

DOI: 10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791

**Зиновій-Михайло Задорожний**

д.е.н., професор, проректор з наукової роботи, Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна;  
ORCID: [0000-0002-2857-8504](https://orcid.org/0000-0002-2857-8504)

**Володимир Муравський**

д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування, Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна;  
e-mail: [vavanm@gmail.com](mailto:vavanm@gmail.com)  
ORCID: [0000-0002-6423-9059](https://orcid.org/0000-0002-6423-9059)  
(Corresponding author)

**Ярослав Костецький**

д.е.н., доцент, професор кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін, Нововолинський навчально-науковий інститут економіки та менеджменту Західноукраїнського національного університету, Нововолинськ, Україна;  
ORCID: [0000-0001-5487-2996](https://orcid.org/0000-0001-5487-2996)

**Мар'ян Задорожний**

магістрант кафедри обліку і оподаткування, Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна;  
ORCID: [0000-0002-0768-5714](https://orcid.org/0000-0002-0768-5714)

Received: 23/06/2022

Accepted: 14/07/2022

Published: 31/10/2022

© Copyright

2022 by the author(s)



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

# УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У СИСТЕМІ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НИМИ

## АНОТАЦІЯ

Сучасні воєнно-пандемічні та інші кризові умови функціонування підприємств потребують оптимального використання необоротних активів підприємства. Ефективне управління можливе за умови вдосконалення інформаційної бази про ці активи для працівників менеджменту підприємств та їхніх власників, основою якої є бухгалтерський облік. Метою статті є проведення дослідження проблемних питань обліку необоротних активів та розробка шляхів їх вирішення для покращення управління такими активами. У науковому дослідженні відповідно до поставленої мети використано такі методи: аналіз, синтез, емпіричне порівняння, логічне узагальнення, наукова абстракція, системний підхід, статистичний та історичні методи в поєднанні з методичним інструментарієм бібліографічного та компаративного аналізу, економіко-математичного моделювання.

У статті уточнено дефініційне позиціонування поняття «необоротні активи» в бухгалтерському обліку. Удосконалено методіку відображення складових необоротних активів (основні засоби, оборотні нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, гудвіл) на рахунках бухгалтерського обліку та в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства. Довповнено чинний перелік первинних документів із обліку основних засобів новою формою ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Запропоновано розмежовувати в обліку витрати й доходи від надзвичайних подій, включаючи воєнні дії, пов'язані з утратою необоротних і оборотних активів.

Використання пропозицій з удосконалення чинного порядку обліку необоротних активів забезпечить його синхронізацію з: обліковою термінологією, класифікацією активів, переліком первинних документів, міжнародними та національними нормативно-правовими документами, оптимальною таксономією звітності підприємств, що сприятиме оптимізації діяльності підприємств у кризових умовах функціонування соціально-економічних систем.

**Ключові слова:** облік, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, витрати й доходи від надзвичайних подій, баланс підприємства

**JEL Класифікація:** M41, M42, D24

## ВСТУП

В умовах глобалізації вітчизняної економіки, посилення конкуренції, кардинальних змін у технологіях та системах управління все більшого значення набуває ефективне використання необоротних активів підприємства. Система обліку формує інформаційну основу прийняття економічних рішень, тому повинна адаптуватися до новітніх змін суспільних формацій та адекватно реагувати на інформаційні потреби стейкхолдерів щодо ефективного управління необоротними активами. В умовах перманентних трансформацій бізнес-середовища, які визначають нові передумови оперування необоротними активами, усім елементам інформаційної підтримки та супроводу системи управління майном підприємства необхідно своєчасно адаптуватися до соціально-економічних та науково-технічних інновацій.

Ефективність та оперативність управлінських рішень, інформаційно обґрунтованих системою бухгалтерського обліку підприємства, принципово посилюється з прийняттям і використанням новітнього облікового інструментарію щодо визнання, оцінки й руху необоротних активів.

## ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Проблемні питання обліку необоротних активів розглядалися у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як: М. І. Бондар [1], С. Ф. Голов [2], А. П. Грінько [3], О. Г. Лищенко [4], С. М. Кафка [5], Л. М. Кіндрацька [6], І. М. Парасій-Вергуненко [7], В. М. Пархоменко [8], Л. М. Пилипенко [9], В. В. Ясишена [10], Arisman George [11], Okungbowa Andrew [12], Raximova Guzalbegim [13], Ruan Lufei [14], Sri Rahayu і Yudi Rahayu [15] та інші. Зокрема, О. Г. Лищенко і Т. Є. Куріпка дослідили міжнародний досвід з обліку необоротних активів [4]. Sri Rahayu, Yudi Rahayu визначили напрями вдосконалення обліку необоротних активів на підприємствах різних форм власності (у тому числі в бюджетних установах) [15]. Взаємозв'язок між класифікацією необоротних активів та їх оцінкою в бухгалтерському обліку навів Arisman George [11]. Ідентифікацію всіх можливих варіантів оцінки необоротних активів проведено в дослідженнях Okungbowa Andrew [12]. Дослідження Ruan Lufei присвячені інвестиційному позиціонуванню обліку необоротних активів [14]. Інформаційний зв'язок між різними науковими концепціями, сферами практичної діяльності та обліком необоротних активів пояснила Raximova Guzalbegim [13].

