

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БАЛАНСІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

### FEATURES OF REPRESENTATION OF NON-CURRENT ASSETS IN BALANCE SHEET BY NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

УДК 657.372.2

**Сторожук Т.М.**

к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Університет державної фіскальної служби України

**Блищик Л.В.**

магістрант  
Університет державної фіскальної служби України

У статті проаналізовано особливості відображення необоротних активів у балансі за основними статтями згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Розглянуто основні аспекти оцінки та переоцінки необоротних активів на дату балансу і визначено ключові відмінності відображення за національними та міжнародними стандартами. Визначено статті балансу, що відображаються за національними стандартами бухгалтерського обліку, а за міжнародними стандартами визнаються «несуттєвими». Підкреслено роль достовірного та якісного відображення необоротних активів у балансі для прийняття ефективних управлінських рішень користувачами інформації. Досліджено особливості відображення необоротних активів, утриманих для продажу, та групи вибуття і надано пропозиції щодо більш детального розкриття таких активів у примітках до фінансової звітності. Запропоновано внести зміни та уточнення до вітчизняних стандартів для абсолютної гармонізації з міжнародними стандартами.

**Ключові слова:** баланс, активи, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, стаття, оцінка, переоцінка, національні стандарти, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

В статті проаналізовані особливою сті отражения необоротных активов в

балансе по основным статьям в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета. Рассмотрены основные аспекты оценки и переоценки необоротных активов на отчетную дату и определены ключевые различия отображения по национальным и международным стандартам. Определены статьи баланса, которые отражаются по национальным стандартам бухгалтерского учета, а по международным стандартам признаются «несущественными». Подчеркнута роль достоверного и качественного отображения необоротных активов в балансе для принятия эффективных управленческих решений пользователями информации. Исследованы особенности отражения необоротных активов, удерживаемых для продажи, и группы выбытия и даны предложения по более детальному раскрытию таких активов в примечаниях к финансовой отчетности. Предложено внести изменения и уточнения в отечественные стандарты для абсолютной гармонизации с международными стандартами.

**Ключевые слова:** баланс, активы, необоротные активы, основные средства, нематериальные активы, статья, оценка, переоценка, национальные стандарты, международные стандарты бухгалтерского учета.

The article analyzes the peculiarities of displaying diverse assets in the balance sheet by main articles in accordance with national and international accounting standards. The role of reliable and qualitative display of non-current assets in the balance sheet for the effective management decisions by users of information is emphasized. It is established that the national accounting standards are international, but there are some differences. The aspects of valuation and revaluation of non-current assets are considered on the balance sheet date, and key differences between national and international standards are identified. The differences in terms of asset recognition of assets under national and international standards are studied in detail. The discrepancy in national and international standards for the valuation of fixed assets is investigated, namely: fixed assets are classified by the balance sheet at the original cost and, according to international standards, the enterprise has the right to choose its accounting policy or cost model or revaluation model. The same differences are found in the reflection of intangible assets. It is established that articles of non-current assets can be shown in the balance sheet at fair value if they can be reliably determined. Considered the reflection of deferred tax assets which, in accordance with the provisions of international and national standards are reflected in the balance sheet the same, namely, their value is calculated at the tax rates that will apply in the period in which you plan to use to sell the asset. The absence of international standards for the presentation of outstanding capital investments, long-term receivables and other non-current assets in the balance sheet is revealed. The features of the display of non-current assets held for sale and disposal groups have been researched and proposals for the more detailed disclosure of such assets in the notes to the financial statements have been presented. It is proposed to make changes and clarifications to domestic standards in order to achieve absolute harmonization with international standards.

**Key words:** balance sheet, assets, non-current assets, fixed assets, intangible assets, article, valuation, revaluation, national standards, international accounting standards.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах ринку все більше зростає роль фінансової інформації про підприємство як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Водночас баланс є ключовим звітом, що відображає фінансовий стан суб'єкта господарювання на певну дату. Саме баланс дає можливість користувачам оцінити майновий стан підприємства, його потенціал та приймати дієві управлінські рішення, що створить умови для подальшого зростання підприємства. При цьому важливими моментами є склад, розмір та зношеність необоротних активів, оцінка матеріальних і нематеріальних активів та достовірність їх відображення в балансі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями обліку, визнання та первісної оцінки необоротних активів займалися такі вчені, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, З.В. Гуцайлюк, М.В. Задорожній, С.М. Кафка, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, В.К. Орлова та ін. Але науковці переважно зосереджують увагу на основних засобах та їх оцінці. Питання відображення необоротних активів у звітності сьогодні є недостатньо розкритим у наукових дослідженнях. Проте окремі науковці розглядати деякі аспекти. Так, Н.М. Воськало [20] проаналізу-

вав особливості відображення в обліку і звітності інформації про необоротні активи. Д.Ю. Ляшко [2] дослідив особливості формування економічної інформації за статтями балансу вітчизняних підприємств, а Н.О. Мичак [21] описав порядок розкриття інформації про необоротні активи, утримані для продажу, у фінансовій звітності підприємств. С.М. Кафка [23] розглядав питання формування первісної вартості необоротних активів.

