєнний період, що підвищує увагу до правильності формування вартості активів та коректності амортизаційної політики, а також відображення втрат від списання у наслідок надзвичайних подій; цифровізація обліку, що вимагає автоматизації процесів інвентаризації, оцінки та контролю за рухом необоротних активів; міжнародна інтеграція, яка зумовлює необхідність приведення національних положень обліку у відповідність до МСФЗ; потреба у прозорості та достовірності фінансової інформації для потенційних інвесторів, кредиторів, донорів та органів державної влади. Необхідність вирішення вище зазначених аспектів й визначає актуальність теми дослідження та його наукову новизну.

Мета дослідження полягає у визначенні економічної категорії «необоротні матеріальні активи» та її складових, проведенні досліджень з метою узагальнення організації та чинної методики обліку і аудиту цих активів, а також надання певних рекомендацій щодо покращення їх відображення в інформаційній системі вітчизняних підприємств.

Постановка завдання. Виходячи з мети сформульовано наступні завдання:

- розкрити економічну суть «необоротних матеріальних активів» [51] та їх класифікацію;
- систематизувати існуючі критерії визнання та оцінки «необоротних матеріальних активів» [11] відповідно до чинного законодавства;
- дослідити питання організації та методики обліку наявності, експлуатації та руху необоротних матеріальних активів;
- дати оцінку чинній методиці та запропонувати певні пропозиції щодо вдосконалення окремих питань визнання, оцінки та обліку НМА;

–систематизувати методику аудиту необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних процедур та узагальненням відповідних висновків.

Об’єктом дослідження є система обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємств України, і зокрема на ТОВ Тернопільська «Медтехніка» [50].

Предметом дослідження виступає виробничо-господарська діяльність підприємств з використання необоротних матеріальних активів та їх відображення на рахунках обліку і в звітності.

Методи дослідження. В процесі дослідження було використано наступні методи: аналіз, синтез, моделювання, узагальнення, індукція, дедукція, метод статистичних даних, аналогія та системний підхід.

Наукова новизна відповідно до мети і завдань полягає в розроблених пропозиціях, спрямованих на вдосконалення обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємствах, а саме: покращено розуміння поняття необоротних активів та їхньої структури; запропоновано внести зміни в систему рахунків бухгалтерського обліку та у звітності щодо наявності та руху даних активів; покращено методику аудит цих активів.

Практична значущість отриманих результатів полягає в узагальненні організаційних та методичних підходів щодо обліку НМА та наданням конкретних пропозицій з їх удосконалення, а також систематизації методики проведення аудиту НМА та виконанні аналітичних процедур для ТОВ Тернопільська «Медтехніка» з наданням відповідних висновків і рекомендацій, що можуть бути використанні в практичній діяльності досліджуваного підприємства та інших підприємствах України.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження апробовано та опубліковано в двох збірниках тез за результатами конференцій [11; 51].

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота містить 75 сторінок, 11 таблиці, 17 рисунків, список літератури з 55 найменувань, 4 додатки.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, ЇХ ОЦІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

1.1. Економічна суть та класифікація необоротних матеріальних активів

Теоретичні засади обліку необоротних матеріальних активів мають ключове значення для організації та методики обліку даних активів, так як дають трактування цій групі активів як об'єктів обліку і визначають їх облікові підходи, які ґрунтуються на чинних нормативних документах і визначають діючі правила визнання, оцінки, амортизації та відображення таких активів в обліку та фінансовій звітності.

Варто відзначити, що у законодавчих актах і нормативно-інструктивних джерелах [13; 33; 42; 47] немає окремого, чіткого й однозначного визначення економічної категорії «необоротні матеріальні активи». Нормативні джерела оперують більш ширшим терміном «необоротні активи» [33], який охоплює як матеріальні (основні засоби, ІНМА), так і нематеріальні й фінансові компоненти, а також інвестиційну нерухомість, довгострокові біологічні активи та інші ресурси підприємства, що використовуються більше одного року.

Так, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [33] трактує необоротні активи як «всі активи, що не є оборотними», тобто як такі, що не відносяться до: а) «грошей та їх еквівалентів, що не обмежені у використанні» [33], б) «інших активів, призначених для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [33]. Отже, основними критеріями визначення необоротних активів є їх обмежене використання – в значенні обмеження їх здатності до швидкої ліквідності, а також використання на термін більше одного року чи більше операційного циклу, якщо він більший року.

У формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [33] у структурі необоротних активів відображають такі узагальненні статті: «нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи» [33].

«План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція № 291» [13] в складі необоротних активів рекомендує відображати інформацію щодо «основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів» [13].

Податковий кодекс України (ПКУ) поділ необоротних активів проводить з метою визначення груп для амортизації. Так, цим документом визначено «16 груп основних засобів та інших необоротних активів» [42], а також «6 груп нематеріальних активів» [42].

Зауважимо, що всі 16 груп, які визначені в ПКУ, можна віднести до необоротних матеріальних активів, оскільки вони відповідають групуванню основних засобів, ІНМА та довгострокових біологічних активів в цілях обліку згідно з відповідними НП(С)БО 7 [35] та НП(С)БО 30 [37].

Виходячи з проведеного дослідження, можемо узагальнити, що поняття «необоротні матеріальні активи» є комплексне і, водночас, – є частиною облікової категорії «необоротні активи» [33] (рис. 1.1).

Варто відзначити, що в обліковій системі вагомому значення надають групуванню необоротних активів згідно з діючими рахунками бухгалтерського обліку та показниками у фінансовій звітності. Разом з тим, важливим критерієм групування необоротних активів в цілях управління є їх поділ за критерієм форми та економічного змісту.

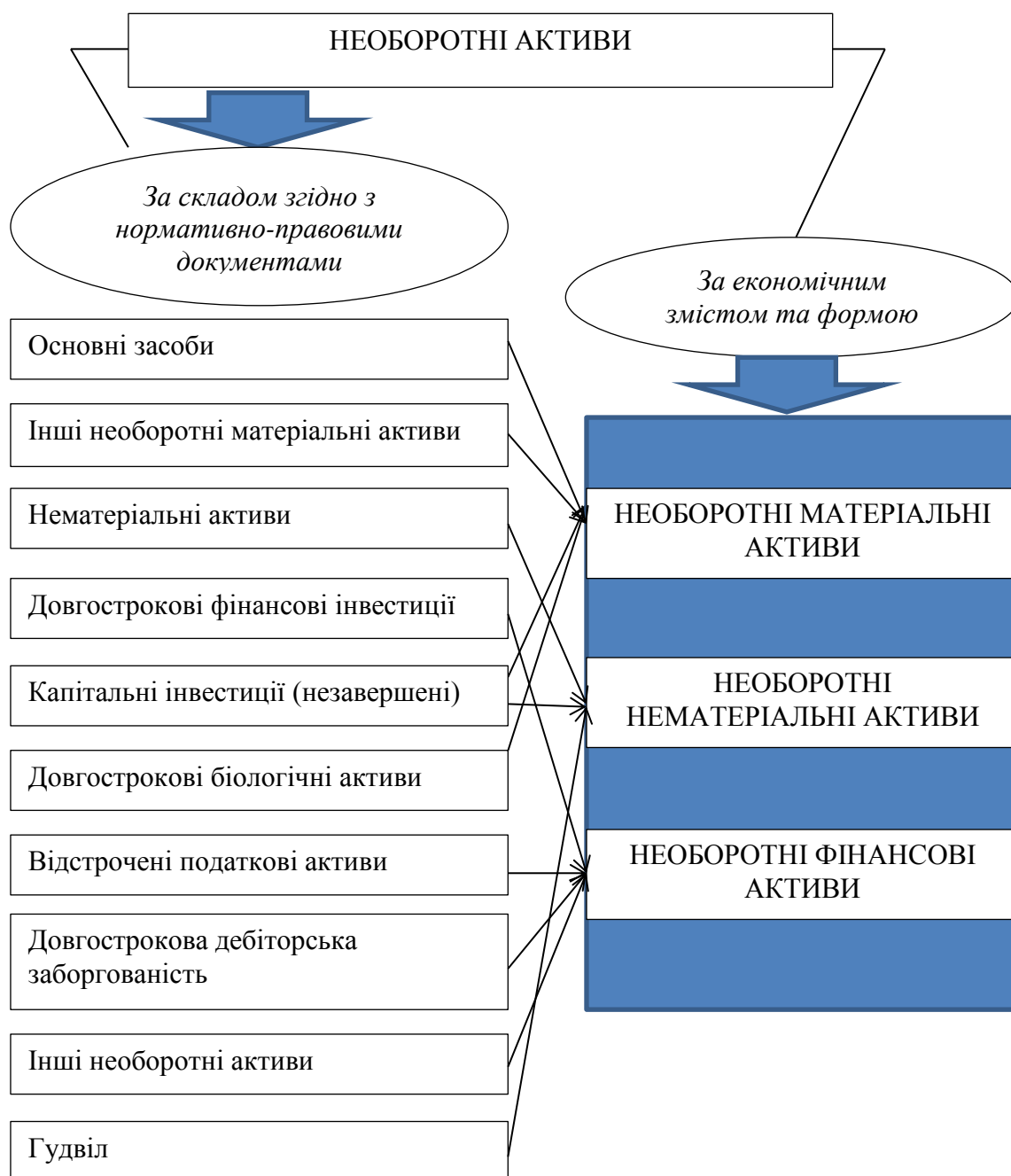


Рисунок 1.1. Економічна суть «необоротних матеріальних активів» як об'єкта обліку і звітності

Отже, згідно з наведеної структури з нормативно-правових актів, можна зробити узагальнену класифікацію необоротних активів за їх економічним змістом: необоротні матеріальні активи, необоротні нематеріальні активи і необоротні фінансові активи (рис. 1.1). Поділ необоротних активів на матеріальні, нематеріальні та фінансові відображає їх природу, функціональне призначення та характер участі у фінансово-господарській діяльності підприємства.

На нашу думку, запропонована класифікація необоротних активів за формою та економічним змістом має важливе значення, оскільки дозволяє:

- забезпечити диференційований підхід до оцінки, обліку та амортизації різних груп необоротних активів;
- підвищити аналітичність інформації, необхідної для ухвалення управлінських, інвестиційних та стратегічних рішень;
- визначити специфіку використання активів у процесах виробництва, інноваційної діяльності та капіталовкладень;
- формувати достовірну структуру активів у фінансовій звітності, що є важливим для зовнішніх користувачів – інвесторів, кредиторів, контролюючих органів;
- оптимізувати управління майновим потенціалом підприємства, адже різні групи необоротних активів мають різну природу ризиків, ліквідність та термін корисного використання.

Таким чином, поділ необоротних активів на матеріальні, нематеріальні та фінансові не лише відображає їх економічну сутність, а й створює методичну основу для побудови ефективної системи бухгалтерського обліку, фінансового контролю та управління ресурсами підприємства.

Незважаючи на відсутність означення дефініції «необоротні матеріальні активи» в законодавчих [42; 45] та інструктивно-нормативних документах [13; 33; 35; 47], термін «необоротні матеріальні активи» в економічній літературі зустрічається в працях таких вчених, як А.А. Гнатюк [2], З.-М.В. Задорожного [6; 8], С. М. Кафки [14-17], О.І. Степаненко [49], В.С. Сеймона [48], Л. М. Яременко[53] та ін. В дослідженнях цих вчених-науковців визначено економічний зміст поняття «необоротні матеріальні активи» та їх структуру як об'єктів обліку і звітності, узагальнено ключові критерії, що застосовуються у національному та міжнародному законодавстві для визнання та оцінки цих активів, а також розкрито проблемні питання обліку необоротних матеріальних активів та шляхи їх вирішення для покращення управління ними.

Так, С. М. Кафка необоротні матеріальні активи обрала об'єктом своїх досліджень [14-17]. Автор пропонує удосконалену класифікацію необоротних активів, а саме виокремлено ознаку «за видами» з поділом даної групи активів на: матеріальні, нематеріальні та фінансові. Відтак, у склад матеріальних необоротних активів віднесено: «основні засоби; інвестиційну нерухомість; інші необоротні матеріальні активи; капітальні інвестиції (крім інвестицій на придбання (створення) нематеріальних активів) і довгострокові біологічні активи» [14, с. 37]. До нематеріальних необоротних активів С. М. Кафка пропонує відносити: «нематеріальні активи; капітальні інвестиції на придбання (створення) нематеріальних активів і гудвіл» [14, с. 37]. Відповідно, в склад необоротних фінансових активів автор зараховує: «довгострокові фінансові інвестиції; відстрочені податкові активи та довгострокову дебіторську заборгованість» [14, с. 37].

Дана класифікація, як зазначено у вище проведеному нами дослідженні, впливає з економічного змісту та форми необоротних активів, тому класифікаційна ознака «за видами», на наш погляд, є дещо узагальнена. До того ж, враховуючи чинну назву рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» та наявність окремої статті у формі 1 «Інші необоротні активи», варто було б визначити приналежність до видів і цієї групи активів.

Згоджуємось з думкою С. М. Кафки про те, що «між основним капіталом і необоротними матеріальними активами існує тісний зв'язок» [14, с. 67], адже необоротні матеріальні активи є ваговою складовою основного капіталу, під яким розуміють основні засоби праці в економічній теорії, що забезпечують його основну діяльність.

Однак, автор в склад основного капіталу підприємства лише матеріальну складову необоротних активів, тоді як основний капітал є більш ширшим поняттям, яке охоплює не тільки матеріальні активи, а й нематеріальні цінності (ліцензії, патенти) та інші необоротні активи.

З.-М.В. Задорожний, В. М. Муравський та ін. [8] акцентують увагу на те, що «в законодавчих, нормативних та інструктивних документах відсутнє єдине визначення терміна необоротні активи, що призводить на практиці до виникнення певних проблемних питань при визнанні активів необоротними» [8]. Автори вважають, що визначення основних засобів вірогідно може стати базою для трактування терміну «необоротні активи» і визначають його у такій редакції: «необоротні активи – це активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [8]. До того ж, вище зазначені автори пропонують визначати зміст необоротних матеріальних активів як «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [8].

У своїй праці Л. М. Яременко та ін. [53], досліджуючи суть необоротних активів, також звертала увагу на відсутність трактування даного поняття у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [45] та запропонувала замінити діюче визначення у НП(С)БО 1 [33], яке визначає необоротні активи як відмінність від оборотних, формулюванням щодо основних засобів у НП(С)БО 7. На думку авторів [11], визначення основних засобів у п. 4 НП(С)БО 7 може стати базою для означення облікової категорії «необоротні активи» [2], а саме: «це активи, які господарюючий суб'єкт утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, при очікуваному терміні використання більше одного року» [53, с. 49]. Крім того, виходячи із запропонованого визначення, автори визначають дефініцію «необоротні матеріальні активи» – як «матеріальні активи, які господарюючий суб'єкт утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [53, с. 49].

На наш погляд, дане визначення щодо необоротних активів як об'єкта обліку і звітності є неповним, адже не відображає всього функціонального призначення таких активів, їх терміну використання, адже у визначенні основних засобів у НП(С)БО 7 «Основні засоби» [35] вказано, що ці активи виконують як виробничу функцію, так і призначені для «постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [35].

Тому визначення, запропоноване колективом авторів на чолі з З.-М.В. Задорожним, має більш глибокий зміст і відповідає нормам чинного законодавства. Разом з тим, щодо трактування необоротних матеріальних активів можна погодитись з формулюванням зазначених авторів.

В. С. Сеймон зазначає, що «більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою – за матеріальністю» [48]. Відтак, у своїй праці пропонує для цілей обліку групувати необоротні активи «за основними функціональними видами та за характером відображення зносу» [48]. Крім того, автор виділяє ознаку «за статтями балансу» та інші ознаки (рис. 1.2).

Втім, на нашу думку, пропонована класифікація необоротних активів «за функціональними видами» не враховує фінансової складової, які згідно з нормативно-інструктивних документів [13; 33] включені також в склад групи необоротних, а саме – довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін. Автор пояснює, що фінансові необоротні активи виключенні з класифікації для цілей обліку, виходячи з того, що «фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними» [48]. Водночас автор досліджує статті балансу в частині необоротних активів зарубіжних країн, де присутні такі поняття як: «Довгострокові фінансові активи» (Молдова, Болгарія), «Вкладені фінансові засоби» (Угорщина), «Довгострокова фінансова

заборгованість» та «Довгострокові міжперіодні розрахунки» (Польща) [48]. Підсумовуючи, можна зробити висновок, що необоротні активи це більш широке поняття, ніж матеріальні та нематеріальні довгострокові активи. Тому доцільно або зробити групування за статтями діючої форми балансу (звіту про фінансовий стан) в межах матеріальних, нематеріальних і фінансових необоротних активів, або ж визначити базовою класифікаційною ознакою для цілей обліку і звітності «за статтями балансу».

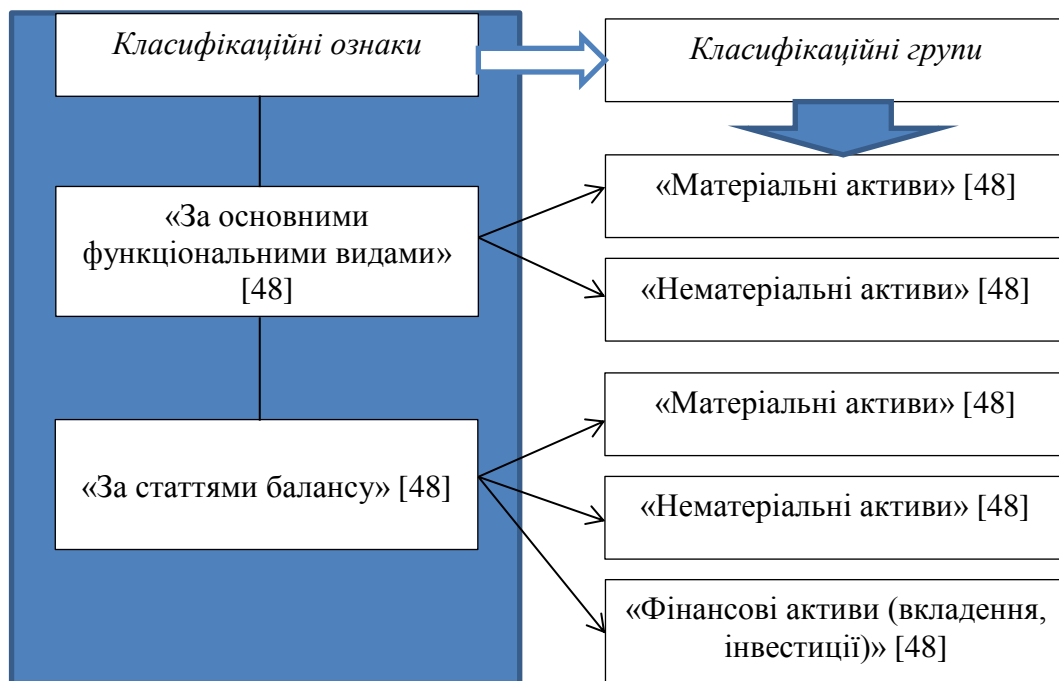


Рисунок 1.2. Класифікація необоротних активів за В. С. Сеймоном [48]

О.І. Степаненко характерною особливістю необоротних матеріальних активів формулює те, що «вони беруть участь у процесі господарської діяльності тривалий час, багаторазово, зберігаючи при цьому натуральну форму, причому свою втрачають поступово, у міру фізичного та морального спрацювання» [49]. Вважаємо, що визначення підходить для цілей обліку амортизації даних активів, однак доцільно конкретизувати термін експлуатації на основі чинних нормативних актів.