Водночас, на сьогодні ще не всі з піднятих вищеназваними вченими проблем обліку необоротних активів є вирішеними. Зокрема, потребують подальших досліджень питання класифікації необоротних активів, їх визнання та оцінки, первинного, аналітичного та синтетичного обліку, відображення у фінансовій та внутрішньогосподарській (управлінській) звітності.

## МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою статті є проведення дослідження проблемних питань обліку необоротних активів та розробка шляхів їх вирішення для покращення управління такими активами.

## МЕТОДИ

У науковому дослідженні відповідно до поставленої мети використано такі методи: аналіз, синтез та порівняння – для деталізації необоротних активів; логічне узагальнення та наукова абстракція – при уточненні категорійно-понятійного апарату дослідження; системний підхід при вдосконаленні методики відображення інформації про складові необоротних активів на рахунках обліку та у звітності підприємств; статистичний – для дослідження структури необоротних активів у балансі підприємств; історичний – для ідентифікації необоротних активів у наукових працях та нормативно-правових документах.

Методичним підґрунтям наукового дослідження є методи бібліографічного та компаративного аналізу. Емпіричне дослідження здійснено із застосуванням бібліометричного підходу, відомого як «аналіз спільних слів», та застосуванням інформаційних ресурсів «ResearchGate» і «Google Scholar». При дослідженні статистичних показників зроблено акцент на використанні методів економіко-математичного моделювання з використанням електронних таблиць Excel для побудови діаграм.

## РЕЗУЛЬТАТИ

За статистичними даними сумарних показників балансів великих та середніх підприємств України за видами економічної діяльності, частка необоротних активів становила 46,43 % у 2020 році [16]. Значення цього показника є стабільним і в попередні досліджувані періоди, що свідчить про їхню значну питому вагу в майні підприємств незалежно від форми власності та виду економічної діяльності (Рис. 1).

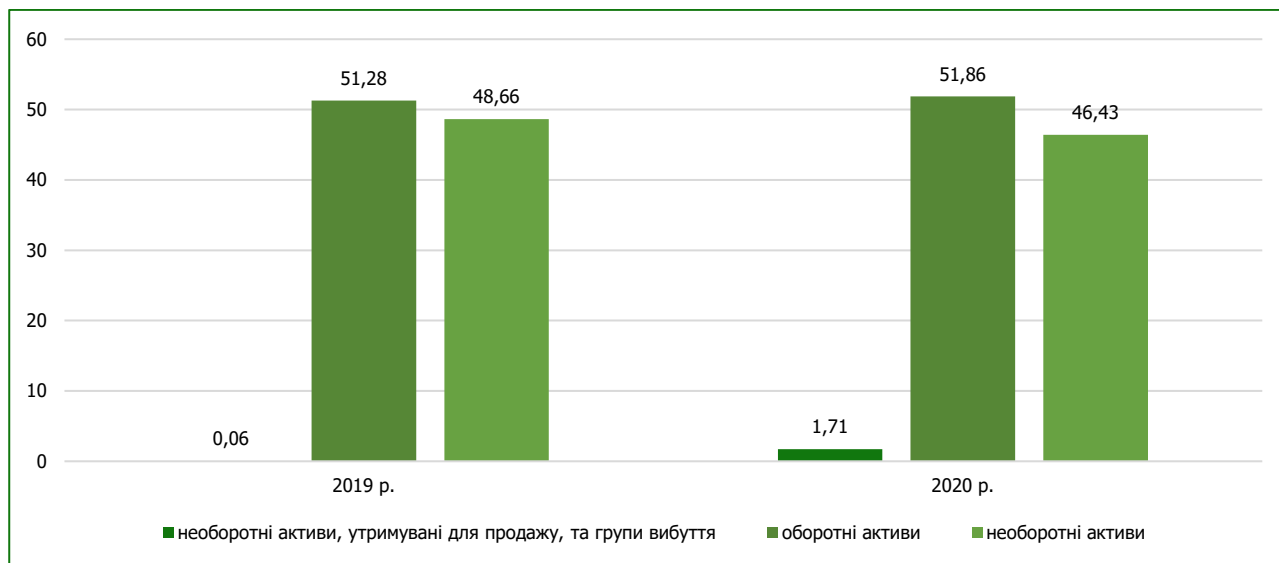


Рис. 1. Структура активів балансів великих та середніх підприємств України. (Джерело: [16])

Проте до складу необоротних активів належить надзвичайно різноманітне майно підприємства, яке відрізняється за: фізичною формою, призначенням, способом використання, нематеріальною природою, активністю застосування та іншими критеріями. Окрім того, структура необоротних активів значно відрізняється в різних країнах (Рис. 2). Зокрема, у більш економічно розвинутих країнах ЄС, таких, як Данія, Німеччина, Іспанія, Франція, Італія, значну частку майна підприємства становлять нематеріальні активи [17].