**Постановка завдання.** Метою статті є виявлення особливостей відображення необоротних активів підприємства в бухгалтерському балансі за національними та міжнародними стандартами та визначення ключових відмінностей.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні баланс є основним звітним документом суб'єкта господарювання, який показує стан його активів, зобов'язань і власного капіталу. Тобто баланс відображає стан господарських засобів та джерел їх формування. Господарськими засобами підприємства є активи, які за формами функціонування бувають матеріальні, нематеріальні та фінансові. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1], активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Необоротні активи є активами, строк корисного використання яких перевищує 12 місяців або один операційний цикл, якщо він більше одного року. За результатами дослідження особливостей формування економічної інформації за статтями балансу Д.Ю. Ляшко стверджує, що «статті необоротних активів оцінюються за книжковим підходом, відповідно до даних облікових записів у бухгалтерській документації. Однак за деякими статтями менеджмент може зробити дооцінку або уцінку за власними суб'єктивними розрахунками виходячи із власного розуміння стану підприємства та цільових показників. При цьому корекція за активами відбувається з необоротними активами, а за пасивами – із власним капіталом» [2].

Принципи та методи відображення активів у балансі підприємства регулюються НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], який установлює форму Балансу (Звіту про фінансовий стан). Згідно з НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], актив балансу складається з трьох розділів: необоротні активи; оборотні активи; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття. Розділ «Необоротні активи» складається з таких основних статей: нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції; основні засоби; інвестиційна нерухомість; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебітор-

ська заборгованість; відстрочені податкові активи; інші необоротні активи [3].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1], підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, а всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних чи національних стандартів. Усі вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку відповідають міжнародним стандартам, проте вони не тотожні.

У балансі, у статті «Основні засоби», відображається вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на правах господарського відання чи правах оперативного управління. Окремо наводяться первісна (переоцінена) вартість, сума зносу та залишкова вартість основних засобів [4].

Особливості оцінки та відображення в балансі основних засобів за національними та міжнародними стандартами представлено в табл. 1.

Умови визнання об'єкта основних засобів активом за національними стандартами відповідають міжнародним. Хоча, відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» [6], йдеться про майбутні економічні вигоди, які пов'язані з об'єктом, без акценту на вигоди від використання, як за П(С)БО 7 «Основні засоби» [5]. Крім того, більш точнішим вважаємо формулювання в МСБО 16 «Основні засоби» [6] визнання активом саме собівартості об'єкта, а не об'єкта основних засобів, як зазначено в П(С) БО 7 «Основні засоби» [5]. Це пов'язано з тим, що приналежність до активів визначається під час відображення в балансі, а в балансі відображається вартість, а не фізична форма.

Є невідповідність у стандартах щодо оцінки основних засобів. Так, придбані (створені) основні засоби за національними стандартами зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, а за міжнародними стандартами суб'єкт господарювання має право вибирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки.

Аналіз відображення в балансі нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами свідчить, що різниця між умовами відображення аналогічна як по основних засобах. Оцінка, згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні

Таблиця 1

**Особливості оцінки та відображення основних засобів у балансі**

Згідно з П(С)БО 7 [5]	Згідно з МСБО 16 [6]
<p>Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства <b>за первісною вартістю</b>. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.</p> <p>Підприємство може <b>переоцінювати об'єкт основних засобів</b>, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.</p>	<p>Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю. Суб'єкт господарювання має вибирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.</p> <p><b>Модель собівартості.</b> Після визнання активом об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.</p> <p><b>Модель переоцінки.</b> Після визнання активом об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.</p>

Таблиця 2

**Особливості відображення в балансі інвестиційної нерухомості**

Інвестиційна нерухомість		
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [4]	Згідно з П(С)БО 32 [10]	Згідно з МСБО 40 [11]
<p>У цій статті наводиться <b>справедлива вартість інвестиційної нерухомості, визначена на дату балансу</b>. У разі якщо відповідно до зазначеного положення (стандарту) бухгалтерського обліку інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, у цій статті наводиться її залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу, при цьому в додаткових статтях окремо наводяться первісна вартість інвестиційної нерухомості та сума зносу (у дужках).</p>	<p>Підприємство на дату балансу у фінансовій звітності <b>відображає інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю</b>, якщо її можна достовірно визначити, <b>або ж за первісною вартістю зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням утрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення</b>.</p>	<p>Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за її собівартістю, а в подальшому підприємство повинно вибрати одну з двох оцінок, а саме: <b>за справедливою вартістю або за собівартістю</b>.</p>