Відтак, слушною є наступна думка О.І. Степаненко про те, що необоротні матеріальні активи характеризують дві особливості: «часовий чинник і величину вартості облікової інвентарної одиниці активу» [49]. При цьому автор конкретизує, що з врахуванням цих чинників «до їх складу

включаються об'єкти, кожен з яких споживається протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців від дати балансу, або операційний цикл, якщо він більший року, а вартість кожної інвентарної одиниці перевищує норматив, установлений та зафіксований у наказі про облікову політику суб'єкта господарювання» [49]. Крім того, автор відзначає, що сукупність таких об'єктів складається з «основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» [49]. Однак, не враховані незавершені капітальні інвестиції, які направлені на створення та покращення основних засобів та ІНМА, а також довгострокові біологічні активи, які є важливою обліковою категорією для підприємств сільського господарства.

Підсумовуючи, можна зазначити, що характерними особливостями поняття «необоротні матеріальні активи» є:

- тривале багаторазове використання (об'єкт бере участь у процесі діяльності тривалий час);
- збереження натуральної форми (актив не перетворюється на готову продукцію, а зберігає свою натуральну форму);
- поступова втрата вартості: (вартість втрачається поступово через фізичний та моральний знос шляхом нарахування амортизації).

Цікавим підходом до класифікації та визначення базових особливостей необоротних матеріальних активів як об'єкта обліку є визначення його якісних характеристик.

Відтак, А. А. Гнатюк [2] вважає, що групування ресурсів підприємства на окремі види дозволяє правильно організувати господарську діяльність через узагальнення обліково-аналітичних даних, які повинні відповідати інформаційним потребам управління та інших користувачів обліку та фінансової звітності. Автор виділяє ряд якісних характеристики класифікації необоротних матеріальних активів (табл. 1.1).

За кожною з наведених характеристик А. А. Гнатюк наводить суть якісної характеристики в частині організації та методики обліку необоротних матеріальних активів і подає детальний опис.

Таблиця 1.1

«Якісні характеристики класифікації необоротних матеріальних активів

Вид характеристики	Суть якісної характеристики
1	2
Сутність	Доцільність запропонованої класифікації, відповідно до її сутності та економічної реальності, а не лише, виходячи з її юридичної форми
Релевантність	Корисність, конкретність, однозначне тлумачення запропонованої класифікації
Об'єктивність	Інформація суб'єктивна, оскільки показує інтереси зацікавлених осіб
Надійність	Відсутність помилок, тобто запобігання викривленню інформації при проведенні класифікації
Змістовність	Розуміння користувачем інформації, отриманої від передавача, способів знакового вираження
Порівняння	Здатність встановлювати подібність та розбіжність між типами класифікаційних ознак

Сформовано автором на основі» [2]

Разом тим, узагальнену класифікацію необоротних матеріальних активів А. А. Гнатюк подає щодо таких об'єктів як «основні засоби» [2] і «довгострокові біологічні активи» [2]. На наш погляд, тут варто було б зауважити, що у звітності основні засоби і ІНМА показані однією статтею «Основні засоби» [33] (рядок 1010), тому в цілях формування і подання показників у фінансовій звітності користувачам, можна їх узагальнити, однак для управління та для цілей обліку варто все ж розділяти ці дві облікові категорії, оскільки є певні відмінності в їх експлуатації та нарахування амортизації.

Щодо класифікації ознак групування «довгострокових біологічних активів» [37], то варто зазначити, що В. М. Жук пропонував відображати ці активи групувати: «за видом господарської діяльності (сільськогосподарські та інші біологічні); за періодом участі у господарському обороті(поточні біологічні активи, довгострокові біологічні активи та незрілі довгострокові); за методом оцінки (оцінені за справедливою вартістю та первісною вартістю)» [5].

Більш деталізована класифікація «довгострокових біологічних активів» [37] для сільськогосподарських підприємств міститься в праці Н. В. Перевозника [41]. Даний автор щодо цих активів виділяє наступні класифікаційні ознаки: «за галуззю виробництва; за здатністю приносити економічну користь на дату балансу; за методом оцінки; за способом використання у виробничому процесі; за правом власності» [41, с. 117].

С. Ф. Голов, враховуючи вимоги МСФЗ 41 «Сільське господарство» [30] рекомендує виокремлювати споживані та плодючі біологічні активи. «Споживані біологічні активи – це ті, з яких збирають урожай у вигляді сільськогосподарської продукції або, які продають як біологічні активи (худоба призначена для виробництва м'яса; худоба, яку одержують з метою продажу; риба в рибгоспах; зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини). Плодючі біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні (худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева)» [32, с. 88].

Вивчивши напрацювання вчених-науковців та розглянувши в їх дослідженнях всі запропоновані класифікаційні ознаки та види необоротних матеріальних активів, можемо підсумувати основні класифікаційні підходи щодо групування цих активів. Відтак, з метою узагальнення результату дослідження видів необоротних матеріальних активів та вирішення спірних питань, які виникали під час аналізу наукової думки, пропонуємо оновлену класифікацію необоротних матеріальних активів згідно з відповідними класифікаційними критеріями (табл. 1.2).

Такий підхід до групування необоротних матеріальних активів дозволяє систематизувати облік і звітність та узгодити точки зору, що ґрунтуються на діючих нормах бухгалтерського обліку, відповідають вимогам МСФЗ та ПКУ та іншим нормативно-правовим актам в частині відображення інформації про необоротні матеріальні активи в системі управління.

Таблиця 1.2

Класифікація необоротних матеріальних активів

Класифікаційні ознаки, за критеріями	Види необоротних матеріальних активів	
	Основні засоби та ІНМА	Довгострокові біологічні активи
Функціонального призначення	виробничі, невиробничі	–
Галузями економіки	промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.	сільського господарства, лісового господарства, мисливського господарства; садово-паркового господарства, рибного господарства
Використанням	робочі (активні), неробочі (пасивні), запасні	–
Власністю	власні, орендовані	власні, орендовані
Натурально-речовими характеристиками	земля, будівлі, споруди, передавальне обладнання, машини й устаткування	тваринництва, рослинництва
Здатністю приносити економічну вигоду	–	довгострокові, незрілі
Способом використання у виробничому процесі	–	споживані, плодючі
Правом власності	держави, юридичних осіб, фізичних осіб	держави, юридичних осіб, фізичних осіб
Методом оцінки	первісною, залишковою, ліквідаційною, відновною, переоціненою та справедливою вартістю	первісною вартістю, справедливою вартістю
Можливістю амортизації	ті, що амортизують, ті, що не амортизують	ті, що амортизують, ті, що не амортизують

Таким чином, запропоноване трактування «необоротних матеріальних активів» [51] на основі визначення їх характерних особливостей та класифікаційних ознак є дуже важливою для управління цими активами. В цілях управління облікова інформація про необоротні матеріальні активи дозволяє приймати рішення у таких сферах як аналіз ефективності, планування виробничих потужностей, обсягів інвестицій, інновацій та ін. (рис. 1.3).

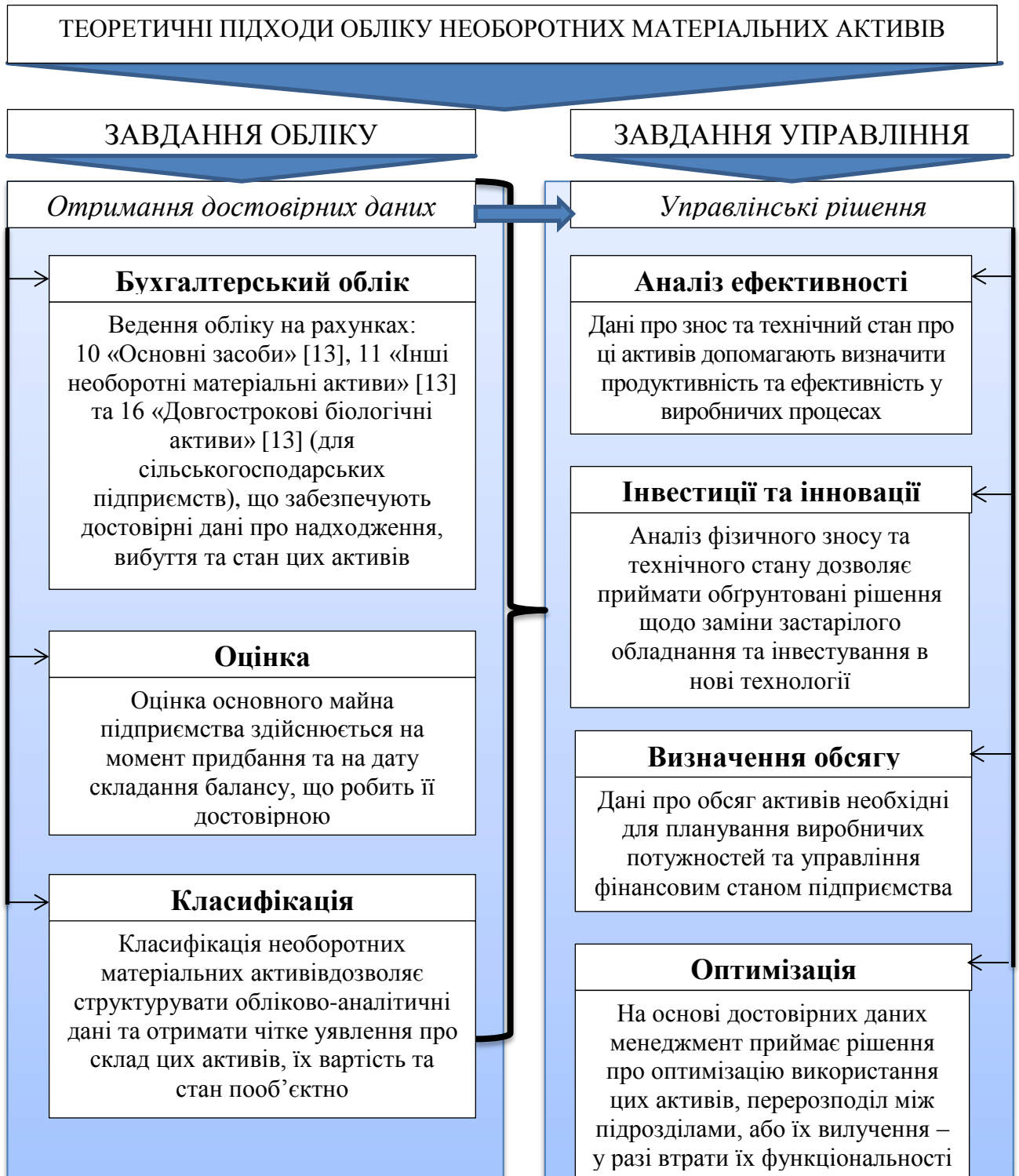


Рисунок 1.3. Завдання обліку необоротних матеріальних активів для цілей управління

Отже, облікова інформація про необоротні матеріальні активи виконує важливу роль, оскільки забезпечує керівництво підприємства достовірними даними для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Обліково-аналітичне забезпечення управління інформацією щодо цих активів дозволяє

ефективно здійснювати аналіз результативності використання основних засобів та ІНМА, оцінювати рівень їх завантаження, технічний стан та коефіцієнти оновлення і вибуття. На основі такої інформації менеджмент може проводити планування виробничих потужностей, визначати потребу в модернізації, реконструкції чи заміні обладнання.

Крім того, якісна інформація в частині обліку необоротних матеріальних активів є основою для обґрунтування обсягів інвестицій, формування довгострокових бюджетів та вибору оптимальних джерел фінансування. Облікові дані дають змогу оцінити доцільність вкладень у нові технології, обладнання або інфраструктуру, а також проаналізувати можливий економічний ефект від таких інвестицій. Не менш важливою ця інформація є для інноваційного розвитку, адже інновації нерозривно пов'язані зі станом і потенціалом матеріально-технічної бази підприємства.

Таким чином, економічний зміст необоротних матеріальних активів як об'єктів обліку й аналізу є стратегічним інструментом, що забезпечує комплексне управління підприємством – від контролю та аналізу ефективності їх використання до інвестиційно-інноваційного планування.

1.2. Умови визнання та оцінка необоротних матеріальних активів в обліку та звітності

Необоротні матеріальні активи як основна складова необоротних активів мають свої критерії визнання в обліку і звітності, які встановлюють згідно з чинним законодавством та діючими нормами НП(С)БО та МСФЗ.

Варто відзначити, що в цілях обліку та звітності у НП(С)БО 1 визначено, що облікова категорія відображається, якщо стаття відповідає наступним критеріям:

- «інформація є суттєвою» [33];
- «оцінка статті може бути достовірно визначена» [33].

При цьому, під статтею необхідно розуміти «елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом)» [33], тобто НП(С)БО 1.

Крім того, щодо активів в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [45] зазначено, що при визначенні активів необхідно враховувати те, що ці ресурси повинні бути «контрольовані підприємством у результаті минулих подій» [45] і використання їх, «як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [45].

Також окремий критерій вводиться щодо оборотності чи необоротності активів. Так, за цим критерієм НП(С)БО 1 розділяє оборотні та необоротні активи. При чому до оборотних положення відносить «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» [45], а до необоротних – всі інші активи.

С.М. Кафка пропонує узагальнену схему критеріїв визнання для необоротних активів (рис. 1.4).



Рисунок 1.4. Критерії визнання активу необоротним
за проф. С.М. Кафкою [15]

З.-М.В. Задорожний, В.В. Муравський та ін. [8], узагальнюючи основні критерії визнання необоротності активів, визначили наступні:

- його вартість може бути достовірно визначена;
- використовується більше одного року;
- має матеріально-речову або нематеріальну форму;
- не передбачається перепродаж;
- у майбутньому очікується отримання економічних вигод від використання [8].

Як бачимо, перераховані критерії цілком відповідають законодавчим вимогам та вимогам Н(П)БО, однак варто уточнити часовий критерій та додати до терміну використання можливість визначення необоротності активів в певних галузях, де операційний цикл, може бути довшим за рік.

Також доцільно вказати, що існують додаткові критерії визнання окремих елементів групи НМА, зокрема, – вартісний критерій, тобто, критерієм слугує вартість облікової одиниці, що перевищує норматив, визначений законодавством та/або закріплений у «наказі про облікову політику підприємства» [34].

Таким чином, відповідно до чинного законодавства та діючих нормативно-інструктивних активів, в процесі визначення критеріїв визнання необоротного матеріального активу доцільно виходити з того, що цей актив має бути: 1) матеріальним та 2) необоротним.

В табл. 1.3 узагальнено обов'язкові та додаткові критерії визнання необоротних матеріальних активів.

На нашу думку, представлені в табл. 1.3 критерії визнання необоротних матеріальних активів у національній системі бухгалтерського обліку та у міжнародних стандартах мають високий рівень узгодженості та базуються на спільних концептуальних принципах. Відтак, відповідно до чинного законодавства України, НП(С)БО та МСФЗ, необоротний матеріальний актив визнається об'єктом обліку та фінансової звітності за одночасного дотримання таких обов'язкових критеріїв:

- 1) наявність фізичної (матеріальної) форми;
- 2) його вартість може бути достовірно визначена;
- 3) довгостроковий характер використання – понад 12 місяців чи довше операційного циклу;
- 4) очікування майбутніх економічних вигід;
- 5) наявність контролю підприємства над ресурсом.

Дослідження також показало, що додатковим критерієм, який впливає на визнання активу як основного засобу, виступає вартісний поріг, визначений податковим законодавством (20 000 грн). Хоча цей критерій не є обов'язковим із позиції МСФЗ, він суттєво впливає на методичку бухгалтерську практику в Україні, формуючи певні розбіжності між фінансовим та податковим обліком.

Таблиця 1.3

Критерії визнання необоротним матеріальним активом

Визнання необоротних матеріальних активів об'єктом обліку і звітності	
<i>1. ОБОВ'ЯЗКОВІ критерії визнання НМА</i>	
Форма	це ресурси підприємства, які мають фізичну (матеріальну) форму, на відміну від нематеріальних активів
Вартість	можливість оцінки та достовірного визначення вартості об'єкта
Тривалість використання	термін корисного використання активу становить понад 12 місяців чи довше операційного циклу
Очікувана економічна вигода	наявність очікуваних майбутніх економічних вигід від використання активу, що може надходити у вигляді прибутку, зниження витрат або іншої вигоди
Контроль	підприємство контролює ресурс у результаті минулих подій, і очікується, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з цим ресурсом, надійдуть до підприємства
<i>2. ДОДАТКОВІ критерії визнання НМА</i>	
Вартісний критерій	для визнання об'єкта основним засобом в податковому обліку його вартість має бути вищою за 20 000 грн
Використання	актив використовується підприємством у процесі господарської діяльності для виробництва, надання послуг або адміністративних цілей

Сформовано автором на основі [33; 35; 42; 45]

Систематизація критеріїв (табл. 1.3) дозволяє зробити висновок, що визнання необоротних матеріальних активів має концептуально однакову основу, проте на практиці потребує гнучкого підходу для узгодження вимог фінансового, податкового та управлінського обліку. За таких умов важливо визначити перспективи розвитку та вдосконалення питань визнання цих активів як облікової категорії та комплексного показника в звітності (рис. 1.5).