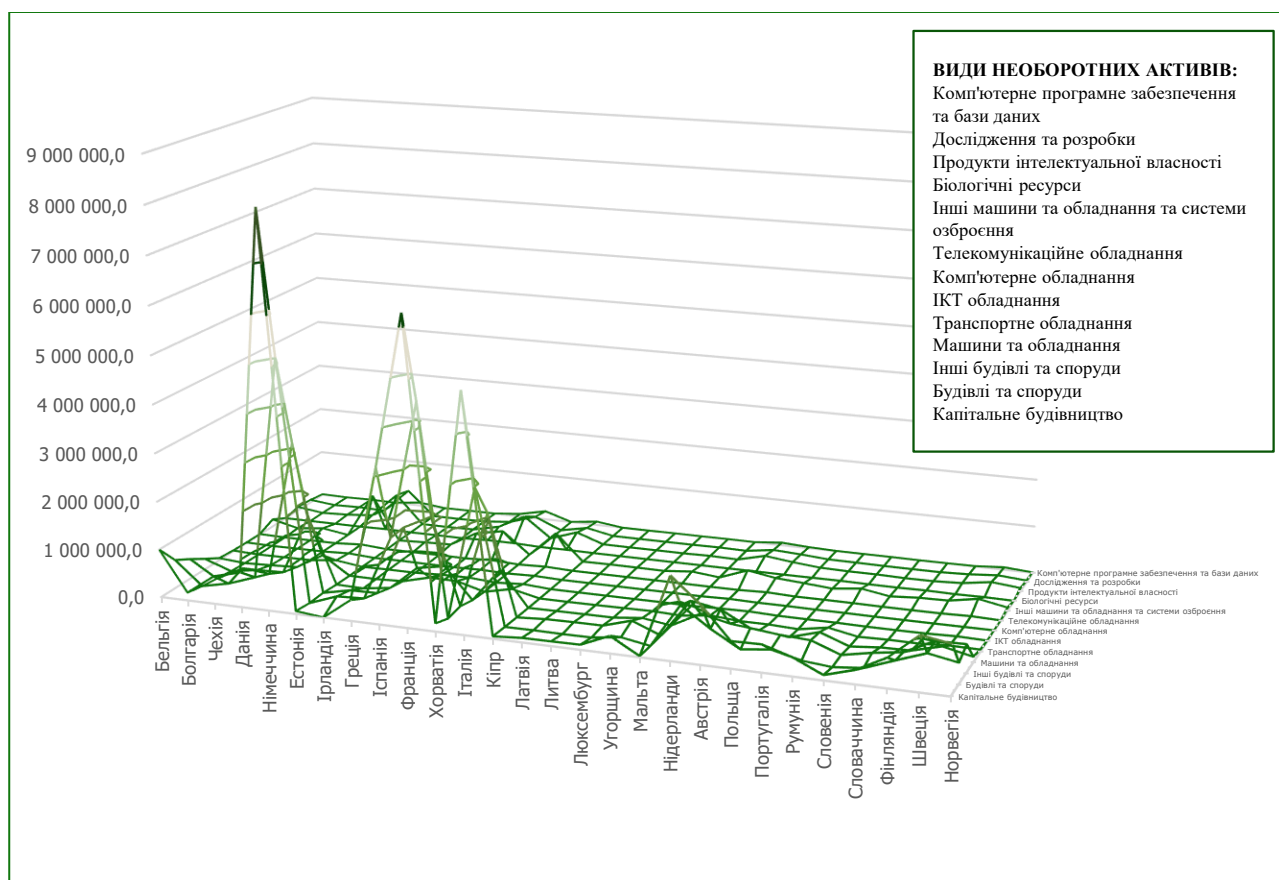


Рис. 2. Структура необоротних активів країн ЄС у 2020 р. (млн. євро). (Джерело: [17])

Відповідно до даних Євростату, до необоротних активів у ЄС відносяться: комп'ютерне програмне забезпечення та бази даних, дослідження та розробки, продукти інтелектуальної власності, біологічні ресурси, інші машини та обладнання й системи озброєння, телекомунікаційне обладнання, комп'ютерне обладнання, ІКТ-обладнання, транспортне обладнання, машини та обладнання, інші будівлі та споруди, будівлі та споруди, капітальне будівництво [17].

Значна варіативність необоротних активів у структурі майна підприємств потребує вдосконалення їх обліку, включаючи визнання, класифікацію, оцінку, аналітичний і синтетичний облік, відображення у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності.

Нині 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. Так, зокрема відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними» [18]. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначення цього важливого терміна відсутнє [19]. У НП(С)БО 7 «Основні засоби» наведено визначення основних засобів, які є основою складовою необоротних активів. Відповідно до цього стандарту, «основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, 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)» [20]. На нашу думку, визначення основних засобів може бути основою для визначення терміну «необоротні активи». Це визначення повинно бути лаконічним і може бути представлене в 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). Відповідно необоротні матеріальні активи – 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). Запропоноване визначення необоротних активів доцільно внести в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Необоротні матеріальні активи як основна складова необоротних активів мають свої критерії визнання, які, на думку С. М. Кафки, є такими (Рис. 3):

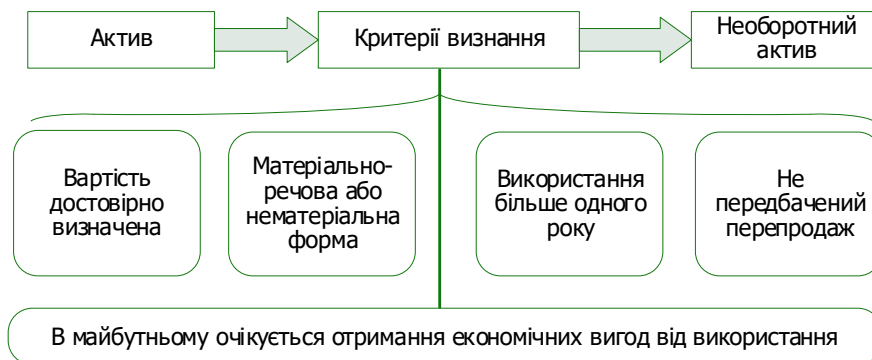


Рис. 3. Критерії визнання активу необоротним. (Джерело: [5])

Із рисунка видно, що критеріями визнання необоротності активу є такі:

- 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.