активи» [7], здійснюється за первісною вартістю, крім виняткових випадків, а в балансі відображається за залишковою вартістю (різниця між первісною вартістю та амортизацією). Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» [8], первісно нематеріальний актив оцінюють за собівартістю, а надалі підприємство вибирає або оцінювати його за собівартістю, або за переоціненою вартістю. Окрім цього, як за національними, так і за міжнародними стандартами підприємству дозволено переоцінювати вартість нематеріального активу на дату балансу за справедливою вартістю, щодо яких існує активний ринок.

Незавершені капітальні інвестиції, згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [4], відображаються окремою статтею в балансі та показують вартість незавершених капітальних інвестицій на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів на дату балансу.

Проте МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [9] не визначає таку статтю серед обов'язкових. Суб'єкт господарювання може подати як додаткові рядки статті у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання. Судження складає на основі оцінки: характеру і ліквідності активів; функції активів у межах суб'єкта господарювання; сум, характеру та строків зобов'язань [9].

Стаття балансу «Інвестиційна нерухомість» як за національними, так і за міжнародними стандартами відображається за справедливою вартістю або за первісною. Проте, відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [10], підприємство відображає інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю лише тоді, коли її можна достовірно визначити, а в інших випадках – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації (з урахуванням утрат від зменшення корисності та вигід від відновлення корисності) (табл. 2).

Довгострокові біологічні активи в балансі відображаються за справедливою вартістю за мінусом

витрат, очікуваних від продажу. Проте на відміну від МСБО 41 «Сільське господарство» [13], відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [12], якщо справедливу вартість неможливо достовірно визначити, їх слід відображати за первісною вартістю з урахуванням суми зносу та втрат від зменшення корисності.

Довгострокові фінансові інвестиції в балансі відображаються за двома рядками: рядок 1030 відображає довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; у рядку 1035 відображаються інші фінансові інвестиції. Як за вітчизняними стандартами, так і за міжнародними фінансові інвестиції за методом участі в капіталі на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування. А інші фінансові інвестиції відображаються в балансі за вартістю, яка залежить від їх виду. Зокрема, інші фінансові інвестиції на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Проте якщо справедливу вартість не можна точно визначити, то фінансові інвестиції відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Також за амортизованою собівартістю відображаються фінансові інвестиції, що утримуються до їх погашення (табл. 3).

Що стосується довгострокової дебіторської заборгованості, то в міжнародних стандартах немає чіткої регламентації щодо її відображення в звітності, проте в П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [16] зазначено, що частина довгострокової дебіторської заборгованості, що повинна бути погашена протягом звітного року, відображається

в складі поточної дебіторської заборгованості. А довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховується відсотки, в балансі повинна відображатися за теперішньою вартістю.

Відстрочені податкові активи, згідно з положеннями міжнародних та національних стандартів, у балансі відображаються однаково, а саме їх вартість розраховується за ставками оподаткування, які будуть діяти в періоді, в якому планується використати чи реалізувати такий актив (табл. 4).

Відображення інших необоротних активів міжнародними стандартами не регламентується, оскільки дані активи вважаються «несуттєвими». Проте у вітчизняній практиці відображення таких активів у балансі регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], відповідно до якого визначається сім основних підгруп інших необоротних активів і для кожної підгрупи встановлюються свої правила відображення в балансі (табл. 5).

Окрім основних статей у першому розділі активу балансу підприємства можуть зазначатися й додаткові статті. Відповідно до методичних рекомендацій, передбачено такі додаткові статті, що належать до необоротних активів, як: гудвіл, відстрочені аквізиційні витрати, залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах тощо [4].

Також необоротні активи в балансі відображаються в третьому розділі активу, який має назву «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття». Відображення таких активів за національними та міжнародними стандартами подано в табл. 6.