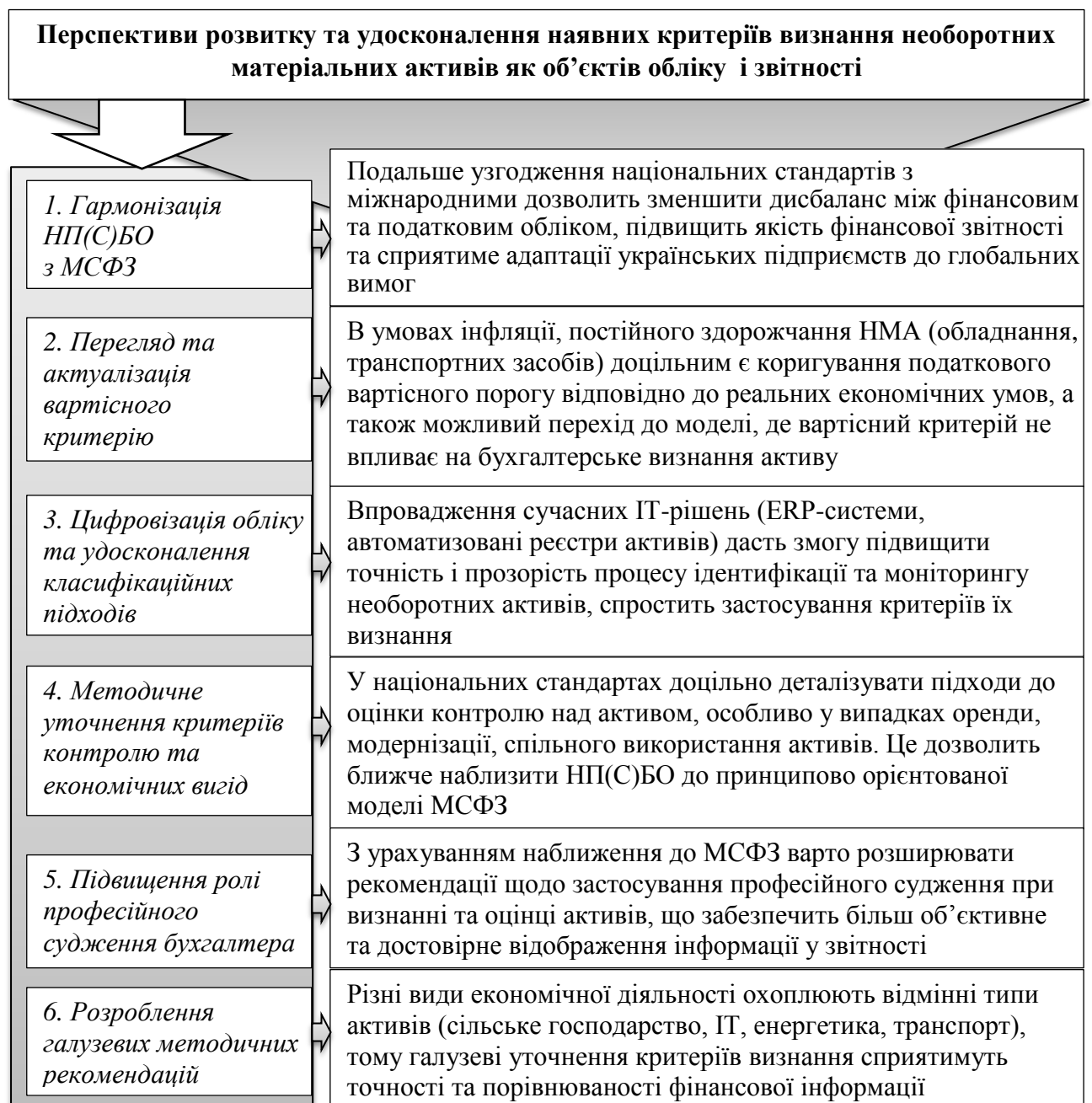


Рисунок 1.5. Перспективи розвитку й удосконалення підходів до визначення критеріїв визнання необоротних матеріальних активів

Представлені шляхи розвитку організаційних облікових підходів щодо визнання необоротних матеріальних активів є важливим питанням для цілей обліку та складання звітності з метою раціонального управління цими активами, особливо в умовах посилення ролі прозорості, інвестиційної привабливості та фінансової безпеки підприємств.

В процесі вивчення питань оцінки необоротних матеріальних активів варто відзначити, що оцінка об'єктів обліку є центральною ланкою в історичному та сучасному розвитку бухгалтерської науки, оскільки становить один із базових елементів методу бухгалтерського обліку та забезпечує вартісне вимірювання об'єктів господарювання. Як методологічна основа обліку, вона визначає порядок формування інформації про активи, впливає на якість фінансової звітності, достовірність оцінки економічної безпеки підприємства та прийняття управлінських рішень. Саме тому удосконалення підходів до оцінки необоротних матеріальних активів відповідно до НП(С)БО та МСФЗ є актуальним завданням фінансової науки та практики, особливо в умовах трансформації економіки та зростання вимог до інвестиційної відкритості України.

Еволюція економічної думки однозначно підтверджує, що оцінка була і залишається фундаментальною складовою методу бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування достовірної, порівнянної та корисної для управління інформації про майно, капітал і результати діяльності підприємства.

Класичні науковці, зокрема В.Ф. Палій і Я.В. Соколов, наголошували, що без оцінки втрачається сама сутність бухгалтерського обліку як системи вартісного узагальнення, адже саме через оцінку реалізується можливість кількісного відображення господарських процесів.

Сучасні вчені З.-М.В. Задорожний [6; 9], Н.М. Малюга [23], Г.В. Нашкерська [39] та ін. розвинули ці ідеї, обґрунтовуючи необхідність деталізації класифікації оцінок, удосконалення методик оцінювання окремих об'єктів обліку та формування гнучкої облікової політики відповідно до викликів ринкової економіки.

Так, Л. Г. Ловінська вважає, що оцінка – «це складова методу бухгалтерського обліку, яка забезпечує вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, створення якісних характеристик облікової інформації, інформаційне обґрунтування оцінки ефективності менеджменту, фінансового стану і фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання» [22, с. 19].

Водночас, як зазначає І.Й. Яремко, з економічної точки зору саме оцінка, а не подвійний запис, визначає сутність методу обліку [54], оскільки вона формує інформаційний базис, на якому ґрунтується система фінансової звітності та управлінських рішень. Такий підхід відображає сучасну концепцію бухгалтерського обліку, зорієнтовану на потреби користувачів інформації й управління вартістю підприємства.

Деталізована класифікація оцінок, здійснена Н. М. Малюгою, дозволяє встановити однорідні їх ознаки «за об'єктом оцінювання, критерієм обчислення, часовою належністю, методами розрахунку, формою вираження і результатами переоцінки для цілей обліку» [23].

До того ж, погоджуємось з думкою С. Ф. Кафки, яка вважає, що «оцінка необоротних матеріальних активів є важливою складовою їхнього обліку в зв'язку з наявністю низки концепцій щодо вартісного вимірювання об'єктів обліку, що, за певних умов, може призвести до довільного трактування навіть ключових понять обліку» [14, с. 131].

Розширюючи цю думку, варто зазначити, що складність процесу оцінки необоротних матеріальних активів обумовлена тим, що в теорії та практиці обліку існує низка концепцій оцінки, кожна з яких ґрунтується на різному розумінні економічної сутності вартості та мети її визначення.

До таких концепцій належать:

- історична (фактична) собівартість;
- справедлива вартість;
- відновна (поточно-відтворювальна) вартість;
- ліквідаційна вартість та ін. (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Види оцінок необоротних матеріальних 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, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи	Придбання, утримання, вибуття	НП(С)БО 7, НП(С)БО 30, НП(С)БО 32, МСБО 16, МСБО 40, МСБО 41
2. Переоцінена вартість	Основні засоби, ІНМА	Утримання, вибуття	НП(С)БО 7, МСБО 16
3. Справедлива вартість	Усі види НМА	Придбання, утримання, вибуття	НП(С)БО 19, НП(С)БО 32, НП(С)БО 30, МСФЗ 3, МСБО 40, МСБО 41, МСФЗ 13
4. Залишкова вартість	Усі види НМА	Утримання, вибуття	НП(С)БО 7
5. Вартість, зменшена на очікувані витрати на продаж	Довгострокові біологічні активи	Придбання, утримання, вибуття	НП(С)БО 30, МСБО 41
5. Балансова вартість	Усі види НМА	Утримання, вибуття	НП(С)БО 32, МСБО 40, НП(С)БО 12
6. Вартість, визначена суб'єктом господарювання	Основні засоби, інші НМА	Утримання, використання	НП(С)БО 7, МСБО 16
7. Собівартість	Усі види НМА	Придбання, створення або сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні	МСБО 16, МСБО 38, НП(С)БО 16, НП(С)БО 32, МСБО 40, МСФЗ 2
8. Вартість, яка амортизується	Основні засоби, ІНМА, інвестиційна нерухомість	Використовується як база для нарахування амортизації	НП(С)БО 7, МСБО 16, НП(С)БО 32, МСБО 40
9. Ліквідаційна вартість	Основні засоби	Вибуття та для вартості, що амортизується	НП(С)БО 7, МСБО 16

Погоджуємось з І.В. Мельничук, Н. В. Мужевич, які відзначають, що трактування, наведені у ПКУ та НП(С)БО 7, «передбачають, що на моральний та фізичний знос мають вплив лише терміни корисного використання, тоді як вони практично лише прямолінійно формують суму коштів, потрібних на відновлення основних засобів» [24]. За таких умов дані бухгалтерського обліку не можуть бути базою для планування оновлення або цілей статистики й оцінки стану НМА на дату балансу.

Слід констатувати, що відповідно до п. 11 НП(С)БО 30: «первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу» [37]. Причін, «біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюються за первісною вартістю до періоду, у якому можливо визначити їх справедливу вартість» [37].

Кожна з розглянутих оцінок (табл. 1.4) створює різні інформаційні передумови щодо економічного змісту активу, строків його використання, майбутніх вигод та можливих ризиків. В умовах ринкової економіки, де коливання цін, інфляція, невизначеність і зміна кон'юнктури є звичними явищами, вибір відповідної концепції оцінки набуває особливої ваги.

На нашу думку, з однієї сторони, така багатоваріантність видів оцінок відповідно до НП(С)БО та МСФЗ дозволяє в повній мірі застосувати професійне судження для вартісного виміру окремих об'єктів необоротних матеріальних активів та їх ринкову або фактичну вартість. Вона визначає економічний зміст облікової інформації, формує аналітичний потенціал системи бухгалтерського обліку та забезпечує її здатність адекватно відображати реальні процеси господарювання в умовах ринкових трансформацій. Однак, з іншого боку – така множинність підходів до оцінювання створює і певну методологічну проблему: у разі відсутності чітких регламентів або при недостатній деталізації стандартів може виникнути можливість довільного трактування ключових понять обліку, зокрема таких як «первісна вартість», «справедлива вартість», «амортизована

вартість», «зменшення корисності» тощо. Це, своєю чергою, призводить до ситуацій, коли один і той самий об'єкт необоротних матеріальних активів може бути оцінений по-різному залежно від професійного судження бухгалтера, специфіки облікової політики або економічної мотивації підприємства.

Відтак, така варіативність може:

- 1) спотворювати порівнянність фінансової звітності між підприємствами;
- 2) ускладнювати аналіз фінансового стану, рентабельності та інвестиційної привабливості;
- 3) вводити в оману користувачів інформації – власників, інвесторів, кредиторів;
- 4) створювати ризики маніпулювання показниками через вибір «зручної» моделі оцінки.

У зв'язку з цим, оцінка необоротних матеріальних активів набуває особливої наукової та практичної значущості не лише як технічна процедура, а як важливий елемент методології обліку, що забезпечує єдність підходів, об'єктивність, достовірність і прозорість вартісного відображення активів. Саме тому сучасні НП(С)БО та МСФЗ встановлюють чіткі критерії і вимоги до застосування окремих оцінок, а також надають значну увагу процедурам професійного судження, документуванню облікової політики та розкриттю інформації у фінансовій звітності.

Отже, значення оцінки необоротних матеріальних активів полягає не лише в технічній можливості відображення їх вартості, а й у формуванні методологічної основи обліку, яка гарантує логічність, послідовність і обґрунтованість усього механізму бухгалтерського відображення активів. Відтак, застосування різних видів оцінок відповідно до НП(С)БО та МСФЗ безпосередньо впливає на показники активів, капіталу, фінансових результатів та ризиків, а отже – на інвестиційну привабливість і економічну безпеку бізнесу.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація та методика обліку надходження необоротних матеріальних активів

Процес надходження необоротних матеріальних активів включає декілька організаційних етапів (рис. 2.1). Наведена схема демонструє стандартний процес обліку необоротних матеріальних активів від моменту їх придбання до фактичного визнання в бухгалтерії.

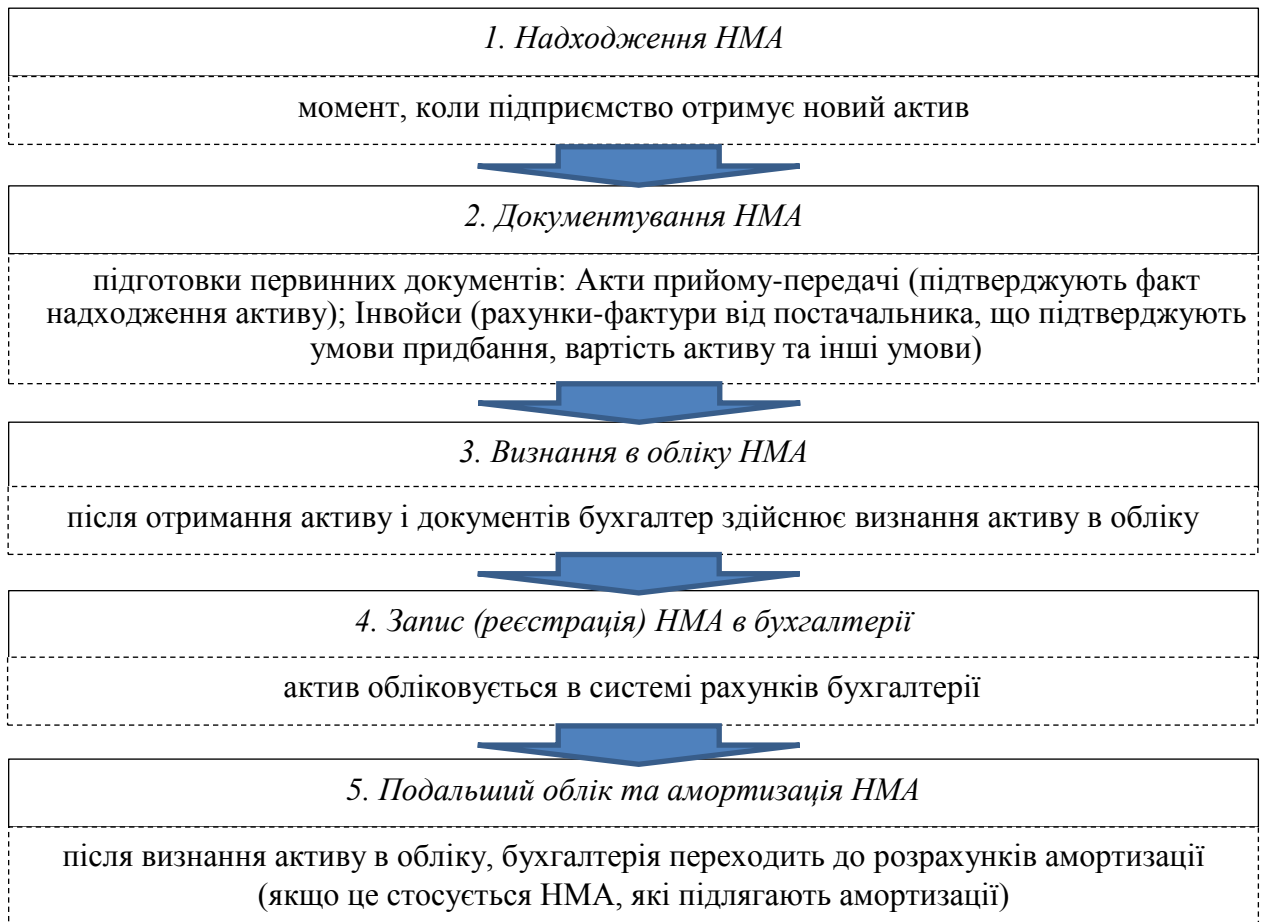


Рисунок 2.1. Організація процесу надходження НМА в бухгалтерії

Відображення в системі обліку і звітності надходження необоротних матеріальних активів залежить від того, яким чином і на яких умовах поступили на підприємство ці активи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні шляхи надходження необоротних матеріальних активів і відповідні методики їх обліку та оцінки

Організаційно-методичні заходи		
Методика оцінки	Облік і документація	Після надходження
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Придбання за гроші (покупка)		
Для активів, придбаних за грошові кошти, оцінка відбувається за фактичною вартістю придбання. Вартість включає: ціну покупки; витрати на транспортування, монтаж, налаштування; інші витрати, без яких актив не міг би бути готовий до використання (податки, митні збори тощо)	Після придбання активу на підприємстві необхідно оформити первинні документи, такі як: інвойс (рахунок-фактура) від постачальника; акт прийому-передачі або накладна; податкові накладні, якщо актив обкладається ПДВ. В обліку актив нараховується за первісною вартістю (що включає всі витрати на його придбання)	Після визнання активу на балансі, підприємство нараховує амортизацію згідно з обраним методом (лінійний, зменшення залишкової вартості тощо).
Безоплатне отримання або внесок в статутний капітал		
У випадку безоплатного отримання або як внеску учасників, оцінка активу відбувається за справедливою вартістю на дату отримання. Оцінка залежить від ринкових умов і може враховувати такі фактори, як стан активу, його використання на підприємстві	Оскільки актив надається безкоштовно, то підприємство повинно отримати акт прийому-передачі, де вказана справедлива вартість активу на дату отримання. У бухгалтерії цей актив обліковується за справедливою вартістю	Після визнання в обліку, актив амортизується, і його вартість поступово переноситься на витрати протягом корисного використання
Обмін активів		
При обміні активів оцінка відбувається за справедливою вартістю обмінених активів або за залишковою вартістю, якщо справедлива вартість не може бути точно визначена. Якщо один з обмінюваних активів є грошовим, то оцінка відбувається за грошовою сумою	Під час обміну підприємство оформлює договір обміну (або акт передачі) з уточненням вартості обмінюваних активів. В бухгалтерії здійснюється відображення вибуття одного активу та визнання нового активу за його справедливою вартістю	Після отримання нового активу, підприємство також нараховує амортизацію, з урахуванням вартості, визначеної на дату обміну
Виготовлення активів на підприємстві		
Якщо активи виготовляються підприємством самостійно, їх оцінка відбувається за собівартістю виробництва. До цієї вартості включаються витрати на матеріали, працю, загальновиробничі витрати та інші витрати, необхідні для створення активу	Оформлюються первинні документи, що підтверджують витрати на виготовлення: Акти виконаних робіт або накладні на матеріали; трудові договори або інші документи, що підтверджують витрати на працю	Після виготовлення активу, його вартість переноситься на баланс підприємства, і нараховується амортизація, починаючи з моменту, коли актив є готовим до використання

Як видно з табл. 2.1, різні способи надходження необоротних матеріальних активів (купівля, безоплатне отримання, обмін, внутрішнє виготовлення) безпосередньо впливають на методи оцінки й обліку, а також на порядок документування цих активів.

Отже, можна виділити такі загальні принципи обліку необоротних матеріальних активів:

1. Оцінка – облік здійснюється за первісною вартістю придбання або справедливою вартістю, якщо актив надійшов безкоштовно, отриманий як внесок в статутний капітал чи в наслідок обміну;

2. Документування – для кожного виду надходження активів оформлюються відповідні первинні документи (акти прийому-передачі, інвойси, договори, акти виконаних робіт);

3. Амортизація – після визнання активу на балансі підприємства, починається нарахування амортизації згідно з обраним методом.