Необхідною умовою правильної організації обліку необоротних активів є її класифікація. У науковій літературі питанню класифікації необоротних активів приділяється велика увага. Так, зокрема, А. А. Гнатюк, здійснюючи класифікацію необоротних активів, наводить якісні її характеристики (Табл. 1).

**Таблиця 1. Якісні характеристики класифікації необоротних матеріальних активів. (Джерело: [21])**

| Вид характеристики | Суть якісної характеристики  |
|--------------------|--|
| Сутність           | Доцільність запропонованої класифікації, відповідно до її сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з 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 установлювати подібність та розбіжність між типами класифікаційних ознак   |

Наведені характеристики заслуговують на увагу й можуть бути використані при внесенні змін та доповнень до чинних нормативних та інструктивних документів з обліку необоротних активів.

В. В. Ясишена, наводячи класифікацію нематеріальних активів як складової необоротних, виділяє такі їхні класифікаційні ознаки:

- «термін використання (із визначеним терміном використання; із невизначеним терміном використання);
- ступінь ідентифікації (ідентифіковані; неідентифіковані);
- шлях надходження (придбані НМА; унесені НМА в статутний капітал підприємства; одержані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт; одержані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт; безоплатно отримані НМА; отримані НМА в результаті об'єднання підприємств; самостійно створені НМА на підприємстві);
- ступінь ліквідності (високоліквідні; низьколіквідні);
- правова ознака (права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ними права; інші нематеріальні активи);
- джерело фінансування (власні кошти; залучені кошти; державне фінансування);
- спосіб оцінки (індивідуальна оцінка; оцінка в сукупності);
- ступінь дохідності (високодохідні; низькодохідні; приносять прямий дохід; приносять непрямий дохід);
- наявність ліквідаційної вартості (є ліквідаційна вартість; ліквідаційна вартість відсутня);
- ступінь морального зношення (високий ступінь морального зношення; низький ступінь морального зношення);
- унікальність (унікальні, неунікальні);
- можливість нарахування амортизації (амортизовані НМА; неамортизовані НМА);
- шлях вибуття (продані НМА; унесені НМА в статутний капітал іншого підприємства; передані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт; передані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт; безоплатно передані НМА; ліквідовані НМА);
- участь у господарській діяльності підприємства (використовуються в процесі постачання; використовуються в процесі виробництва; використовуються в процесі збуту; використовуються в інвестиційному процесі; використовуються в процесі управління);
- наявність правовстановлюючого документа (є правовстановлюючий документ; правовстановлюючий документ відсутній);
- участь у процесі виробництва (бере участь; не бере участі);
- відображення в балансі підприємства (НМА, відображений у балансі; НМА, не відображений у балансі);
- характер володіння (власні НМА; орендовані НМА)» [10].

Досить цікаву та наповнену схему класифікації необоротних активів наводить І. В. Дем'янюк (Рис. 4).



**Рис. 4. Класифікація необоротних активів.** (Джерело: [10])

Із Рис. 4 видно, що науковець, крім названих нами класифікаційних ознак необоротних активів, виділяє ще такі:

- за характером прояву (матеріальні активи, нематеріальні активи);
- за характером обслуговування окремих напрямів діяльності (обслуговують процес: виробництва, реалізації та управління);
- за формами заставного забезпечення кредиту й страхування (рухомі, нерухомі);
- за характером відображення зношення (активи, що амортизуються й, що не амортизуються);
- за можливістю використання в господарській діяльності (необоротні активи, що готові до використання, й активи, що потребують монтажу) [10].

Аналізуючи структуру класифікаційної ознаки «за статтями балансу», І. В. Дем'янюк наводить: «матеріальні активи (основні засоби), нематеріальні активи, фінансові активи (вкладення, інвестиції)» [22]. Проте характеристика цієї