Варто відзначити, що особливістю відображення в системі обліку надходження необоротних матеріальних активів в процесі купівлі чи їх виготовлення (створення) є те, що первісна вартість таких активів формується на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [13], а після доведення їх до стану використання ці суми списують на рахунки відповідних активів.

Варто відзначити, що стосовно субрахунків, призначених для обліку процесу придбання (створення) НМА, існують певні суперечності (рис. 2.2).

За таких умов доречною є аргументація певних змін у методиці обліку інвестиційної нерухомості від Л. В. Іванченкової, Н. В. Лагодієнко, та ін. [12]. Автори стверджують, що: «Облік інвестиційної нерухомості за первісною (залишковою) вартістю у цілому подібний до обліку основних засобів, проте, є й відмінності. Зокрема, по-перше, рахунок обліку 100, а не 101-109; по-друге, рахунок обліку зносу – 135, а не 131; по-третє, інші рахунки для переоцінки (обліку зміни справедливої вартості)» [12].

На наш погляд, запропоновані нами зміни на рис. 2.2 відокремлюють системно облік інвестиційної нерухомості, основних засобів та ІНМА за

допомогою впровадження розрізнених субрахунків та рахунків, виходячи з потреби роздільного представлення зазначених об'єктів у фінансовій звітності та з метою ефективного управління ними.

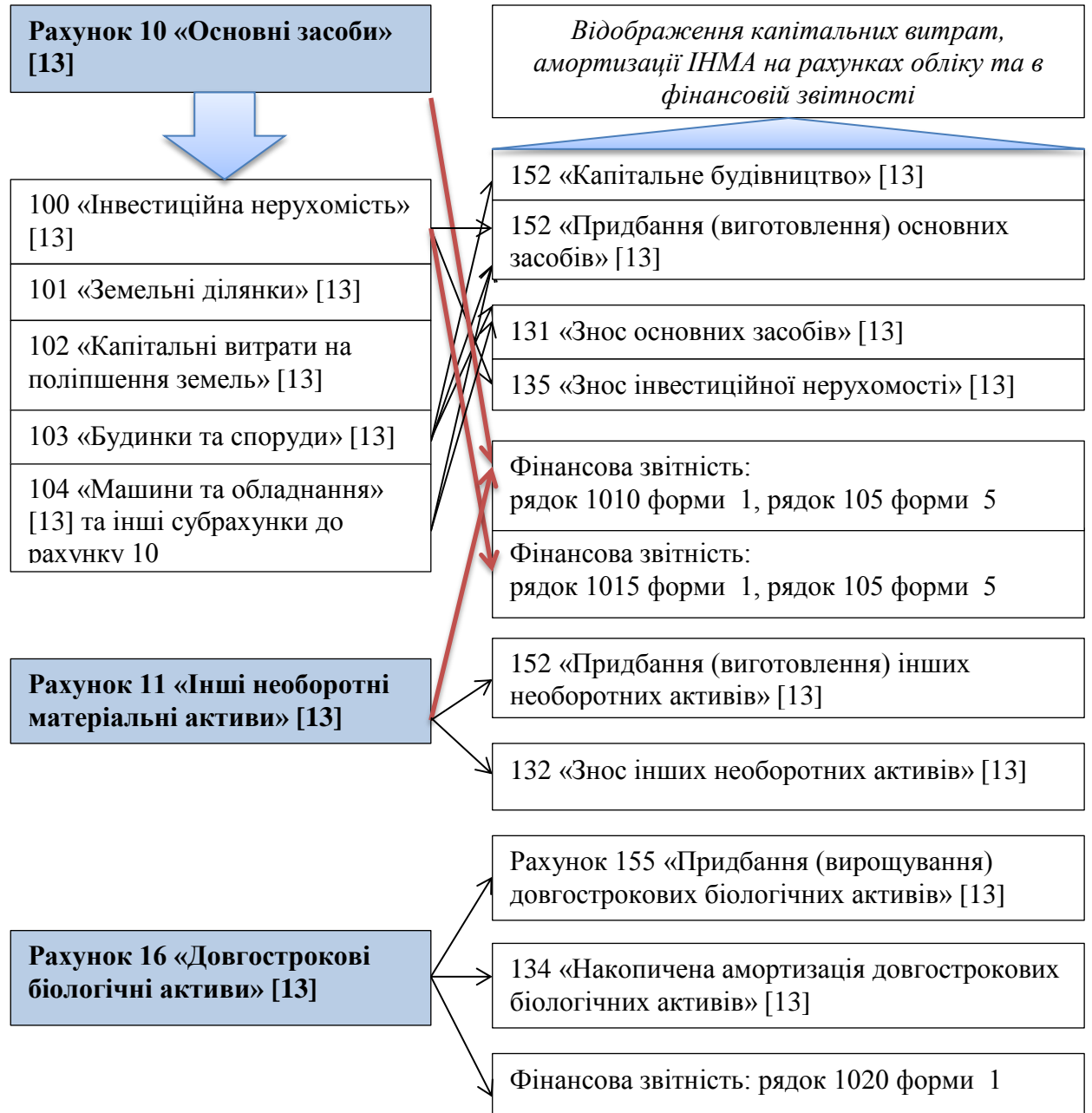


Рисунок 2.2. Методика обліку надходження і наступного відображення в обліку та звітності об'єктів необоротних матеріальних активів

З проведеного дослідження структури рахунків бухгалтерського обліку, призначених для НМА, існують певні проблеми групування інформації щодо відображення амортизації основних засобів та інвестиційної нерухомості в

межах субрахунків до рахунку 10, оскільки інвестиційна нерухомість розміщена в складі субрахунків основних засобів, а для амортизації – виділено окремо субрахунок 135.

На нашу думку, було б доцільно вилучити інформацію про інвестиційну нерухомість з рахунку 10 на окремий рахунок. Тим більше, що в самій Інструкції № 291 зазначено, що на субрахунку 131 «узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10» і, водночас, конкретизовано, що «інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 ... узагальнюється на субрахунку 135» [13].

Окремим елементом в структурі необоротних матеріальних активів є інвестиційна нерухомість. Не зважаючи на те, що даний об'єкт обліку був запроваджений у 2008 році з введенням в дію окремого НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [38], у діючій практиці ці активи відображають в складі рахунку 10 «Основні засоби» [13], субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» [13]. На жаль, на практиці, облік таких об'єктів основних засобів, зокрема і в структурі ТОВ Тернопільська «Медтехніка», в основному ведеться в межах об'єктів операційної нерухомості. На наш погляд, такий порядок обліку є неприпустимим, оскільки підприємства нерідко використовують основні засоби (будівлі, споруди, машини, устаткування, обладнання) для надання в оренду з метою отримання орендних платежів, що за законодавчим визначенням є об'єктом інвестиційної нерухомості.

Сучасні вчені-науковці, зокрема Л. Т. Богущка [1], А. М. Кодацька, А. М. Кудлай [18], І. А. Юхименко-Назарук [52] пропонують доповнювати субрахунок «Інвестиційна нерухомість» [13] відповідними рахунками III-го порядку, що дозволить розмежувати інвестиційну нерухомість за її видами.

Проте, погоджуємось з думкою З.-М. В. Задорожного, що вважає за доцільне «інвестиційну нерухомість як окремий вид необоротних матеріальних активів, що виділяється окремими рядками в розділі 1 Балансу й облік яких регламентується окремим НП(С)БО 32, узагальнювати на

рахунку 19» [8].

Погоджуємось з думкою, що для обліку інвестиційної нерухомості варто було виділити окремий рахунок обліку, так як за цією обліковою категорією відокремлено розкривається інформація в звітності, а саме стаття 1015 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [33]. Крім того, методика обліку інвестиційної нерухомості відрізняється від організації та методики обліку основних засобів, що підтверджують окремі НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [38] та МСБО 40 [40] з однойменною назвою.

Звернемо увагу, що відповідно до НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [38] та МСБО 40 [29] ці активи мають специфічні вимоги щодо оцінки, амортизації, а також урахування доходу від їх використання. Це підтверджує необхідність розмежування обліку цих двох категорій для уникнення плутанини в фінансовій звітності та більш чіткого відображення інформації для користувачів звітності.

На нашу думку, зміна рахунку для обліку інвестиційної нерухомості визначається раніше запропонованими змінами методики (рис.2.2), а також обґрунтовує зміни, що вже частково є в системі рахунків, наприклад, відокремлений від основних засобів спеціальний субрахунок – 135 «Знос інвестиційної нерухомості» [13].

Відтак, виділення окремого субрахунку 100 в системі рахунку 10 для обліку інвестиційної нерухомості є недостатнім для цілей обліку, тому такі зміни є необхідними. Для цього можна використовувати рахунок 19, який згідно з Інструкцією № 291 наразі зайнятий для облікового об'єкту «гудвіл», однак ми пропонуємо його обліковувати як нематеріальний актив в межах рахунку 12 «Нематеріальні активи» [13], на окремому субрахунку 127, так як це вже було в історії методики обліку до впровадження змін Наказу Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12.2002 р. [46] (рис. 2.3). Отже, при наявності інвестиційної нерухомості, доцільно використовувати відокремлений рахунок 19. Такий порядок дасть змогу підвищити точність в обліку та звітності та спростити процес управління цими активами.

На наш погляд, пропозиція перенести облік гудвілу з рахунку 19 на рахунок 12 «Нематеріальні активи» [13] є також обґрунтованою, оскільки гудвіл справді є нематеріальним активом.

Запропонований підхід дозволить більш чітко розмежувати різні категорії – основні засоби, нематеріальні активи (гудвіл) та інвестиційну нерухомість. Окрім, ці зміни дозволять забезпечити більшу точність в обліку активів, а також покращити аналітичну роботу зі звітністю підприємства.

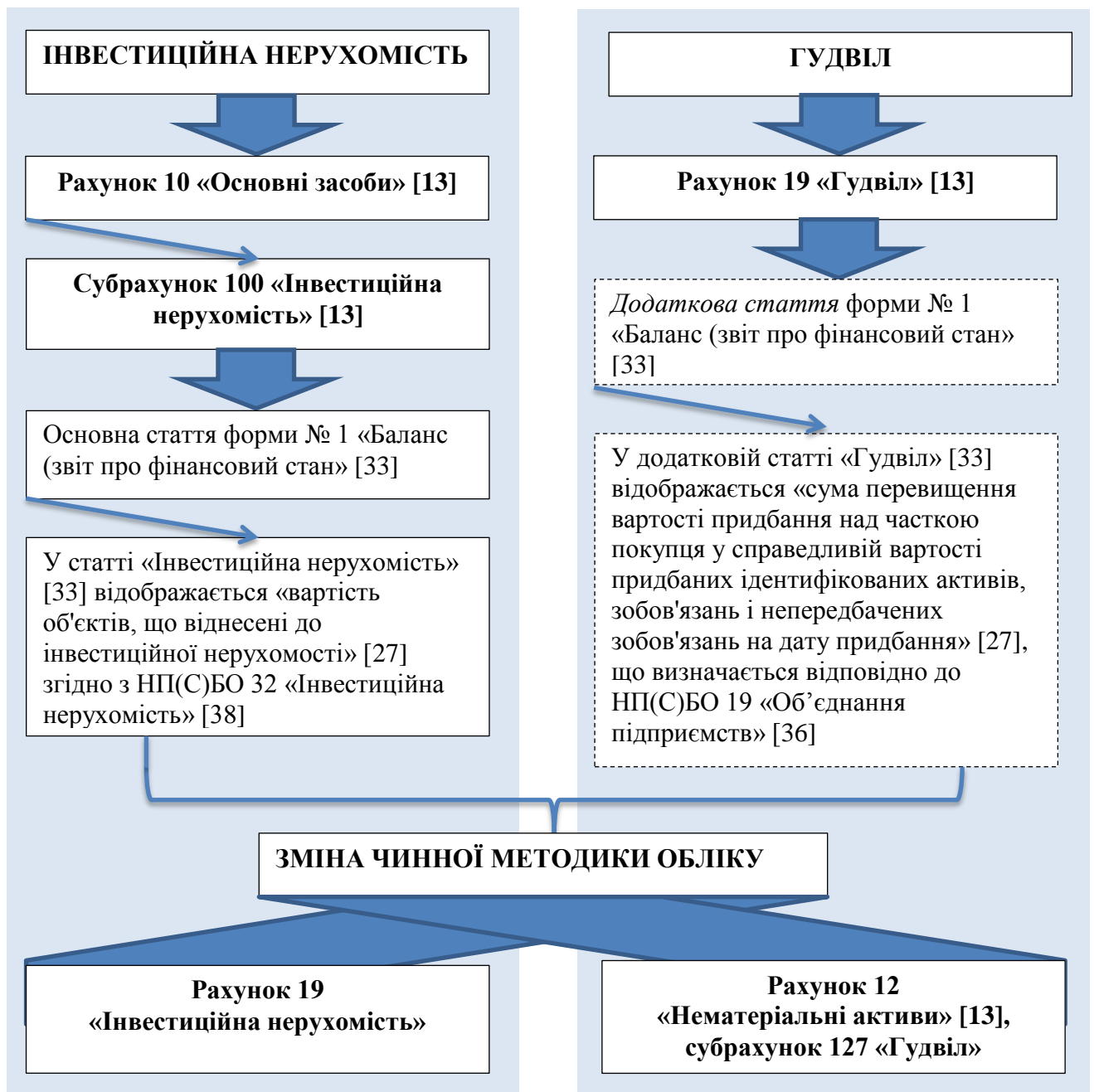


Рисунок 2.3. Удосконалення обліку наявності інвестиційної нерухомості як структурного об'єкта необоротних матеріальних активів

Зауважимо, що для обліку земельних ділянок призначено субрахунок 101 «Земельні ділянки» [13] і в межах цього ж рахунку 10 згідно з Інструкції № 291 призначено субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» [13], на якому ведеться «облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)» [13]. Таке відображення капітальних витрат пояснюється тим, що вони не формують вартість землі, але можуть збільшувати корисність її освоєння для господарської діяльності шляхом меліорації, осушення, очищення території та ін. Зазначені витрати не змінюють самої землі як природного ресурсу, а лише покращують її господарські властивості. Відповідно, ці витрати обліковуються як окремий об'єкт основних засобів та вони підлягають амортизації.

На наш погляд, діюча назва субрахунку 102 методологічно суперечить логіці побудови системи рахунків і змішує поняття «капітальних витрат» (які мають відображатись в межах рахунку 15) та «активів», які акумулюються на рахунку 10. Тому доцільно змінити назву субрахунку 102 на іншу – 102 «Поліпшення земель», і забрати з назви «капітальні витрати», так як субрахунок 102 фактично містить не витрати, а вартість створеного активу, що підлягає амортизації. Таким чином, це дозволить узгодити методику первісного відображення даного об'єкта: спочатку відображати витрати на меліорацію, іригацію, осушення та ін. – на рахунку 15, а після введення в експлуатацію і формування активу – використовувати субрахунок 102 «Поліпшення земель». Запропонований підхід забезпечить єдність методології обліку надходження всіх основних засобів, в тому числі і земель, і її поліпшень.

Крім того, земля не є результатом капітальних інвестицій, оскільки не є об'єктом створення, її вартість не формується через витрати підприємства, і не амортизується, її можна лише придбати, одержати, внести як внесок, а її первісну вартість формують згідно з договором купівлі, експертною оцінкою тощо.

Також відзначимо, що чинна форма звітності «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [33] передбачає спільне відображення основних засобів та ІНМА, хоча в обліку ці об'єкти мають систему розрізнених рахунків та субрахунків (рис. 2.2).

Як висновок, можна означити наступні аргументи щодо внесення наданих пропозицій для покращення методики обліку необоротних матеріальних активів:

1. *Уніфікація підходів до оцінки*, що передбачає удосконалення відокремленої методики оцінки для об'єктів основних засобів та інвестиційної нерухомості, зокрема, впровадження єдиного стандарту для обліку справедливої вартості або амортизації залежно від обраної моделі.

2. *Розмежування інвестиційної нерухомості та основних засобів* шляхом підвищення чіткості в обліку за рахунок виділення інвестиційної нерухомості як окремої категорії активів, зміни понятійного трактування «капітальних витрат на поліпшення земель».

3. *Забезпечення прозорості в фінансовій звітності* через внесені зміни в рахунках обліку і перегрупування даних, що дасть змогу користувачам фінансової звітності краще орієнтуватися в характеристиках активів.

4. *Розробка окремої облікової політики*, так як для НМА необхідно створити чітку облікову політику, яка охоплює критерії оцінки, амортизації та відображення доходів від її використання.

5. *Інтеграція з податковим обліком*, тому що важливо враховувати специфіку оподаткування доходів від основних засобів та інвестиційної нерухомості, зокрема, що дозволить уникнути помилок у податковому обліку та забезпечити правильний розподіл витрат та доходів.

Отже, правильний вибір методу оцінки та організація обліку дозволяє забезпечити точність і прозорість фінансової звітності, що є важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і підтримки інвестиційної привабливості підприємства.

2.2. Облік експлуатації та амортизації основних засобів та ІНМА

Упровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробничі процеси та розв'язання важливих соціально-економічних завдань є можливими лише за умови формування й реалізації дієвої інвестиційної політики. Важливою її складовою виступає амортизаційна політика, яка є одним із найефективніших інструментів активізації інвестиційної діяльності підприємств. Раціонально побудована система амортизації забезпечує відшкодування вартості необоротних матеріальних активів, стимулює модернізацію основних засобів, створює фінансові передумови для впровадження інноваційних технологій та оновлення виробничих потужностей.

На нашу думку, амортизація необоротних матеріальних активів є ключовим елементом їх життєвого циклу, забезпечуючи поступове перенесення вартості об'єкта на продукцію, роботи чи послуги (рис. 2.4). Вона виконує як відтворювальну, так і фіскальну, інвестиційну та стимулюючу функції.

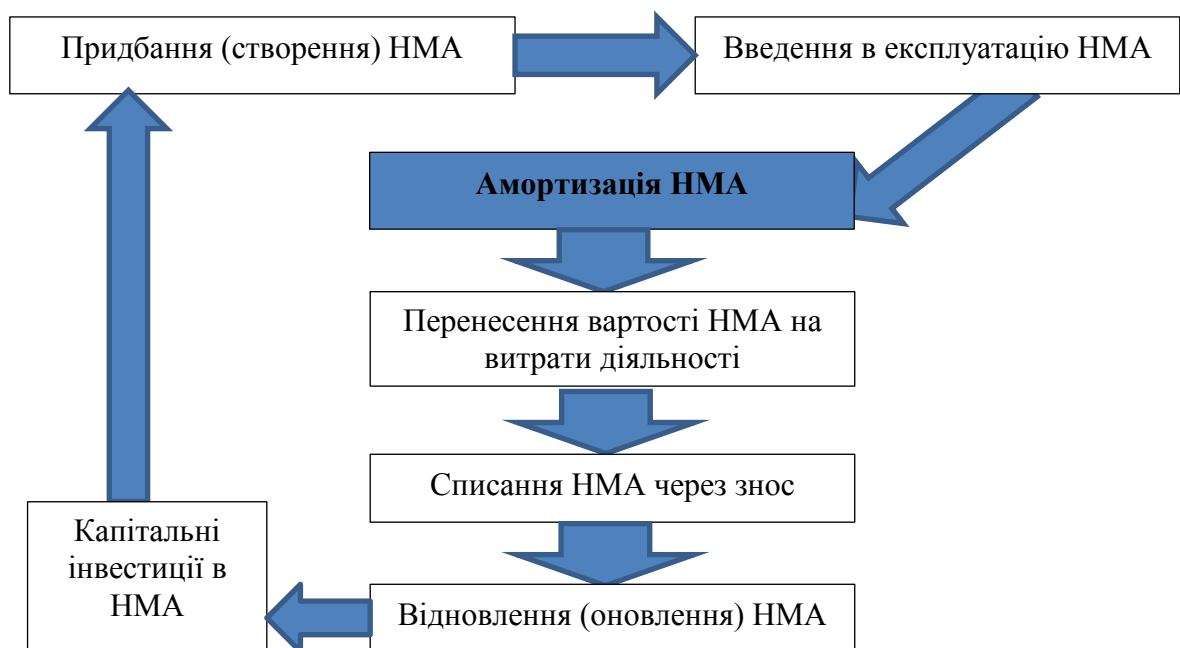


Рисунок 2.4. Амортизація як елемент життєвого циклу необоротних матеріальних активів

Отже, амортизація забезпечує такі завдання:

- забезпечує безперервність операційного циклу;
- синхронізує зношення активу з економічною вигодою, отриманою від його використання.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» [35] під амортизацією розуміють «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [35]. «Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій)» [35]. При цьому даний документ визначає, що «вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [35].

Відзначимо, що поступове перенесення вартості необоротних матеріальних активів витрати діяльності здійснюють відповідно до встановлених у законодавчому та нормативному порядку методів і норм. Крім того, згідно з Податковим кодексом України [42] для нарахування амортизації (зносу) визначено 16 груп необоротних матеріальних активів та термінів їх корисного використання. Відтак, чинною законодавчо-нормативною базою передбачені наступні методи нарахування амортизації для основних засобів та ІНМА з обов'язковим дотриманням «мінімально допустимих строків корисного використання, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)» [35]:

- ✓ «прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий» [35] (п. 26 НП(С)БО 7) – для основних засобів;
- ✓ «прямолінійний, виробничий» [35] (п. 27 НП(С)БО 7) – для ІНМА;
- ✓ «у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому

місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості» [35] (п. 27 НП(С)БО 7) – для МНМА та бібліотечних фондів;

- ✓ амортизація не нараховується (п. 22 НП(С)БО 7 [35]) – для земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій.

Водночас, згідно з п. 138.3.2. Податкового кодексу України не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел – «вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів; на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів» [42].

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Щодо питання довгострокових біологічних активів, то вона нараховується на ті об'єкти, «справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо» [37]. При чому «оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до Національного положення (стандарту) 7» [37].

Для інвестиційної нерухомості у разі її нарахування зберігається визначений у НП(С)БО 7 порядок. Причём у НП(С)БО 32 визначено, що на дату балансу інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності слід відображати «або за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення» [38], що визнаються згідно з НП(С)БО 28.

Таким чином, нарахування амортизації в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування проводиться за обраною методикою на базі професійного судження бухгалтера та керівника, що має бути визначено у наказі про облікову політику, та може переглядатися «в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [35]. При цьому,

нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в господарський обіг або з моменту прийняття рішення про зміни методу амортизації.

Для обліку амортизації в системі рахунків бухгалтерського обліку виділено рахунок 13 «Знос необоротних активів» [13]. Відповідно до Інструкції № 291 «за кредитом рахунку відображається нарахування амортизації та зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації)» [13].

Цікавим підходом до побудови обліково-інформаційної моделі амортизації є запропоноване О. І. Степаненком [49] виокремлення двох форм процесу експлуатації необоротних матеріальних активів (рис. 2.5).

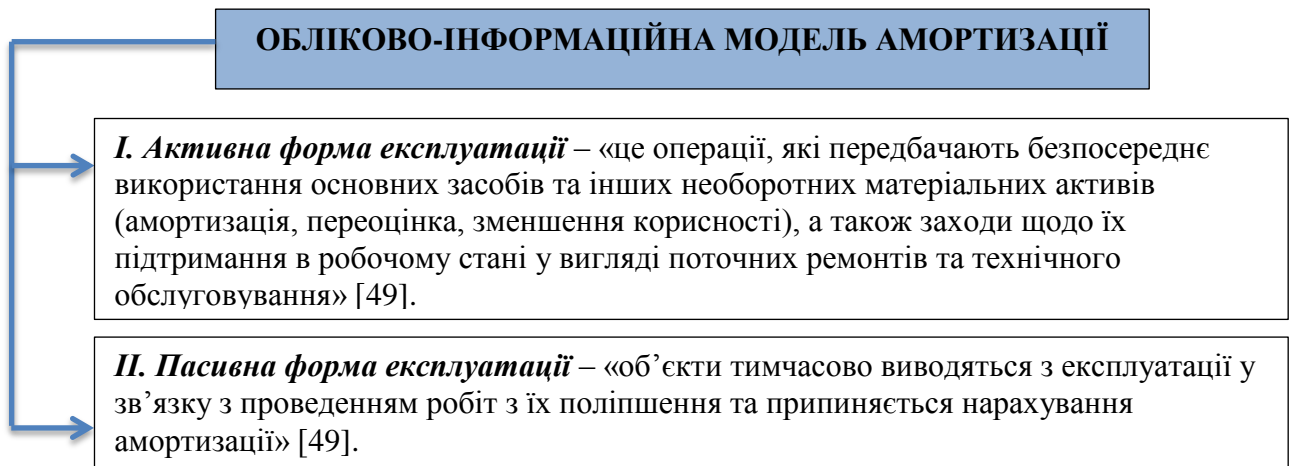


Рисунок 2.5. Форми процесу експлуатації НМА за О. І. Степаненком [49]

При цьому, варто було б зазначити, що активна форма експлуатації НМА передбачає нарахування амортизації за методикою першого розрахунку, а пасивна форма означає тимчасове припинення амортизації та її перерахунок на момент повторного введення в експлуатацію.

Враховуючи раніше запропоновані зміни в структурі рахунку 10 з виокремленням об'єкта інвестиційної нерухомості та пропозицію щодо відокремленого відображення в звітності таких об'єктів, як інвестиційна нерухомість та ІНМА, а також зважаючи на відокремлений облік амортизації за цими об'єктами, цілком логічно погодитись з З.-М. В. Задорожним, В. В. Муравським та ін. [8] щодо зміни структури розділу I форми № 1 (табл. 2.2).

Автори аргументують, що нелогічно в балансі однією статтею «Основні засоби» [33] (рядок 1010) показувати дані про основні засоби й інші необоротні матеріальні активи, які в системі обліку узагальнюються на окремих рахунках 10 «Основні засоби» [1] й 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [13]. Водночас, на думку авторів, «інвестиційна нерухомість, яка узагальнюється на субрахунку 100 до рахунка, виділяється в Балансі окремим рядком, а не разом з основними засобами» [8].

Таблиця 2.2

«Зміна структури статей в частині необоротних матеріальних активів у розділі I форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»

Назва статті балансу	Код рядка
I. Необоротні активи	
Основні засоби	1010
первісна вартість	1011
знос	1012
Інші необоротні матеріальні активи	1013
первісна вартість	1014
знос	1015
Інвестиційна нерухомість	1016
<i>первісна вартість</i>	<i>1017</i>
<i>знос</i>	<i>1018</i>
Довгострокові біологічні активи	1020
<i>первісна вартість</i>	<i>1021</i>
<i>знос</i>	<i>1022</i>

Сформовано на основі праці проф. З.-М. В. Задорожного, проф. В. В. Муравського та ін.» [8]

Разом з тим, вважаємо, що нами виділені рядки (1017, 1018, 1021, 1022) варто вважати додатковими статтями (вписуваними), оскільки згідно чинної методики дані об'єкти повинні оцінюватись на дату балансу за справедливою вартістю, однак якщо цю вартість неможливо достовірно визначити, тоді є необхідність нарахування амортизації та її відображення в звітності.

Запропонований порядок відображення інформації про необоротні матеріальні активи у звітності дає змогу подати повну інформацію про наявність, рівень експлуатації та стан зношення об'єктів, враховуючи чинну методику та шляхи її поліпшення за наданими рекомендаціями.

2.3. Методика обліку вибуття необоротних матеріальних активів

Серед ключових питань методики обліку необоротних матеріальних активів є процес їхнього вибуття, оскільки цей процес має прямий вплив на результат звітного періоду шляхом визначення прибутку (збитку) від операцій зі списання таких активів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Методика обліку витрат, доходів та результатів від списання необоротних матеріальних активів за напрямками вибуття

Напрямок вибуття НМА	Відображення витрат на рахунках обліку	Відображення доходів на рахунках обліку
1	2	3
1. ВИТРАТИ, ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
РЕАЛІЗАЦІЯ	<i>Дт рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [13], субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [13] з Кт субрах. 286 (на залишкову вартість)</i>	<i>Кт рахунку 71 «Інший операційний дохід» [13], субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [13] з Дт рах. 37 (на суму виставленого рахунку)</i>
2. ВИТРАТИ, ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТ ІНШОЇ ДІЯЛЬНОСТІ		
ЛІКВІДАЦІЯ	<i>Дт рахунку 97 «Інші витрати» [13], субрахунок 976 «Списання необоротних активів» [13] з Кт рах. 10, 11 (на залишкову вартість), а також на суму витрат з ліквідації – з Кт рах. 20, 23, 66, 65 та 641 (у разі нарахування податкового зобов'язання з ПДВ)</i>	<i>Кт рахунку 74 «Інші доходи» [13], субрахунок 746 «Інші доходи» [13] з Дт рах. 20, 22 (на суму отриманих доходів від ліквідації)</i>
БЕЗКОШТОВНА ПЕРЕДАЧА ТА ЯК ВНЕСОК У СТАТУТНИЙ КАПІТАЛ	<i>Дт рахунку 97 «Інші витрати» [13], субрахунок 976 «Списання необоротних активів» [13] з Кт рах. 10, 11 (на залишкову вартість), а також 641 (для нарахування податкового зобов'язання ПДВ)</i>	<i>Не відображається</i>
СПИСАННЯ НЕСТАЧІ	<i>Дт рахунку 97 «Інші витрати» [13], субрахунок 976 «Списання необоротних активів» [13] з Кт рах. 10, 11 (на залишкову вартість)</i>	<i>Кт рахунку 74 «Інші доходи» [13], субрахунок 746 «Інші доходи» [13] з Дт рах. 374, 375 (на суму виявленої нестачі)</i>

З табл. 2.3 видно, що в системі обліку залежно від напрямку вибуття, диференціюється методика відображення на рахунках витрат, доходів і результатів від таких операцій в межах певної діяльності. Аналіз чинної методики обліку вибуття необоротних матеріальних активів вказує на ряд проблемних моментів, а саме: розпорошення рахунків обліку витрат, доходів і результатів від списання цих активів в межах операційної й іншої діяльності.

Варто відзначити, що міжнародні стандарти однозначно класифікують вибуття необоротних активів як інвестиційну діяльність, проте НП(С)БО 1 вказує, що доходи і витрати від реалізації НМА належать до операційної діяльності, а саме до фінансового результату від операційної діяльності (розділ I форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [33]). Разом з тим, у формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів» [33] надходження від реалізації НМА належать до інвестиційної діяльності. Такий порядок відображення інформації у формі № 3 відповідає методиці розкриття інформації згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [28], однак викривляє інформацію про фінансові результати за видами діяльності (рис. 2.6). Представлена схема на рис. 2.6. очевидно демонструє пряме концептуальне протиріччя між двома формами звітності, а отже, знижує можливість порівняння звітності з міжнародними стандартами та призводить до викривлення інформації в звітності.

Зауважимо, що у міжнародних стандартах (МСБО 1, МСФЗ 5, МСБО 16) доходи/витрати від вибуття основних засобів та ІНМА визнаються у складі прибутку чи збитку періоду (загальний прибуток), однак не виділяється окремий вид діяльності для фінансового результату (операційний, фінансовий чи інвестиційний). Водночас, МСФЗ 5 вимагає перекласифікації активів, утримуваних для продажу, у поточні активи – «запаси нефінансового характеру», але не переводить їх в операційну діяльність, а лише вимагає окремого представлення у балансі.

При чому згідно з МСБО 7 надходження від продажу довгострокових активів – це інвестиційна діяльність. Тобто МСФЗ не створюють суперечностей.

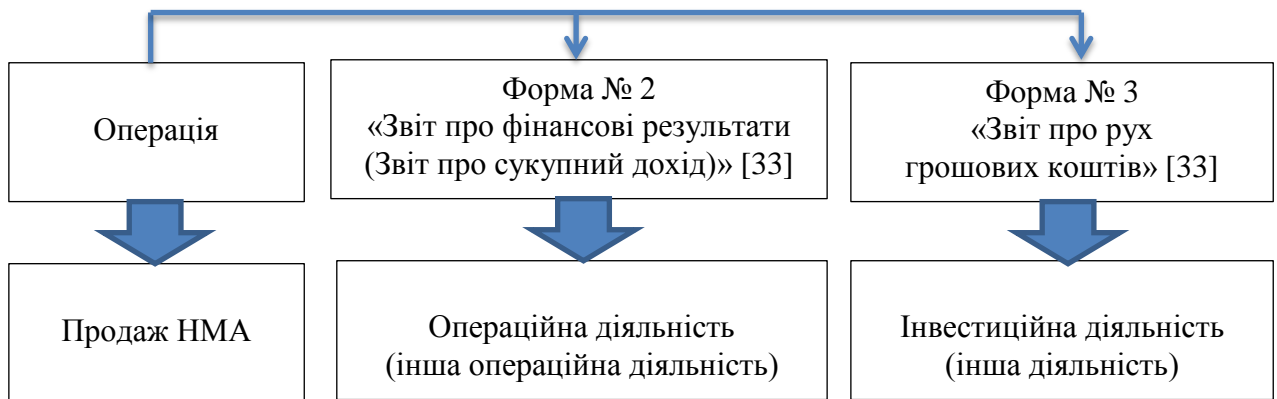


Рисунок 2.6. Невідповідність між формами № 2 і № 3 фінансової звітності в питанні вибуття необоротних матеріальних активів шляхом їх продажу

Вважаємо, що наявні суперечності у зазначених формах національної фінансової звітності виходять з того, що структура форми № 2 трансформувалась від старої радянської звітності (операційна/інша діяльність), а форму № 3 запозичили від МСБО 7, але ці дві форми побудовані на різних концепціях, які не узгоджуються між собою.

На цю проблему звертають увагу різні науковці. Так, С. М. Кафкою відзначено, що: «діючий порядок обліку реалізації необоротних активів потребує уточнення шляхом використання нових термінів і рахунків» [16]. Науковець вважає, що поняття «необоротні активи, утримувані для продажу» [2] «має внутрішню суперечність, оскільки необоротні активи придбаваються не для того, щоб їх продавати, а використовувати більше одного року» [16].

Колектив авторів із Задорожним З.-М. В погоджується, що: «необхідно внести зміни в методику синтетичного обліку реалізації необоротних матеріальних активів» [8], змінивши назву рахунку 286 на «Запаси, отримані від необоротних активів» [8]. Крім того, пропонується «обліковувати зазначені операції на рахунках доходів і витрат доцільно через рахунки 71 ... та 94» [8]. Разом з тим, автори не вважають за доцільне застосовувати

терміни «реалізація основних засобів» та «надходження від реалізації необоротних активів», як це передбачено у звіті про рух грошових коштів за формами № 3 та 3-н.

Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук 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» [21, с. 104].

На нашу думку, реалізація необоротних матеріальних активів – це разова або випадкова операція, а не систематична діяльність підприємства, тому 1) її не можна вважати типовою операційною діяльністю (якщо компанія не торгує активами професійно); але 2) НП(С)БО 1 примусово включає ці доходи/витрати у операційний результат (статті «інші операційні доходи, інші операційні витрати, фінансовий результат від операційної діяльності» [33] згідно наведеної форми № 2 у Додатку до НП(С)БО 1).

Таким чином, діюча методика систематизації та групування операцій з вибуття шляхом реалізації необоротних матеріальних активів спричиняє: штучне збільшення або зменшення операційного прибутку; втрату порівнянності між підприємствами; втрату аналітичної цінності показника «прибуток від операційної діяльності».

Відтак, рекомендуємо уніфікувати підходи НП(С)БО із МСФЗ: 1) виключити операцію продажу ОЗ та ІНМА з операційної діяльності у формі № 2; 2) перенести доходи/витрати від реалізації необоротних матеріальних активів до рахунків «іншої діяльності» (97, 74) або до відокремлених рахунків «витрати, доходи і результат інвестиційної діяльності» (в межах перегрупування субрахунків до рахунків 97, 74); 3) ввести окремий розділ «Результат від інвестиційної діяльності», щоб це відповідало формі № 3, як це має місце в деяких країнах ЄС.

Удосконалена методика обліку вибуття НМА сприятиме усуненню суперечностей та дозволить привести НП(С)БО у відповідність до міжнародної концепції поділу діяльності з метою порівнянності звітності.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1 Організаційні підходи в аудиті необоротних матеріальних активів

Інституціоналізація аудиторського контролю в Україні була зумовлена трансформацією економічної системи, роздержавленням та приватизацією державного майна, активним розвитком приватного сектору, появою підприємств зі змішаною формою власності та іноземними інвестиціями. За умов становлення ринкових відносин та відповідно до чинного законодавства у сфері підприємництва й власності, суб'єкти господарювання отримали право ініціювати незалежну перевірку фінансово-господарських процесів, що, своєю чергою, сприяло формуванню національної системи аудиту.

Організаційно-методичне регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюють Аудиторська палата України та професійні об'єднання аудиторів, які забезпечують розробку стандартів, контроль якості та професійний розвиток аудиторів відповідно до міжнародної практики.

Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності покладено на оновлений Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [44], який замінив застарілі норми Закону № 3125-XII. Цей Закон регулює «правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні» [44].

Подальший розвиток аудиту був інституційно закріплений після впровадження «Міжнародних стандартів аудиту (МСА)» [31], дотримання яких стало обов'язковим з 2007 року. Перехід до міжнародних вимог актуалізував необхідність чіткого планування аудиту, проведення оцінки ризиків, формалізації аналітичних процедур та належного документування.

Це забезпечило відхід від фрагментарних формальних перевірок окремих ділянок обліку та підвищило якість аудиту необоротних активів.