ознаки не є повною, тому що, крім основних засобів, матеріальними активами відповідно до змісту балансу є незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи. Крім цього, неповною є характеристика групи фінансових активів, до яких автор відносить лише вкладення та інвестиції. Відтак, поза увагою залишається довготермінова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Більш обґрунтованою назвою цієї класифікаційної ознаки необоротних активів є їх поділ «за видами», який відображений у першому розділі активу балансу: «нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інші фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, гудвіл при консолідації, інші необоротні активи» [23]. Проаналізувавши наведені вище статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) і порівнявши їх із розділом 1 «Необоротні активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку [24], можна зробити висновок, що вони не збігаються. Так, зокрема в Балансі основні засоби й інші необоротні матеріальні активи, які узагальнюються відповідно на рахунках 10 «Основні засоби» й 11 «Інші необоротні матеріальні активи», відображаються в одному рядку «Основні засоби». Водночас інвестиційна нерухомість, яка узагальнюється на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» до рахунка 10 «Основні засоби», виділяється в Балансі окремим рядком, а не разом з основними засобами. Уважаємо 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 «Інвестиційна нерухомість», узагальнювати на рахунку 19 «Інвестиційна нерухомість». Ця пропозиція вимагає перенесення інформації про гудвіл із теперішнього рахунка 19 «Гудвіл» на рахунок 12 «Нематеріальні активи». Ці два об'єкти обліку подібні за своєю економічною суттю й можуть узагальнюватися на одному синтетичному рахунку. Нині вже інформація про гудвіл відображається разом із нематеріальними активами в розділі 1 «Нематеріальні активи» Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5). Ці пропозиції дадуть змогу спростити процес заповнення фінансової звітності й не суперечать вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Гудвіл як окремий вид необоротних активів у Плані рахунків бухгалтерського обліку узагальнюється на двох субрахунках: 191 «Гудвіл при придбанні» і 193 «Гудвіл при приватизації», тоді як у Балансі стаття, пов'язана з гудвілом, має назву «Гудвіл при консолідації» [25]. На нашу думку, цю невідповідність між двома важливими нормативними документами (План рахунків бухгалтерського обліку [24], НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18]) потрібно ліквідувати й за основу взяти все ж таки План рахунків бухгалтерського обліку. Ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації про залишки рахунків синтетичного обліку. Рекомендовану схему трансформації рахунків обліку необоротних активів відображено на Рис. 5.

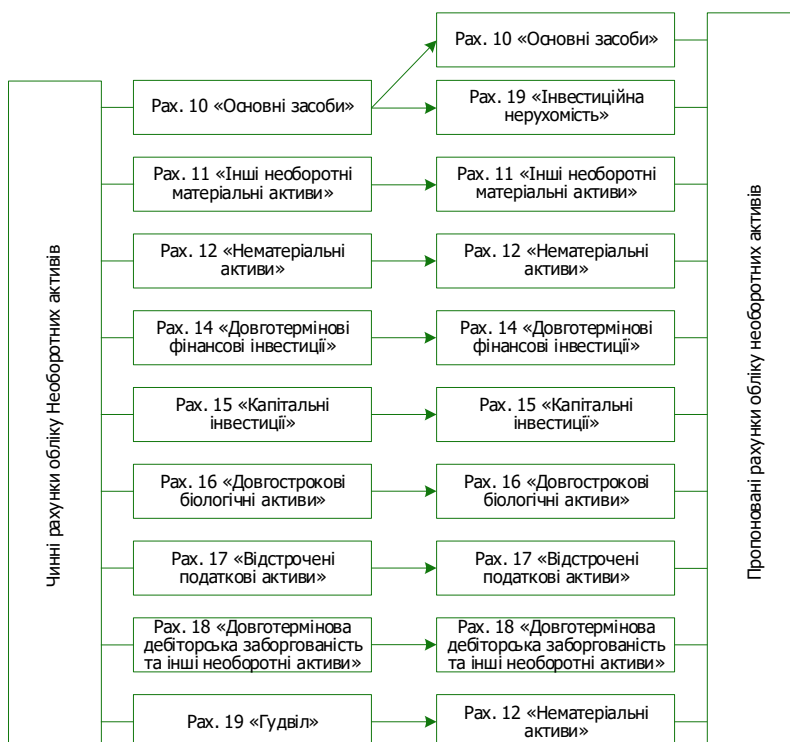


Рис. 5. Рекомендована схема трансформації рахунків синтетичного обліку необоротних активів.

З урахуванням вищезазначених пропозицій щодо трансформації рахунків синтетичного обліку пропонуємо вдосконалену структуру розділу 1 «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (Рис. 6).

| Актив   | Код рядка   | На початок звіт-ного періоду | На кінець звіт-ного періоду |
|---|-------------|------------------------------|-----------------------------|
| 1   | 2           | 3                            | 4                           |
| <b>I. Необоротні активи</b>   |             |                              |                             |
| Нематеріальні активи  | 1000        |                              |                             |
| первісна вартість   | 1001        |                              |                             |
| накопичена амортизація  | 1002        |                              |                             |
| Незавершені капітальні інвестиції   | 1005        |                              |                             |
| Основні засоби  | 1010        |                              |                             |
| первісна вартість   | 1011        |                              |                             |
| зношення  | 1012        |                              |                             |
| Інші необоротні матеріальні активи  | 1020        |                              |                             |
| первісна вартість   | 1021        |                              |                             |
| зношення  | 1022        |                              |                             |
| Інвестиційна нерухомість  | 1030        |                              |                             |
| первісна вартість   | 1031        |                              |                             |
| зношення  | 1032        |                              |                             |
| Довгострокові біологічні активи   | 1040        |                              |                             |
| Довгострокові фінансові інвестиції,<br>які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 1050        |                              |                             |
| інші фінансові інвестиції   | 1051        |                              |                             |
| Довгострокова дебіторська заборгованість  | 1060        |                              |                             |
| Відстрочені податкові активи  | 1070        |                              |                             |
| Інші необоротні активи  | 1080        |                              |                             |
| <b>Разом за розділом I</b>  | <b>1090</b> |                              |                             |

**Рис. 6. Пропонована структура статей розділу 1 «Необоротні активи» Балансу (звіту про фінансовий стан).**

Другою важливою проблемою обліку необоротних активів є віднесення до них нематеріальних активів у повному обсязі. Як показує практика, інколи на підприємствах можуть визнаватися нематеріальними активи, плановий період використання яких менше одного року. Оскільки необоротними активами вважають активи, плановий період використання яких перевищує один рік, то нематеріальні активи рекомендовано поділяти на необоротні та оборотні. Якщо малоцінні предмети, які використовуються більше одного року, відносяться до необоротних активів і обліковуються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», а менше одного року – на рахунку 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», то незрозумілим є відображення нематеріальних активів незалежно від терміну експлуатації на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Більш обґрунтованим та логічним є відображення оборотних нематеріальних активів, плановий період використання яких менше одного року, на рахунку 29 «Оборотні нематеріальні активи».