Тут доцільно зауважити, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [45] визначає для яких суб'єктів слід подавати звітність з аудиторським висновком, тоді як Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [44] регулює порядок і суб'єктів, які можуть цей аудит здійснювати. Це класична «функціональна» взаємодія: предмет регулювання – різний, але доповнювальний. Так, виходячи з норм Закону № 996-XIV [45], під обов'язковий аудит підпадають:

- 1) «суб'єкти, що становлять суспільний інтерес» [45] (емітенти, фінансові установи, страхові компанії, банки та ін.);
- 2) «середні і великі підприємства» [45] за критеріями цього Закону;
- 3) підприємства, що за окремим законодавством зобов'язані мати аудит (ліцензійні умови регуляторів).

Таким чином, ТОВ Тернопільська «Медтехніка» [50] як типовий ТОВ, не емітент, не фінкомпанія і не має параметрів, що роблять його середнім чи великим, не зобов'язане проходити щорічний обов'язковий аудит. Однак, керівництво може впровадити практику проведення щорічного аудиту для впевненості у законності та достовірності відображених показників фінансовій у звітності.

У контексті аудиту необоротних матеріальних активів особливого значення набуває урахування організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства, технічного стану та економічної доцільності використання активів. Комплексна перевірка цих активів дає змогу:

- оцінити раціональність структури та оптимальність складу необоротних матеріальних активів;
- з'ясувати економічну ефективність їх використання;
- перевірити достовірність даних щодо наявності, надходження, переміщення та списання основних засобів, ІНМА та інших довгострокових матеріальних активів.

Варто відзначити, що в сучасних умовах цифровізації господарської діяльності одним із перспективних напрямів розвитку аудиту необоротних активів є використання комп'ютерних технологій, що забезпечують автоматизацію аналітичних процедур, посилюють контрольні функції та сприяють зниженню аудиторського ризику.

Г. М. Колісник, В. Є. Слюсаренко [19] визначають мету аудиторської перевірки основних засобів та необоротних матеріальних активів одночасно із завданнями (рис. 3.1).

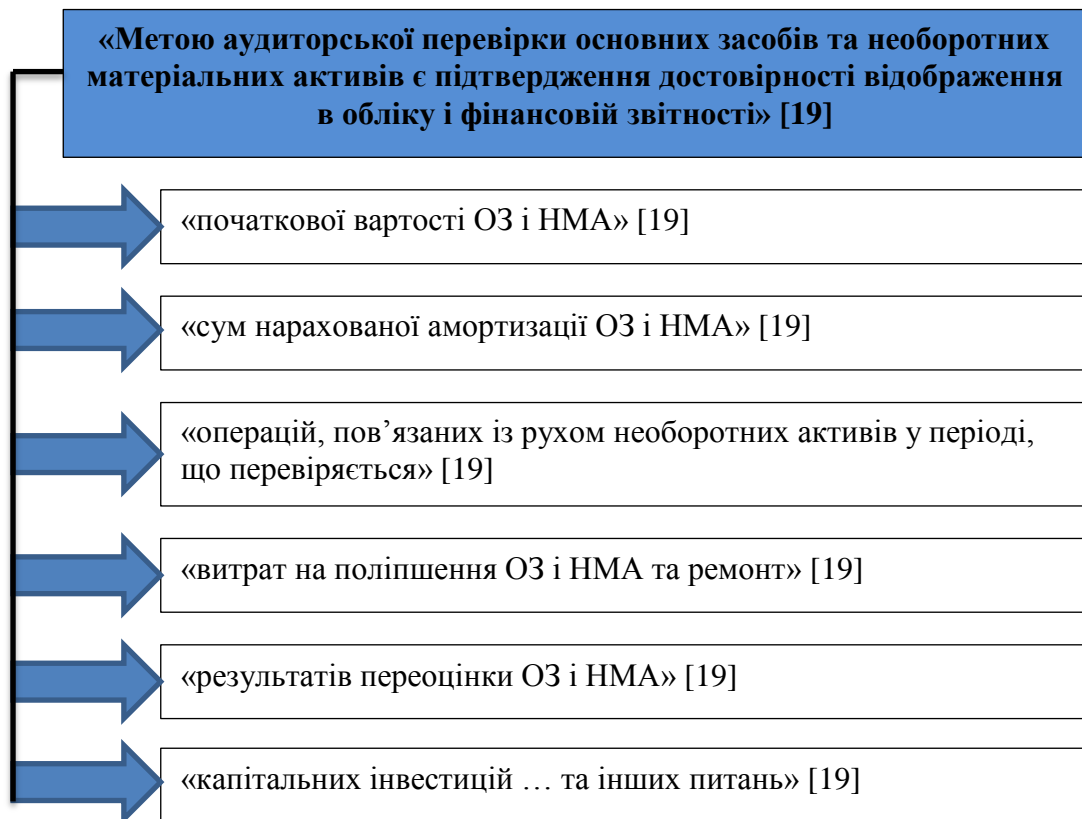


Рисунок 3.1. Мета аудиторської перевірки основних засобів і необоротних матеріальних активів за Г. М. Колісник, В. Є. Слюсаренко [19, с. 126]

На нашу думку, основні засоби вже є об'єктом перевірки необоротних матеріальних активів, оскільки згідно їх економічного змісту вони вже є включені в це поняття. Окрім, в останньому пункті є лишні об'єкти аудиту, що не належать до необоротних матеріальних [19, с. 126]. Відтак, даному визначенню бракує конкретизувати об'єкти та надати уточнення кінцевого результату – відображення фінансових показників в звітності щодо НМА задля підтвердження і достовірності, і законності.

На основі проведеного інституційного, нормативно-правового забезпечення аудиту в Україні, а також зважаючи на сучасну економічну думку науковців, можна узагальнити, що мета аудиту необоротних матеріальних активів полягає у формуванні незалежної професійної думки аудитора стосовно достовірності первинної інформації про операції з необоротними матеріальними активами, повноти й своєчасності їх відображення в системі обліку і звітності, а також відповідності даних про досліджувані активи у фінансовій звітності згідно з вимогами чинних правових норм (стандартів). Відповідно, задля досягнення зазначеної мети перевірка НМА повинна передбачати виконання аудитором певних завдань (рис. 3.2).

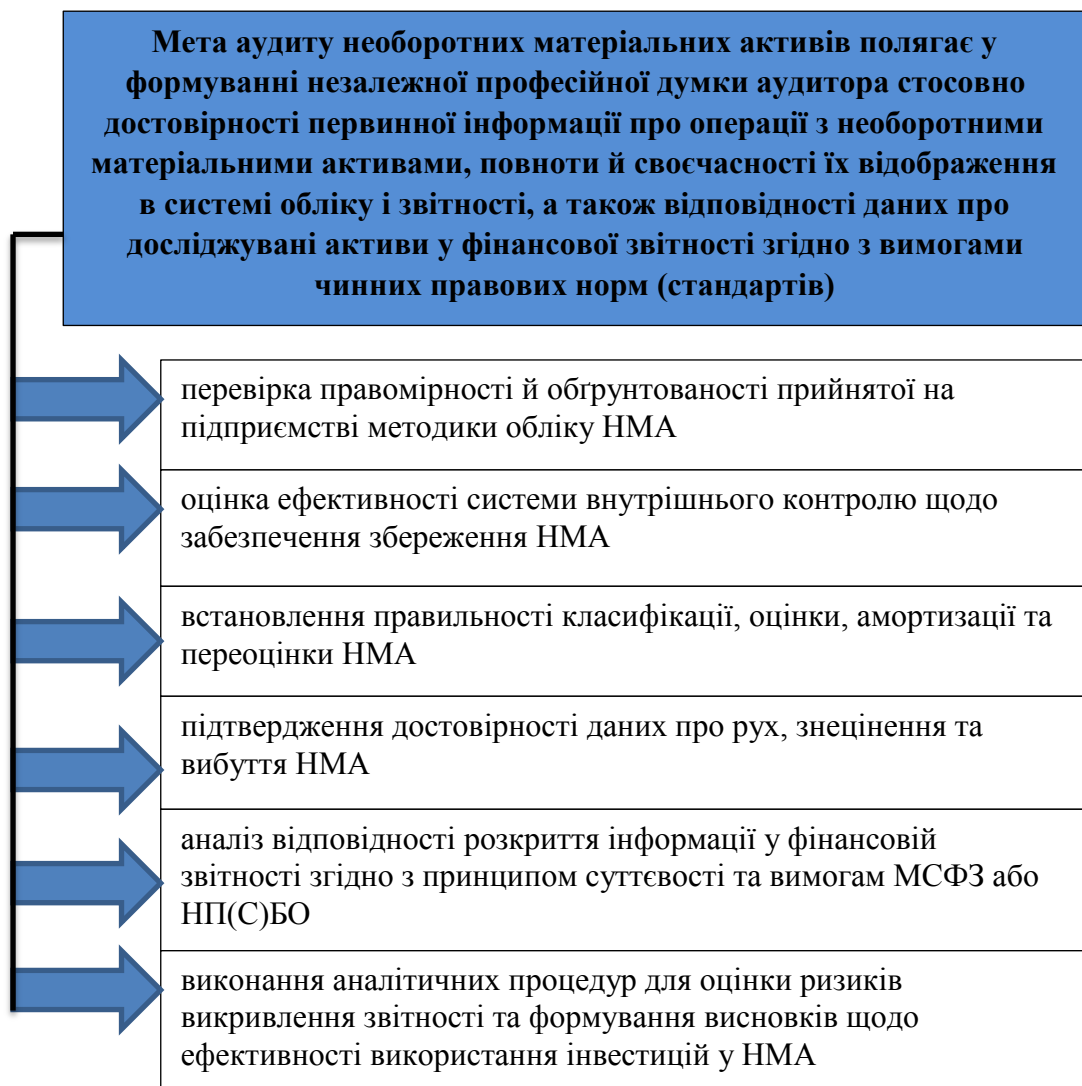


Рисунок 3.2. Мета і завдання аудиту необоротних матеріальних активів

В. Жук, К. Мельник визначають поняття «аудиторська функціональність» [3] під яким розуміють «взаємопов'язану систему функцій та об'єктів не обмежуючи станом пізнання їхній склад». На нашу думку, варто використати пропонуваній функціональний підхід в аудиті необоротних матеріальних активів (рис. 3.3). Таким чином, запропоновані певні функціональні підходи в організації аудиту НМА, де «предмет аудиту логічно пізнає свої об'єкти та функції, що є більш глибокими її під складовими» [3].

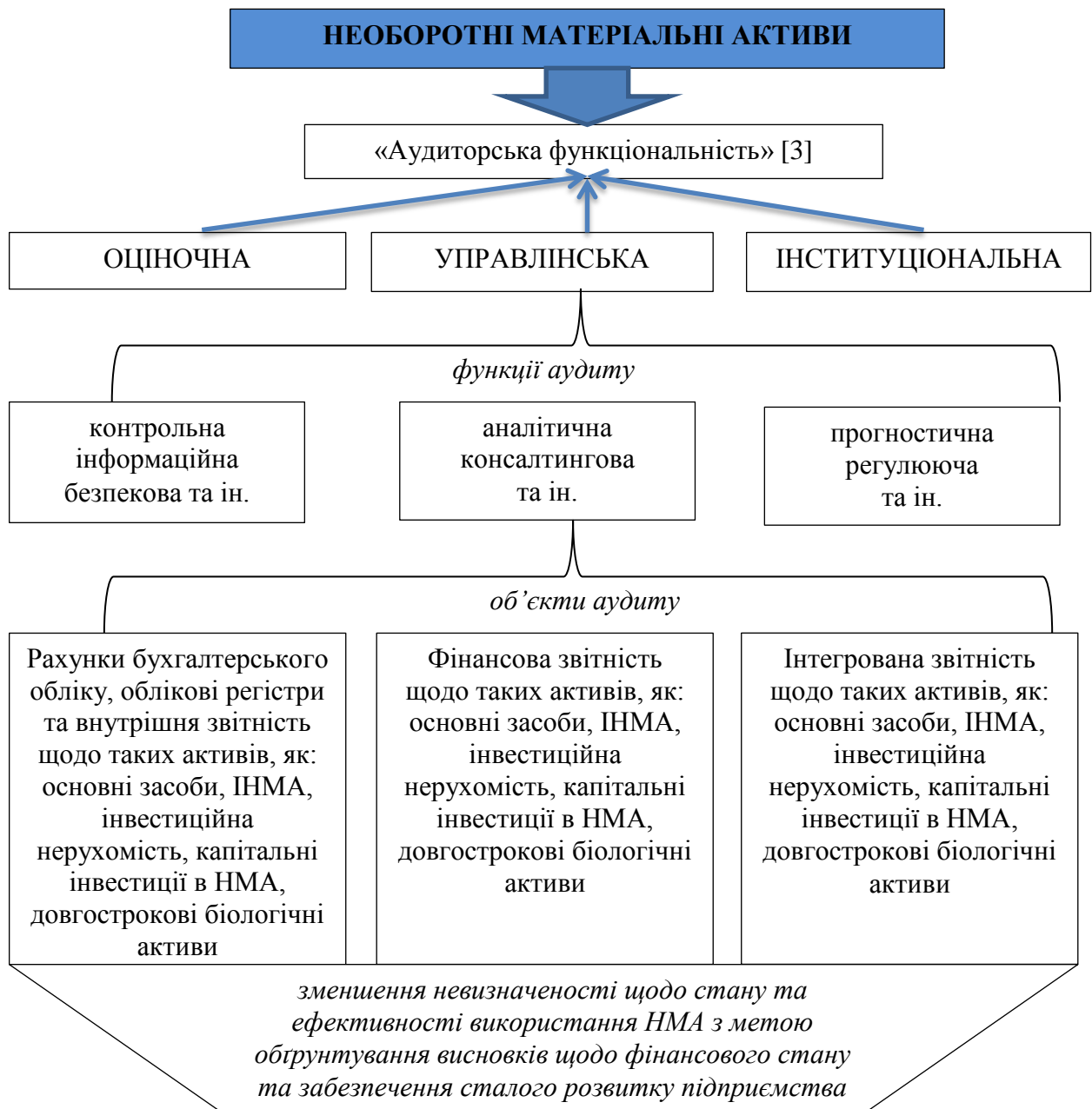


Рисунок 3.3. Зміст і суть аудиту необоротних матеріальних активів за принципом функціональності

Таким чином, запропонована організаційні підходи в контексті сучасної концепції аудиту необоротних матеріальних активів спрямовані на забезпечення достовірності бухгалтерських даних, підвищення прозорості фінансової звітності та посилення економічної безпеки підприємства через професійний контроль за ефективністю використання капітальних ресурсів.

3.2. Методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів

Відповідно до «міжнародних стандартів аудиту» [31] аудит необоротних матеріальних активів повинен здійснюватись відповідно до всіх ключових МСА, зокрема:

- «МСА 200 Цілі незалежного аудитора» [31];
- «МСА 210 Умови аудиторських завдань» [31];
- «МСА 230 Аудиторська документація» [31];
- «МСА 315 Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень» [31];
- «МСА 330 Реагування аудитора на оцінені ризики» [31];
- «МСА 500–520 Докази, аналітичні процедури» [31];
- «МСА 540 Оцінки та справедлива вартість» [31];
- «МСА 550 Пов'язані сторони» [31];
- «МСА 560 Події після звітної дати» [31];
- «МСА 580 Письмові підтвердження» [31];
- «МСА 700 Формування аудиторської думки» [31].

Отже, методика аудиту необоротних матеріальних активів згідно з МСА охоплює не просто перевірку цих активів, а й передбачає комплексний процес оцінки тверджень керівництва щодо: існування; прав та обов'язків; повноти; оцінки і знецінення; подання та розкриття в звітності цих активів. Таким чином, така методика відповідає означеній раніше меті та завданням аудиторської перевірки НМА.

В процесі аудиту необоротних матеріальних активів варто виділити певні етапи та завдання аудитора, які мають бути включені в програму аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні етапи аудиту необоротних матеріальних активів

Етапи	Завдання аудитора
1	2
Етап 1. Планування і оцінка ризиків (МСА 315, 320, 330)	1.1. Ознайомитися з діяльністю підприємства: структура НМА; обсяги модернізації, ремонту, технічних змін; наявність інвестиційної нерухомості 1.2. Оцінити внутрішній контроль: процеси списання; облік введення в експлуатацію; контроль інвентаризації 1.3. Визначити суттєвість і ризики: завищення вартості НМА; необґрунтовані капіталізації витрат; сумніви у праві власності та ін.
Етап 2. Розробка робочої програми аудиту (МСА 300, 330)	2.1. Загальні процедури: аналітичні процедури; порівняння динаміки НМА; аналіз капітальних інвестицій 2.2. Процедури по твердженнях: <i>існування</i> – огляд активів, інвентаризація; <i>права та обов'язки</i> – право власності, договори, акти приймання; <i>повнота</i> – контроль капіталізованих витрат; <i>оцінка</i> – перевірка амортизації, тест знецінення; <i>подання і розкриття</i> – перевірка приміток 2.3. Спеціальні процедури: перевірка переоцінки; тестування справедливої вартості (для інвестиційної нерухомості); перевірка втрат НМА через воєнні дії тощо
Етап 3. Основні аудиторські процедури (МСА 500–540)	3.1. Отримання та перевірка первинних документів: акти введення в експлуатацію (ОЗ-1); інвентарні картки; акти списання (ОЗ-3) та ін. 3.2. Тестування інвентаризації: спостереження за проведенням інвентаризації; вибірковий огляд НМА; звірка з інвентаризаційними описами 3.3. Аналітичні процедури: коефіцієнт оновлення; коефіцієнт вибуття; співвідношення нарахованої амортизації і залишкової вартості 3.4. Перевірка амортизації: правильність методу; відповідність строків використання; перевірка річних переоцінок
Етап 4. Розробка робочих документів аудитора (МСА 230)	4.1. Загальні робочі документи: договір на аудит; лист-зобов'язання; оцінка суттєвості 4.2. Документи щодо нерухомих активів: робоча програма аудиту НМА; робочий документ інвентаризації НМА; перевірка амортизації, надходжень, вибуття НМА, капітальних інвестицій тощо 4.3. Підсумкові документи: письмове підтвердження керівництва (МСА 580); підсумковий меморандум аудитора; аудиторський звіт

Виходячи з узагальненої методики аудиту необоротних матеріальних активів, визначимо основні чинники, що обумовлюють запропоновану методику:

1. *Високі ризики суттєвого викривлення необоротних активів*, на які впливають: значна питома вага в балансі; суб'єктивні оцінки строків служби; переоцінки та справедлива вартість; події війни: руйнування, втрати, переміщення активів; агресивна капіталізація витрат.

2. *Складність нормативного регулювання*, а саме в частині розбіжностей у МСФЗ 16, 36, 38, 40, відповідних НП(С)БО та ПКУ.

3. *Галузеві особливості* – оренда нерухомості, медичне обладнання, ремонт/техобслуговування, виробництво радіологічного та оптичного устаткування.

4. *Зростання вимог щодо прозорості у воєнний і післявоєнний час*, які включають: перевірку активів, що постраждали відшкодування збитків; державні гранти та програми підтримки тощо.

Таким чином, в табл. 3.1. узагальнено методику аудиту необоротних матеріальних активів, яка відповідає меті, включає завдання аудитора відповідно до чинних норм МСА, а також враховує найскладніші напрями аудиторської перевірки: потребує ретельної оцінки ризиків; вимагає професійного судження; ґрунтується на широкому наборі доказів.

Виходячи з методики аудиту необоротних матеріальних активів, важливим етапом є аудиторсько-аналітичні процедури (МСА 500–540), що включають визначення наявності та стану зазначених активів (рис. 3.4).

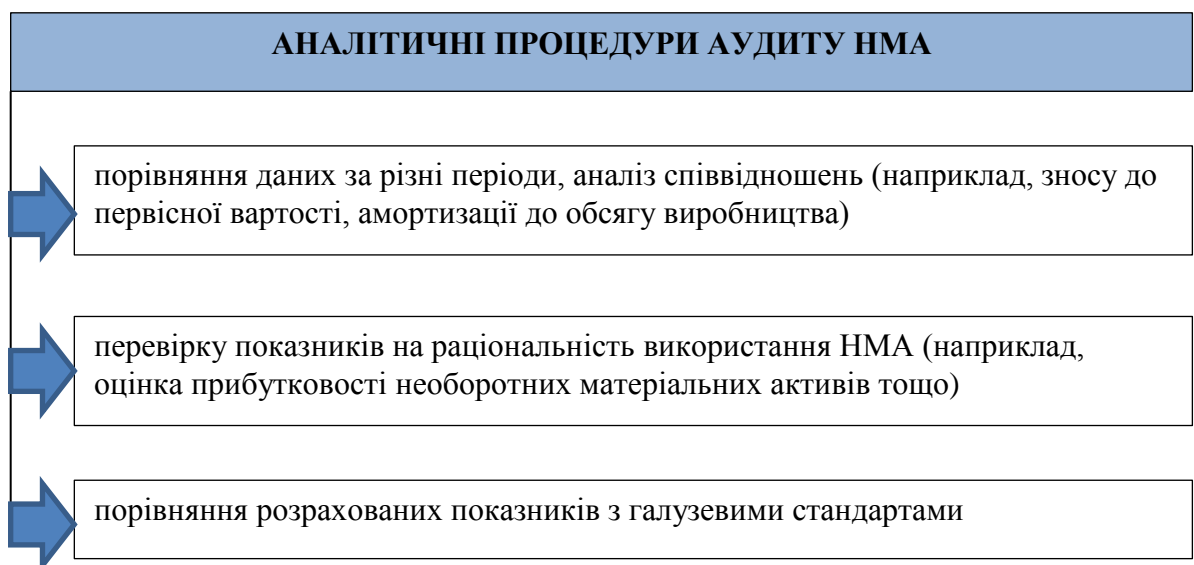


Рисунок 3.4. Аналітичні процедури аудиту необоротних матеріальних активів

Відтак, на рис. 3.5-3.6 представлено динаміку і структуру необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка».

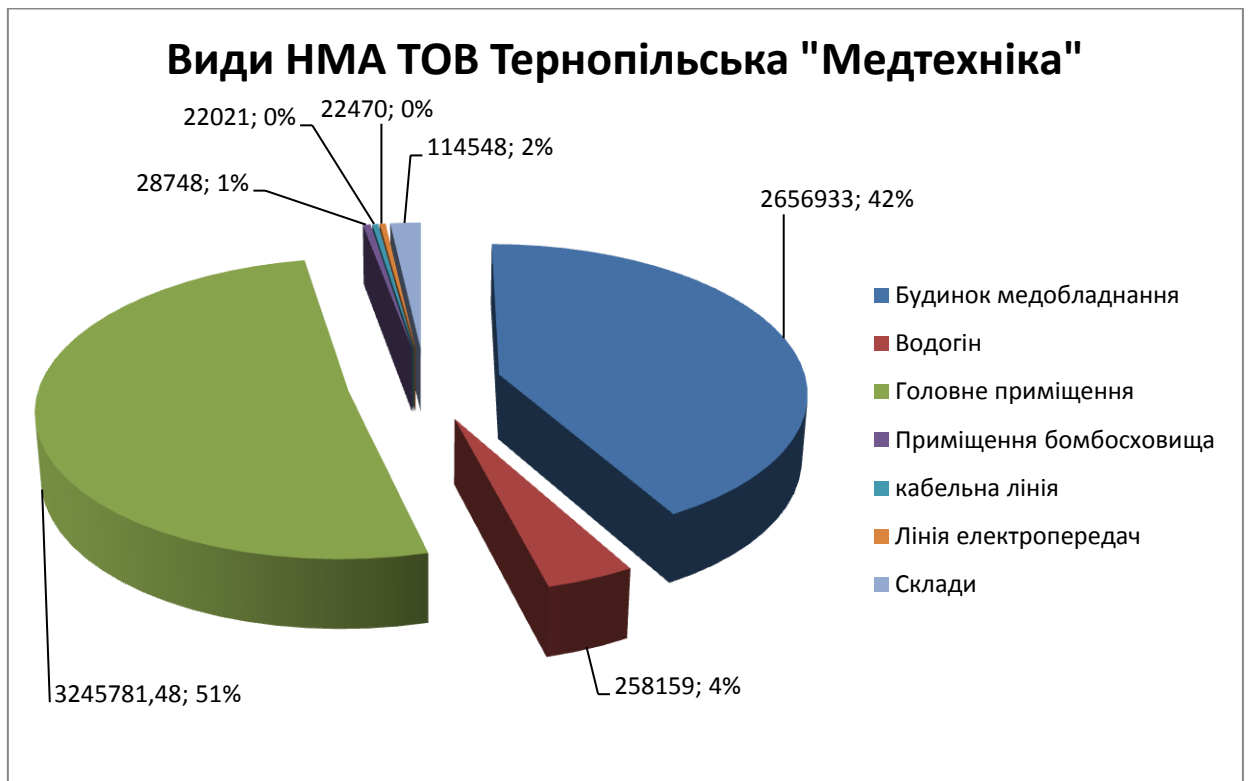
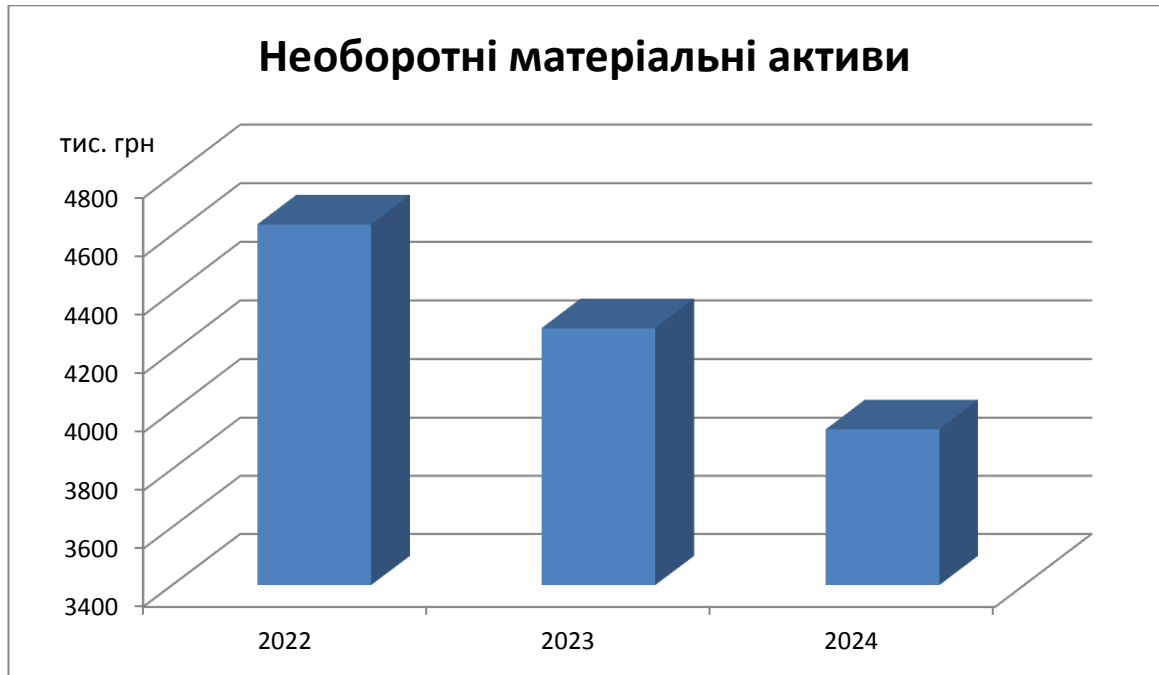


Рисунок 3.5. Динаміка і структура необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за період 2022-2024 рр.

Варто відзначити, що в структурі необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» переважна частка належить будівлям та спорудам, які в сукупності становлять 93,5 % всіх НМА. Це свідчить про значну концентрацію капіталу в основних засобах та високу капіталомісткість та діяльності. Також це значить, що дане підприємство функціонує на базі власної нерухомості, що є стратегічною перевагою перед конкурентами (стабільність, менші витрати на оренду). Разом з тим, інженерна інфраструктура становить дуже незначну частину активів, а саме 4,76% від сукупної вартості НМА. Це свідчить про:

- низькі витрати на підтримку цієї інфраструктури;
- можливу потребу модернізації, якщо активи старі;
- залежність від зовнішніх комунікацій (міські мережі).

Зауважимо, що серед необоротних активів має у власності власне бомбосховище – важливий актив, особливо у період воєнний стану в Україні. Хоча його вартість незначна, функціонально це критично важливий об’єкт, що підвищує безпековий рівень підприємства, дозволяє забезпечити безперервність діяльності та відповідати вимогам воєнного часу.

Склади займають помірну частку (1,8%). Враховуючи специфіку діяльності ТОВ Тернопільська «Медтехніка» (медична техніка, радіологічне та електромедичне обладнання), наявність складських приміщень є стратегічним активом, оскільки забезпечують можливість зберігання матеріалів, комплектуючих, медичного устаткування, логістичну підтримку.

Таблиця 3.2

Аналіз динаміки НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка» 2022-2024 рр.

Рік	НМА, тис. грн	Абсолютне відхилення до поперед. року, тис. грн	Темп зміни, %
1	2	3	4
2022	4 635,9	–	–
2023	4 281,5	–354,4	92,35%
2024	3 936,1	–345,4	92,94%

З рис. 3.5 та табл. 3.2-3.3 видно, що за період 2022-2024 рр. відбувається поступове зниження балансової (залишкової) вартості необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» (Додатки 1, 2), а саме:

у 2023 р. – зменшення на 7,65% відносно 2022 р.;

у 2024 р. – зменшення ще на 7,06% відносно 2023 р.

Сукупне зниження НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за два роки становить: $4635,9 - 3936,1 = 699,8$ тис. грн або 15,1%.

Насамперед це пов'язано з тим, що необоротні матеріальні активи ТОВ Тернопільська «Медтехніка» мають значну частку зносу (рис. 3.6), а також через відсутність інвестицій та вибуття активів (Додатки 1, 2, 3).

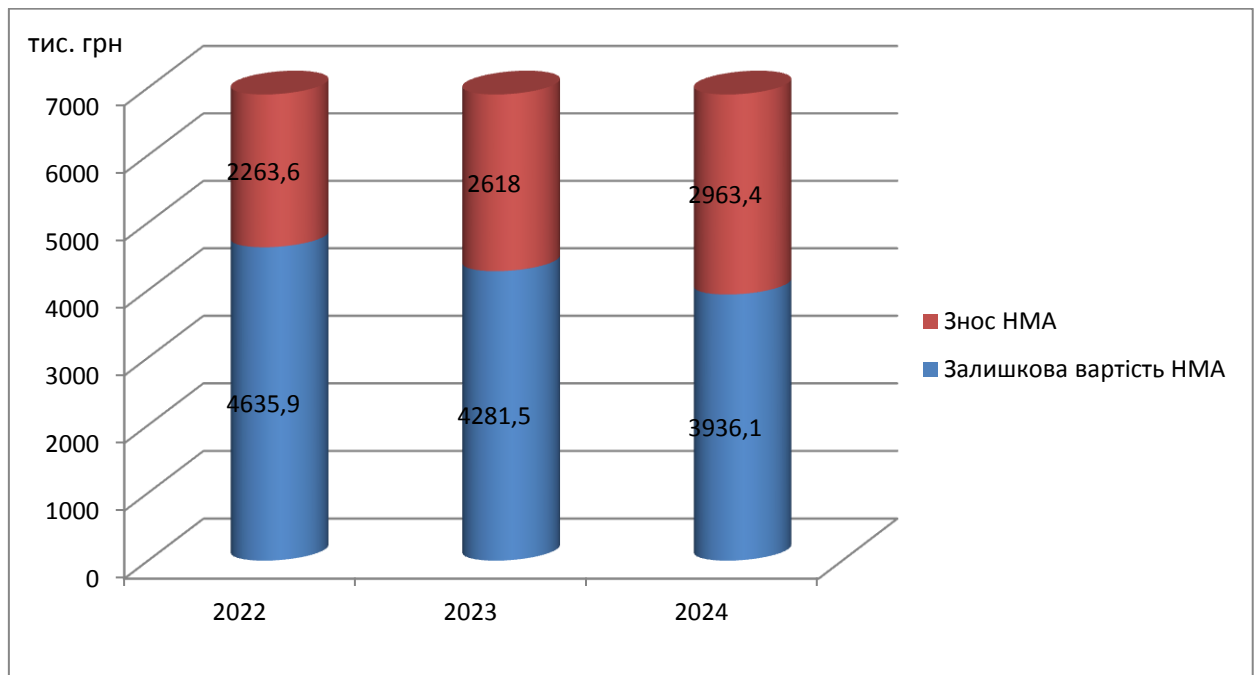


Рисунок 3.6. Динаміка зношування необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за період 2022-2024 рр.

В процесі виконання аналітичних процедур в аудиті також важливо визначити: коефіцієнт оновлення; коефіцієнт вибуття; співвідношення нарахованої амортизації і залишкової вартості (табл. 3.3). За даними досліджуваного підприємства, можна бачити тенденцію щодо щорічного зростання коефіцієнта зношення НМА на 4–5 п.п.

Таблиця 3.3

Аналіз зношення НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка» 2022-2024 рр.

Роки	Розрахунок коефіцієнта зношення НМА	Значення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
2022	$K_{зн} = 2263,6 / (2263,6 + 4635,9)$	32,8%
2023	$K_{зн} = 2618 / (2618 + 4281,5)$	37,9%
2024	$K_{зн} = 2963,4 / (2963,4 + 3936,1)$	43,0%

Дані зносу НМА на ТОВ Тернопільська «Медтехніка» вказують, що темпи зменшення залишкової вартості стабільні (на 354,4 тис. грн – з табл. 3.2) та свідчать про старіння активів та ймовірне недостатнє оновлення:

2022 → 2023: ↓ на 354,4 тис. грн (-7,6%);

2023 → 2024: ↓ на 345,4 тис. грн (-8,1%).

Загалом, знос збільшується швидшими темпами, ніж зменшується залишкова вартість – це ознака прискореного старіння активів:

2022 → 2023: ↑ на 354,4 тис. грн (+15,7%);

2023 → 2024: ↑ на 345,4 тис. грн (+13,2%).

Таким чином, представленні в процесі виконання аналітичних процедур аудиту тенденції щодо динаміки та зношування НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за останні роки, вказують на необхідність:

- перегляду інвестиційної політики підприємства;
- оцінки технічного стану основних засобів;
- планування оновлення матеріально-технічної бази;
- аналізу впливу на операційну ефективність та майбутні грошові потоки.

В табл. 3.4 узагальнено сильні сторони та потенційні проблеми стану забезпечення ТОВ Тернопільська «Медтехніка» необоротними матеріальними активами.

Таблиця 3.4

SWOT-аналіз стану забезпечення НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка»

Результати аналізу динаміки і структури НМА:	
Сильні сторони (Strengths):	Потенційні проблеми (Weaknesses)
1. Висока частка власної нерухомості – стабільність, низькі ризики орендної залежності	1. Інфраструктурні об'єкти мають низьку вартість, що може свідчити про їхній фізичний знос або застарілість
2. Раціональна структура активів для підприємства, яке надає в оренду нерухомість та обслуговує медичне обладнання	2. Надмірна концентрація активів у двох об'єктах – підвищені ризики, якщо один з них вийде з ладу або стане непридатним
3. Наявність бомбосховища – вагома перевага з огляду на безпекові вимоги	3. В обліку не представлені активи, що забезпечують технологічне оновлення (обладнання, устаткування)
4. Адекватні інфраструктурні мережі для підтримки основної діяльності	4. Не відображено медичне обладнання, радіологічні системи, сервісне устаткування, хоча це один із видів діяльності підприємства
Можливості (Opportunities):	Загрози (Threats):
1. Державні програми підтримки медичної інфраструктури	1. Зростання витрат на утримання та ремонт через зношеність інфраструктури
2. Підвищення попиту на оренду приміщень під медичні послуги	2. Жорсткіші вимоги до енергоефективності та технічного стану об'єктів
3. Можливість залучення грантового фінансування	3. Інфляційне знецінення активів, зниження платоспроможності орендарів
4. Можливість підвищення вартості нерухомості як основного активу	4. Ризики руйнування майна внаслідок військових дій

Отже, ТОВ Тернопільська «Медтехніка» має високий рівень забезпеченості необоротними матеріальними активами, що створює стабільну основу для діяльності. Структура досліджуваних активів є характерною для підприємства, що працює у сфері обслуговування медичної техніки та експлуатації будівель. Разом з тим, низька частка технічних та інженерних активів може свідчити про необхідність модернізації та підвищення енергоефективності. Важливим є й стратегічне планування оновлення основних засобів, з огляду на сучасні виклики та потребу забезпечення безперебійності діяльності в умовах воєнного стану.

Виходячи з проведених розрахунків та аудиторської перевірки даних про необоротні матеріальні активи ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за останні три роки, визначимо наступні моменти.

- 1) підприємство веде системне нарахування амортизації;
- 2) вартісні зміни корелюють між собою (симетричне зменшення залишків і збільшення зносу);
- 3) зношення зросло з 32,8% до 43% за три роки (2022-2024 рр.) – активи переходять до зони підвищеного фізичного та морального старіння та зниження їх виробничого потенціалу;
- 4) темп оновлення активів, імовірно, недостатній, оскільки первісна вартість не демонструє приросту, в складі необоротних матеріальних активів не значаться капітальні інвестиції;
- 5) збільшення навантаження на активи може знижувати продуктивність, підвищувати витрати на ремонт.

Таким чином, з метою більш ефективного забезпечення необоротними матеріальними активами та їхнього використання в процесі діяльності, ТОВ Тернопільська «Медтехніка» можна рекомендувати:

- ✓ активізувати інвестиції в оновлення та модернізацію НМА;
- ✓ переглянути амортизаційну політику НМА або питання переоцінки;
- ✓ планувати капітальні інвестиції з урахуванням ризиків зношення.