Чимало проблемних питань є й у первинному обліку необоротних активів. На сьогодні скасовано Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [26]. Нині підприємства можуть оформлювати рух щодо надходження, списання й іншого переміщення основних засобів розробленими самостійно формами, які будуть мати реквізити первинних документів. Водночас чинним є Наказ Міністерства Фінансів України № 818 від 13.09.2016, яким затверджено використання типових форм щодо обліку основних засобів для державних підприємств [27]. У цьому наказі зазначено, що «такі типові форми можуть застосовуватися будь-якими юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності» [27]. На нашу думку, на підприємствах доцільно використовувати також такий первинний документ, як «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» (Форма ОЗ-10), на основі якого, відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [28], здійснювались би облікові записи на рахунках синтетичного обліку.

Чинний порядок обліку реалізації необоротних активів вимагає уточнення з урахуванням нових термінів та рахунків. Термін «необоротні активи, утримувані для продажу» має внутрішнє протиріччя, оскільки необоротні активи придбаються не для того, щоб їх продавати, а для використання більше одного року [29].

Рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» теж не може використовуватися для їх обліку, адже він є рахунком оборотних активів, а не необоротних. Необхідно внести зміни в методику синтетичного обліку реалізації необоротних матеріальних активів, змінивши назву рахунку 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» на «Запаси, отримані від необоротних активів», що вимагає певних коригувань порядку відображення у звітності таких активів.

Обліковувати зазначені операції на рахунках доходів і витрат доцільно через рахунки 71 «Інший операційний дохід» та 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно сам термін «реалізація основних засобів» та «надходження від реалізації необоротних активів», що передбачено у звіті про рух грошових коштів за формами № 3 та 3-н, також нелогічно застосовувати. У НП(С)БО 9 «Запаси» статтю 6 «Види запасів» необхідно доповнити текстом «...запаси, отримані від необоротних активів, вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, які готові до продажу в їхньому теперішньому стані і їх продаж високо ймовірний».

Нині внаслідок надзвичайних подій утрати активів підприємства, у тому числі необоротних, узагальнюються на субрахунок 977 «Інші витрати діяльності». У зв'язку з веденням воєнних дій на території України, які теж відносяться до надзвичайних подій, утрати багатьох підприємств є суттєвими, особливо в східних і південних регіонах України. Думається, обґрунтованим було б на цьому субрахунку відображати лише надзвичайні витрати, пов'язані з вибуттям необоротних активів. Утрата оборотних активів у вигляді запасів унаслідок надзвичайних подій повинна відображатися на субрахунку 949 «Інші операційні витрати». Відповідно оприбуткування матеріалів і МШП від ліквідації необоротних активів через надзвичайні події, включаючи воєнні дії, а також надходження коштів із бюджету чи від страхових компаній на покриття збитків від цих подій, повинно збільшувати інші доходи, що відображаються на однойменному рахунку 74. У випадку оприбуткування матеріалів, МШП, готової продукції, товарів від списання відповідних запасів унаслідок воєнних дій чи надходження коштів із бюджету та від страхових компаній у рахунок відшкодування втрат в обліку повинні збільшуватися інші операційні доходи (субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів»).

## ВИСНОВКИ

На основі узагальнення пропозицій щодо вдосконалення обліку необоротних активів можна сформулювати такі висновки:

- 1) необоротними активами слід визнавати активи, які підприємство втримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Це визначення доцільно внести до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- 2) із метою забезпечення спрощення заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) і забезпечення зіставності інформації цієї форми звітності з Планом рахунків бухгалтерського обліку доцільно внести запропоновані в статті зміни до структури розділу 1 «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- 3) покращенню обліку необоротних активів сприятиме перенесення узагальнення інформації про інвестиційну нерухомість із субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» на рахунок 19 «Інвестиційна нерухомість», а даних про гудвіл – із чинного рахунку 19 «Гудвіл» на рахунок 12 «Нематеріальні активи»;
- 4) не всі нематеріальні активи можна відносити до необоротних. Якщо плановий період їх використання не буде перевищувати 1 рік, то такі активи доцільно вважати оборотними й узагальнювати на рахунку 29 «Оборотні нематеріальні активи»;
- 5) чинний перелік первинних документів з обліку основних засобів доцільно доповнити формою ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів», на основі якої здійснювалися б облікові записи відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;
- 6) необхідно розмежовувати в обліку витрати й доходи від надзвичайних подій, включаючи воєнні дії, пов'язані з утратою необоротних і оборотних активів. Так, зокрема, витрати й доходи від утрат оборотних активів повинні відображатися відповідно на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» й 71 «Інший операційний дохід», а втрати необоротних активів – на рахунках 97 «Інші витрати» й 74 «Інші доходи».

## REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

- Bondar, M.I., Bondar, T.A. (2009). Oblik vybuttia investytsiinoi nerukhomosti [Accounting for the disposal of investment property]. Teoriia investytsii – Investment theory. 2009. 22. 18-22. Retrieved from: [http://www.investplan.com.ua/pdf/22\\_2009/7.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2009/7.pdf) [in Ukrainian].
- Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M., Kulaha, O. M. (2013). Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrainykykh pidpriemstv u finansovu zvitnist za mizhnarodnyimi standartamy [Transformation of financial statements of Ukrainian enterprises into financial statements according to international standards]. Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy. Kyiv: FPBAU, 2013. 267 p. [in Ukrainian].
- Grinko, A. (2015). Accounting-analytical tools to manage the investments into fixed assets. News of Science and Education. 4 (28). 25–30.
- Lyshchenko, O., Kuripka, T. (2019). Accounting of fixed assets: international experience and national practice. Visnik Zaporiz'kogo nacional'nogo universitetu. Ekonomichni nauki. 2. 31-34. 10.26661/2414-0287-2020-2-46-05.
- Kafka, S.M. (2017). Oblik nadkhodzhennia neoborotnykh aktyviv ta formuvannia yikh pervisnoi vartosti [Accounting for the receipt of non-current assets and the formation of their initial value]. Efektyvna ekonomika. Dniprovskiy derzhavnyi ahrarno-ekonomichnyi universytet. – Efficient economy. Dnipro State Agrarian and Economic University. 4. Retrieved from : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549> [in Ukrainian].
- Kindratska, L. M. (2008). Teoriia bukhhalterskoho obliku : suchasni realii onovlennia [Theory of Accounting: modern realities of renewal]. Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing. 12. 30-33 [in Ukrainian].
- Parasii-Verhunencko, I. M. (2016). Analiz hospodarskoi diialnosti [Analysis of economic activity]. Electronic resource. pidruchnyk; za red. L. M. Kindratskoi. K. : KNEU. 629 p. [in Ukrainian].
- Parkhomenko, V.M. (2015). Skladni problemy bukhhalterskoho obliku [Complex accounting problems]. Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing. 1. 3-5 [in Ukrainian].
- Pylypenko, L. M. (2016). Rozvytok kontseptsii pobudovy systemy publichnoi zvitnosti korporatsii v umovakh postindustrialnoi ekonomiky : monohrafiia [Development of concepts for building a system of public reporting of corporations in a post-industrial economy: monograph]. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoi politekhniki, 336 p. [in Ukrainian].
- Yasyshena, V. V. (2020). Problemni aspekty metodolohii ta orhanizatsii obliku nematerialnykh aktyviv: monohrafiia [Problem aspects of methodology and organization of accounting for intangible assets: monograph]. Ternopil: TNEU. 330 p. URL [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38514/1/Монографія\\_Ясищеня.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38514/1/Монографія_Ясищеня.pdf). [in Ukrainian].
- Arisman, George. (2022). Classification, valuation and accounting for fixed assets, depreciation, expense, and renewals. Retrieved from : [https://www.researchgate.net/publication/35886387\\_Classification\\_valuation\\_and\\_accounting\\_for\\_fixed\\_assets\\_depreciation\\_expense\\_and\\_renewals](https://www.researchgate.net/publication/35886387_Classification_valuation_and_accounting_for_fixed_assets_depreciation_expense_and_renewals).
- Okungbowa, Andrew. (2016). Valuation of Fixed Assets. Asset Accounting Configuration in SAP ERP. 47-76. 10.1007/978-1-4842-1365-0\_3.
- Raximova, Guzalbegim. (2020). Problems of accounting and audit of fixed assets. Theoretical & Applied Science. 85. 726-729. 10.15863/TAS.2020.05.85.131.
- Ruan, Lufei. (2019). Accounting for fixed assets and investment efficiency: a real options framework. Accounting and Business Research. 50. 1-31. 10.1080/00014788.2019.1675492.
- Sri, Rahayu, Yudi, Rahayu. (2018). How to improve accountability of fixed assets of local government? Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah. 6. 195-204. 10.22437/ppd.v6i2.5853.
- Pokaznyky balansu velykykh ta serednykh pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti [Indicators of the balance of large and medium-sized enterprises by type of economic activity]. Retrieved from: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/fin/sbp/sbp\\_u/sbp\\_220\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/fin/sbp/sbp_u/sbp_220_u.htm) [in Ukrainian].
- Eurostat. Cross-classification of fixed assets by industry and by asset (stocks). Retrieved from: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>.
- Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»]. Nakaz MFU № 73, 07.02.2013. Retrieved from :