ВИСНОВКИ

1. Досліджено, що у чинній нормативній базі немає окремого, чіткого й однозначного визначення економічної категорії «необоротні матеріальні активи». Нормативні джерела оперують більш ширшим терміном «необоротні активи», який охоплює як матеріальні, так і нематеріальні й фінансові компоненти та інші ресурси підприємства, що використовуються більше одного року. Відтак, поняття «необоротні матеріальні активи» є комплексне і, водночас, є частиною облікової категорії «необоротні активи» [33]. Таким чином, розглянувши різні трактування поняття «необоротні матеріальні активи» в наукових, законодавчих та нормативно-інструктивних джерелах, їх класифікаційні та характерні ознаки, можна дати наступне визначення: *необоротні матеріальні активи* – це сукупність матеріальних активів, які підприємство утримує довготривалий період (або більше 12 місяців, або довше операційного циклу) з метою використання їх у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж для виконання соціально-адміністративних цілей, від яких очікується отримувати економічні вигоди. Дане визначення розкриває економічну суть даного поняття і характеризує його як комплексну облікову категорію, що дозволяє забезпечити управління інформацією про їх склад, стан наявності і експлуатації цих об'єктів з метою визначення ефективності їх використання.

2. Запропоновано проводити класифікацію необоротних активів за їх формою та економічним змістом – необоротні матеріальні активи, необоротні нематеріальні активи і необоротні фінансові активи (рис. 1.1). Такий поділ необоротних активів відображає їх природу, функціональне призначення та характер участі у фінансово-господарській діяльності підприємства. На нашу думку, запропонована класифікація НМА за формою та економічним змістом має важливе значення, оскільки дозволяє: забезпечити диференційований підхід до оцінки, обліку та амортизації різних груп необоротних активів; підвищити аналітичність інформації, необхідної для ухвалення управлінських, інвестиційних та стратегічних рішень тощо.

3. Крім того, з метою узагальнення результату дослідження видів необоротних матеріальних активів та вирішення спірних питань, які виникали під час аналізу наукової думки щодо групування необоротних матеріальних активів, пропонуємо оновлену класифікацію за відповідними ознаками (табл. 1.2). Такий підхід до групування необоротних матеріальних активів дозволяє систематизувати облік і звітність та узгодити точки зору, що ґрунтуються на діючих нормах бухгалтерського обліку, відповідають вимогам МСФЗ та ПКУ та іншим нормативно-правовим актам в частині відображення інформації про необоротні матеріальні активи в системі управління.

4. Підсумувавши існуючі підходи до визнання критерії визнання НМА, виявлено, що у національній системі обліку та згідно з МСФЗ мають високий рівень узгодженості та базуються на спільних концептуальних принципах. Відтак, для визнання необоротних матеріальних активів як об'єктів обліку та звітності запропоновано відповідний алгоритм їхнього визнання (табл. 1.3) за одночасного дотримання обов'язкових та додаткових критеріїв: основні – «наявність фізичної (матеріальної) форми; його вартість може бути достовірно визначена; довгостроковий характер використання – понад 12 місяців чи довше операційного циклу; очікування майбутніх економічних вигід; наявність контролю підприємства над ресурсом» [11], а також додаткові – «вартісний критерій (20 000 грн.) та спосіб використання» [11].

5. Систематизація критеріїв (табл. 1.3) дозволила зробити висновок, що визнання необоротних матеріальних активів має концептуально однакову основу, проте на практиці потребує гнучкого підходу для узгодження вимог фінансового, податкового та управлінського обліку. За таких умов важливо визначити перспективи розвитку та вдосконалення питань визнання цих активів за такими напрямками:

1) подальше узгодження національних стандартів з міжнародними дозволить зменшити дисбаланс між фінансовим та податковим обліком,

підвищить якість фінансової звітності та сприятиме адаптації українських підприємств до глобальних вимог;

2) в умовах інфляції, постійного здорожчання НМА (обладнання, транспортних засобів) доцільним є коригування податкового вартісного порогу відповідно до реальних економічних умов, а також можливий перехід до моделі, де вартісний критерій не впливає на бухгалтерське визнання активу;

3) у національних стандартах доцільно деталізувати підходи до оцінки контролю над активом, особливо у випадках оренди, модернізації, спільного використання активів. Це дозволить ближче наблизити НП(С)БО до принципово орієнтованої моделі МСФЗ;

4) з урахуванням наближення до МСФЗ варто розширювати рекомендації щодо застосування професійного судження при визнанні та оцінці активів, що забезпечить більш об'єктивне та достовірне відображення інформації у звітності тощо.

6. В процесі дослідження з'ясовано, що складність процесу оцінки необоротних матеріальних активів обумовлена тим, що в теорії та практиці обліку існує низка концепцій оцінки (історична (фактична) собівартість, справедлива вартість, відновна (поточно-відтворювальна) вартість та ін.), кожна з яких ґрунтується на різному розумінні економічної сутності вартості та мети її визначення (табл. 1.4). З однієї сторони, така багатоваріантність видів оцінок дозволяє в повній мірі застосувати професійне судження для вартісного виміру окремих об'єктів НМА та їх ринкову або фактичну вартість. З іншого боку – така множинність підходів до оцінювання створює і певну методологічну проблему: у разі відсутності чітких регламентів або при недостатній деталізації стандартів може виникнути можливість довільного трактування ключових понять обліку. Це, своєю чергою, призводить до ситуацій, коли один і той самий об'єкт НМА може бути оцінений по-різному залежно від професійного судження бухгалтера, специфіки облікової політики або економічної мотивації підприємства. Відтак, така варіативність

може: а) спотворювати порівнянність фінансової звітності між підприємствами; ускладнювати аналіз фінансового стану, рентабельності та інвестиційної привабливості; б) вводити в оману користувачів інформації – власників, інвесторів, кредиторів; в) створювати ризики маніпулювання показниками через вибір «зручної» моделі оцінки.

7. В процесі дослідження обґрунтовано, що різні способи надходження необоротних матеріальних активів безпосередньо впливають на методи оцінки й обліку, а також на порядок документування цих активів. Відтак, розроблено відповідний алгоритм обліку даних активів відповідно до напрямів їх надходження (табл. 2.1). Запропонована методика відображає чинну методику обліку надходження цих активів та відповідає законодавчим вимогам.

8. Дослідження структури рахунків (рис. 2.2), призначених для обліку НМА, вказує, що існують певні проблеми групування інформації для відображення амортизації основних засобів та інвестиційної нерухомості в межах субрахунків до рахунку 10, оскільки інвестиційна нерухомість розміщена в складі субрахунків основних засобів, а для амортизації – виділено окремо субрахунок 135. На нашу думку, було б доцільно вилучити інформацію про інвестиційну нерухомість з рахунку 10 на окремий рахунок (рис. 2.3). Тим більше, що методика обліку інвестиційної нерухомості відрізняється від організації та методики обліку основних засобів, що підтверджують окремі НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [38] та МСБО 40 [29] з однойменною назвою. Для цього доцільно використовувати рахунок 19, який згідно з Інструкцією № 291 наразі зайнятий для облікового об'єкту «гудвіл», однак ми пропонуємо його обліковувати як нематеріальний актив в межах рахунку 12 «Нематеріальні активи» [13], на окремому субрахунку 127, так як це вже було в історії методики обліку до внесення змін Наказом Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12.2002 р. [46]. На наш погляд, пропозиція перенести облік гудвілу з рахунку 19 на рахунок 12 є обґрунтованою, оскільки гудвіл справді є нематеріальним активом.

Запропонований підхід дозволить більш чітко розмежувати різні категорії – основні засоби, нематеріальні активи (гудвіл) та інвестиційну нерухомість. Окрім, ці зміни дозволять забезпечити більшу точність в обліку активів, а також покращити аналітичну роботу зі звітністю підприємства.

9. Зауважено, що для обліку земельних ділянок призначено субрахунок 101 «Земельні ділянки» [13] і в межах цього ж рахунку 10 згідно з Інструкції № 291 призначено субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» [13]. На наш погляд, діюча назва субрахунку 102 методологічно суперечить логіці побудови системи рахунків і змішує поняття «капітальних витрат», які мають відображатись в межах рахунку 15, та активів, які акумулюються на рахунку 10. Тому доцільно змінити назву субрахунку 102 на «Поліпшення земель», і забрати з назви «капітальні витрати», так як субрахунок 102 фактично містить не витрати, а вартість створеного активу, що підлягає амортизації. Таким чином, це дозволить узгодити методіку первісного відображення даного об'єкта: спочатку відображати витрати на меліорацію, іригацію, осушення та ін. – на рахунку 15, а після введення в експлуатацію і формування активу – використовувати субрахунок 102 «Поліпшення земель».

10. Визначено, що амортизація є важливим елементом життєвого циклу необоротних матеріальних активів (рис. 2.4). Відтак, запропоновано в процесі побудови обліково-інформаційної моделі амортизації виділяти активну і пасивну форму експлуатації (рис. 2.5). При цьому варто враховувати, що активна форма експлуатації НМА передбачає нарахування амортизації за методикою першого розрахунку, а пасивна форма означає тимчасове припинення амортизації та її перерахунок на момент повторного введення в експлуатацію.

11. Також в процесі дослідження виявлено, що чинна форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [33] передбачає спільне відображення основних засобів та ІНМА, хоча в обліку ці об'єкти мають систему розрізнених рахунків та субрахунків. До того ж, враховуючи раніше запропоновані зміни

в структурі рахунку 10 з виокремленням об'єкта інвестиційної нерухомості та пропозицію щодо відокремленого відображення в звітності таких об'єктів, як основні засоби, ІНМА, інвестиційна нерухомість, а також зважаючи на відокремлений облік амортизації за цими об'єктами, цілком логічно внести зміни структури розділу I форми № 1 (табл. 2.2). При чому, вважаємо, що нами виділені рядки (1017, 108, 1021, 1022) у табл. 2.2 варто вважати додатковими статтями (вписуваними), оскільки згідно чинної методики дані об'єкти повинні оцінюватись на дату балансу за справедливою вартістю, однак якщо цю вартість неможливо достовірно визначити, тоді є необхідність нарахування амортизації та її відображення в звітності. На нашу думку, такий порядок відображення інформації про необоротні матеріальні активи у звітності дає змогу подати повну інформацію про наявність, рівень експлуатації та стан зношення об'єктів, враховуючи чинну методику та шляхи її поліпшення за наданими рекомендаціями.

12. Визначено, що в системі обліку залежно від напрямку вибуття НМА (табл. 2.3), диференціюється методика відображення на рахунках витрат, доходів і результатів від таких операцій в межах певної діяльності. Аналіз чинної методики обліку вибуття необоротних матеріальних активів вказує на ряд проблемних моментів, а саме розпорошення рахунків обліку витрат, доходів і результатів від списання цих активів в межах операційної й іншої діяльності. Відзначено, що МСФЗ однозначно класифікують вибуття необоротних активів як інвестиційну діяльність, проте НП(С)БО 1 вказує, що доходи і витрати від реалізації НМА належать до операційної діяльності, а саме до фінансового результату від операційної діяльності (розділ I форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [33]). Разом з тим, у формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів» [33] надходження від реалізації НМА належать до інвестиційної діяльності. Такий порядок відображення інформації у формі № 3 відповідає методиці розкриття інформації згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [28], однак викривляє інформацію про фінансові результати за видами діяльності.

Представлена схема на рис. 2.6. очевидно демонструє пряме концептуальне протиріччя між двома формами однієї звітності. Це, в свою чергу, знижує можливості порівняння звітності з міжнародними стандартами та призводить до викривлення інформації в звітності. Відтак, рекомендовано уніфікувати підходи НП(С)БО із МСФЗ:

- виключити операцію продажу ОЗ та ІНМА з операційної діяльності у формі № 2;
- перенести доходи/витрати від реалізації необоротних матеріальних активів до рахунків іншої діяльності (97, 74) або до відокремлених рахунків «витрати, доходи і результат інвестиційної діяльності» (в межах перегрупування субрахунків до рахунків 97, 74);
- ввести окремий розділ «Результат від інвестиційної діяльності», щоб це відповідало формі № 3, як це має місце в деяких країнах ЄС.

Удосконалення методики обліку вибуття НМА сприятиме усуненню суперечностей та дозволить привести НП(С)БО у відповідність до міжнародної концепції поділу діяльності з метою порівнянності звітності.

13. Узагальнено мету та завдання аудиту необоротних матеріальних активів (рис. 3.2), а також згруповано етапи аудиту (табл. 3.1) зазначених активів, які мають бути включені в програму аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

14. За виконаними аналітичними процедурами аудиту подано результати та виявлені певні тенденції щодо структури необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за останні три роки, які вказують на наступне:

- переважна частка всіх НМА належить будівлям та спорудам, які в сукупності становлять 93,5 %, що свідчить про значну концентрацію капіталу в основних засобах;
- інженерна інфраструктура становить дуже незначну частину активів, а саме 4,76% від сукупної вартості НМА, що може означати низькі

витрати на підтримку цієї інфраструктури та залежність від зовнішніх комунікацій;

— серед необоротних активів має у власності власне бомбосховище – важливий актив, особливо у період воєнний стану в Україні;

— склади займають помірну частку (1,8%), однак, враховуючи специфіку діяльності ТОВ Тернопільська «Медтехніка», наявність складських приміщень є стратегічним активом, оскільки забезпечують можливість зберігання матеріалів, комплектуючих, медичного устаткування, логістичну підтримку.

15. Аналіз динаміки та зношення необоротних матеріальних активів ТОВ Тернопільська «Медтехніка» 2022-2024 рр. (табл. 3.2) вказує на те, що відбувається поступове зниження балансової (залишкової) вартості, а саме у 2023 р. – зменшення на 7,65% відносно 2022 р.; у 2024 р. – зменшення ще на 7,06% відносно 2023 р. Сукупне зниження НМА ТОВ Тернопільська «Медтехніка» за два роки становить 699,8 тис. грн або 15,1%. Дані зносу НМА на ТОВ Тернопільська «Медтехніка» (табл. 3.3) засвідчують, що знос збільшується швидшими темпами, ніж зменшується залишкова вартість, а це ознака прискореного старіння активів.

16. Для більш ґрунтовної оцінки необоротних матеріальних активів на досліджуваному підприємстві було здійснено SWOT-аналіз (табл. 3.4), де визначено сильні сторони, потенційні проблеми, можливості та загрози стану забезпечення цими активами. Таким чином, з метою більш ефективного використання НМА в процесі діяльності ТОВ Тернопільська «Медтехніка», рекомендовано:

- активізувати інвестиції в оновлення та модернізацію НМА;
- переглянути амортизаційну політику НМА або питання переоцінки;
- планувати капітальні інвестиції з урахуванням ризиків зношення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богуцька Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. № 1 (2). С. 64-67.
2. Гнатюк А. А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. *Modern Economics*. 2021. № 25. С. 46-51. URL: [https://doi.org/10.31521/modecon.V25\(2021\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V25(2021)-07).
3. Жук В., Мельник К. Предмет аудиту: вдосконалення методології пізнання. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 150-168. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.150>.
4. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.
5. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
6. Задорожний З.-М. В. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 10. С. 12-16. URL: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv.pdf.
7. 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.
8. Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2022. № 5(46), С. 149-160. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.5.46.2022.3791>.
9. Задорожний З.-М. В., Семеген Л. Г., Богуцька Л. Т. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 237 с.

10. Задорожний З.-М., Омецінська І. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Економіки*. 2020. №. 4. С. 169-184. URL: <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1193>.
11. Задорожний З.-М. В., Філіпець В. І. Умови визнання необоротних матеріальних активів в обліку та звітності.: збірн. наук. праць «*XI Всеукраїнські наукові читання пам'яті С. І. Юрія*» (м. Тернопіль, 12 лист. 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 75-78.
12. Іванченкова Л. В. Теоретико-методичні аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. В. Іванченкова, Н. В. Лагодієнко, А. М. Ужва та ін. // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. №2. Т. 1. С. 211-216. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/28616>.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
14. Кафка С. М. *Методологія та організація обліку необоротних матеріальних активів* : дис. на здоб. наук. ступ. д.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет МОН України, Тернопіль, 2018. 574 с.
15. Кафка С. М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5549>.
16. Кафка С. М. *Облік необоротних матеріальних активів : методологія та організація* : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 504 с.
17. Кафка С. Новий погляд на сутність амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 4. С. 2-8.
18. Кодацька А. М., Кудлай А. М. Обґрунтованість застосування субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» у бухгалтерському обліку.

- Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2012. № 2. С. 33-36.
19. Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. Аудит: навч. посіб. Ужгород; ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.
 20. 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. URL: https://library.wunu.edu.ua/libsearch/DocDescription?doc_id=417912
 21. 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.
 22. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
 23. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія. Житомир: ЖІТІ, 1998. 384 с.
 24. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2018. Том 55. № 2. С. 129–139. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27888>.
 25. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 1. С. 123-130.. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27924>.
 26. 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: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-5-236-243>.

27. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.
28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» : IASB; Стандарт, Міжнародний документ [переклад МСФЗ 2024 року] URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%207_ukr_2024\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%207_ukr_2024(1).pdf).
29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» : IASB; Стандарт, Міжнародний документ [переклад МСФЗ 2024 року] URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2040_ukr_2024.pdf.
30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 « Сільське господарство» : IASB; Стандарт, Міжнародний документ [переклад МСФЗ 2024 року] URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2041_ukr_2024.pdf.
31. Міжнародні стандарти аудиту : Міністерство фінансів України URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit>.
32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Київ: ФПБАУ, 2001. 736 с.
33. 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#Text>.
34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.

35. 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/z0288-00#Text>.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.
38. 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>.
39. Нашкерська Г. В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку : монографія. Львів : Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. 426 с.
40. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Омецінська І. Я. Облік та оподаткування в інтернет-бізнесі: перспективи розвитку та виклики. *Бізнес інформ.* 2024. № 1. С. 258-266. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-1-258-266>.
41. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2007. № 6. (73). С. 115-118.
42. 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>.

43. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ: В-во «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.
44. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Законі України від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
46. Про внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2002 р. № 1012 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0991-02#Text>.
47. Про затвердження Методичних рекомендацій 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>.
48. 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>.
49. Степаненко О. І. Необоротні матеріальні активи в амортизаційній політиці підприємства. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 1 (67). С. 186-192. URL: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2020-67-30>.
50. ТОВ Тернопільська «Медтехніка» URL: <https://medtechnika.te.ua/>
51. Філіпець В. Теоретичні засади визначення і класифікації необоротних матеріальних активів у системі бухгалтерського обліку. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків*: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 90-92.

52. 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>.
53. Яременко Л. М., Біденко В. І., Івлєв І. О. Необоротні активи у системі ефективного управління. *Умови економічного зростання в країнах з ринковою економікою* : матеріали XVII Міжнародної науково-практичної конференції : зб. наук. пр. / за ред. С. Ю. Кучеренко, Л. Ю. Леваєвої. Переяслав: ФОП Домбровська Я.М., 2024, 132 с. (С. 47-50).
54. Яремко І.Й. Економічні категорії у методології обліку: монографія. Львів. 2002. 126 с.
55. 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>.

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

Філіпець Василь Іванович

**ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2025