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
19. Zakon Ukrainy «Pro bukhholderskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» [Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine»]. № 996-XIV, 1999. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
  20. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» [National Accounting Regulation (Standard) 7 «Fixed Assets»]. Nakaz MFU № 92. 27.04.2000. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> [in Ukrainian].
  21. Hnatiuk, A.A. (2021). Novyi pohliad na klasyfikatsiiu neoborotnykh materialnykh aktyviv v umovakh kryzy [A new look at the classification of non-current tangible assets in a crisis]. *Modern Economics*. 25 46-51. Retrieved from : <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8979/1/hnatiuk.pdf> [in Ukrainian].
  22. Demianiuk, I.V. (2015). Klasyfikatsiia neoborotnykh aktyviv [Classification of non-current assets]. *Problemy ekonomiky, menedzhmentu ta silskoi kooperatsii. Materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii*. 336-339. Retrieved from : [http://lnau.lviv.ua/lnau/attachments/2888\\_361prik%20mizhnar%20internet%20konf%20menedzhmentu.pdf](http://lnau.lviv.ua/lnau/attachments/2888_361prik%20mizhnar%20internet%20konf%20menedzhmentu.pdf) [in Ukrainian].
  23. Zadorozhnyi, Z. (2018). Problemni pytannia yakosti informatsii bukhholderskoho i upravlinskoho obliku malotsinnykh aktyviv [Problematic issues of quality of accounting and management accounting of low-value assets]. *Visnyk Ternopil'skoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu – Herald of Ternopil National Economic University*. 1. 115–124.
  24. Plan rakhunkiv bukhholderskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Chart of accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> [in Ukrainian].
  25. Zadorozhnyi, Z.-M., Sudyn, Y., & Muravskiy, V. (2018). Goodwill Assessment in Enterprise Management: Innovative Approaches Using Computer and Communication Technologies. *Marketing and Management of Innovations*, 4, 43-53. 10.21272/mmi.2018.4-04.
  26. Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku obektiv prava intelektualnoi vlasnosti u skladi nematerialnykh aktyviv [On approval of standard forms of primary accounting of intellectual property rights as part of intangible assets]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 732. 22.11.2004. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> [in Ukrainian].
  27. Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv subiektamy derzhavnogo sektoru ta poriadku yikh skladannia [On approval of standard forms for accounting and write-off of fixed assets by public sector entities and the procedure for their preparation]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 818, 13.09.2016. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> [in Ukrainian].
  28. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 28 «Zmenshennia korysnosti aktyviv» [National Accounting Regulation (Standard) 28 «Impairment of Assets»]. Nakaz MFU № 817, 24.12.2004. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> [in Ukrainian].
  29. Natsionalne polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku 27 «Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta pryypynena diialnist» [National Accounting Regulation (Standard) 27 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»]. Nakaz MFU № 617. 07. 11.2003. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> [in Ukrainian].
  30. Zinkevych, O.V. (2011). Udoshkonalennia metodychnykh aspektiv obliku vybuttia neoborotnykh aktyviv [Improving the methodological aspects of accounting for the disposal of non-current assets]. *Visnyk Lvivskoi komertsiinoi akademii – Bulletin of the Lviv Commercial Academy*. 35. 153-156. Retrieved from : [http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/da/pidrozdzily/Naukovi\\_Vydannya/Vydan\\_Ekon/Docs/Visnyk\\_Ekonomika\\_Vypusk35.pdf#page=153](http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/da/pidrozdzily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf#page=153) [in Ukrainian].
  31. Ozerova, O. (2013). Prodazh osnovnykh zasobiv, yaki zamortyzovani na 50 vidstotiv i bilshe [Sale of fixed assets, which are depreciated by 50 percent or more]. *Biblioteka holobukha – Chief Accountant's Library*. 3 (149). 163 p. [in Ukrainian].
  32. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan [On approval of the Regulation on inventory of assets and liabilities]. Nakaz Derzhavnogo komitetu statystyky Ukrainy № 879, 02.09.2014. Retrieved from :

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> [in Ukrainian].

33. Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv [Methodical recommendations on

accounting of fixed assets]. № 561. 30.09.2003. Retrieved from:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> [in Ukrainian].

*Zadorozhnyi Z.-M., Muravskiy V., Kostetskiy Y., Zadorozhnyi M.*

### **IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF NON-CURRENT ASSETS IN THE SYSTEM OF THEIR EFFECTIVE MANAGEMENT**

Modern military-pandemic and other crisis conditions of enterprise functioning require optimal use of non-current assets of the enterprise. Effective management is based on accounting information and needs to improve the information base about these assets for managers of enterprises and their owners. The aim of the article is to research the problematic issues of accounting for non-current assets and develop ways to solve them to improve the management of such assets. The following methods were used in the research in accordance with the main aim: analysis, synthesis, empirical comparison, logical generalization, scientific abstraction, systematic approach, statistical and historical methods in combination with methodological tools of bibliographic and comparative analysis, economic and mathematical modeling.

The article clarifies the definitional positioning of the concept of "non-current assets" in accounting. The method of reflecting the components of non-current assets (fixed assets, current intangible assets, investment property, goodwill) in the accounts and in the Balance (Statement of Financial Position) of the enterprise has been improved. The current list of primary documents of fixed assets accounting has been supplemented with a new form O3-10 "Calculation of reduction, restoration of the usefulness of fixed assets" in accordance with the requirements of NSA 28 "Decrease in the usefulness of assets". It is proposed to differentiate between the costs and revenues from emergencies, including military actions related to the loss of non-current and current assets.

The use of proposals for the accounting of the non-current assets improving will ensure its synchronization with accounting terminology, classification of assets, list of primary documents, international and national legal documents, and optimal taxonomy of enterprise statement, which helps to optimize the enterprises' activities in crisis.

**Keywords:** accounting, non-current assets, fixed assets, intangible assets, investment property, costs and revenues from extraordinary events, balance of the enterprise

**JEL Classification:** M41, M42, D24