Як видно з таблиці, національний стандарт передбачає відображати в балансі необоротні

Таблиця 3

**Особливості відображення в балансі довгострокових фінансових інвестицій**

Довгострокові фінансові інвестиції		
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [4]	Згідно з П(С)БО 12 [14]	Згідно з МСБО 28 [15]
У статті відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які, згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, обліковуються методом участі в капіталі.	Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) <b>на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.</b> Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, <b>відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій.</b> Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, <b>відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.</b> Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.	<b>Інвестиція в асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання.</b>

Таблиця 4

**Особливості відображення в балансі відстрочених податкових активів**

Відстрочені податкові активи		
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [4]	Згідно з П(С)БО 17 [17]	Згідно з МСБО 12 [18]
У статті відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах.	Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються в балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань. <b>Відстрочений податковий актив</b> та відстрочене податкове зобов'язання <b>розраховуються за ставками оподаткування, що діятимуть протягом періоду, у якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу</b> та погашення зобов'язання. <b>Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу.</b> У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більше суми очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно.	<b>Відстрочені податкові активи</b> та зобов'язання <b>слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу</b> чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.

Таблиця 5

**Особливості відображення інших необоротних активів у балансі**

Інші необоротні активи		
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [4]	Згідно з П(С)БО 7 [5]	Згідно з МСБО
У статті наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».	Для цілей бухгалтерського обліку група «Інші необоротні матеріальні активи» класифікується за такими підгрупами: 1. музейні фонди; 2. бібліотечні фонди; 3. малоцінні необоротні матеріальні активи; 4. білізна, постільні речі, одяг та взуття; 5. інвентарна тара; 6. прилади та апарати для наукових цілей; 7. необоротні матеріальні активи спеціального призначення. Для кожного із цих об'єктів установлюються свої особливості відображення.	Міжнародні стандарти не містять спеціальних вимог до обліку та відображення у звітності інших необоротних матеріальних активів, оскільки вони не підпадають під критерій «суттєвості».

активи, утримувані для продажу, та групи вибуття за меншою з двох величин – балансовою вартістю чи чистою вартістю реалізації. Оскільки, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], чиста вартість реалізації необоротного активу – це справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію, то здається, що існує повна відповідність між національними та міжнародними стандартами. Але в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [21] зазначено, що справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Зважаючи, що чиста вартість реалізації формується на рівні підприємства і, відповідно, ці величини не завжди будуть співпадати, то для повної відповідності міжнародним стандартам доцільним є зазначення у вітчизняних стандартах можливості оцінки за балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж.

Окрім того, Н.М. Воськало [22, с. 318] зазначає, що необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття відображаються в балансі в двох розділах, а саме: III розділі активу балансу та IV розділі пасиву балансу. Адже саме в IV розділі пасиву балансу відображаються зобов'язання, що прямо пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття. Проте в пасиві кредиторська заборгованість за такими активами виділена окремим розділом, а дебіторська заборгованість у разі виникнення відображається в складі поточної дебіторської заборгованості.

Н.О. Мичак стверджує, що «для користувачів фінансової звітності доречною є інформація про довгострокові активи, які очікується реалізувати впродовж дванадцяти місяців, через те, що це дає користувачам фінансової звітності змогу в майбутньому приймати ефективні управлінські рішення

**Особливості відображення необоротних активів,  
утримуваних для продажу, та групи вибуття в балансі**

Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	
Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [19]	Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [20]
Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та <i>фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.</i>	Активи, які відповідають критеріям, що дають змогу класифікувати їх як утримувані для продажу, мають <i>оцінюватися за нижчою з величин – балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж</i> – та амортизація цих активів має бути припинена.

щодо таких активів» [23, с. 141]. Автор пропонує розширити третій розділ активу балансу і додати до нього статті, які б деталізували такий вид необоротних активів. Ураховуючи важливість такої інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів, на нашу думку, така деталізація є доречною, але краще це зробити в Примітках до річної фінансової звітності ф. 5.

**Висновки з проведеного дослідження.**

Отже, проаналізувавши особливості відображення необоротних активів у балансі за національними та міжнародними стандартами, можна стверджувати, що положення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку переважно відповідають вимогам міжнародних стандартів. Проте існують відмінності щодо відображення окремих статей. Зокрема, міжнародними стандартами не регламентується відображення в балансі незавершених капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів та інших фінансових інвестицій.

Спостерігаються деякі невідповідності й щодо оцінки необоротних активів, тому для повної гармонізації з міжнародними стандартами доцільно внести зміни та уточнення до вітчизняних стандартів.

Окрім того, інформація про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття через свою важливість для користувачів із метою прийняття ефективних рішень, потребує деталізації за групами в примітках до річної фінансової звітності.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.02.2019).
2. Ляшко Д.Ю. Особливості формування економічної інформації за статтями балансу вітчизняних підприємств. *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. № 1(4). С. 241–246. URL: <http://duan.edu.ua/uploads/bjulleten2011/13151.pdf> (дата звернення: 20.02.2019).

3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13op.rada.gov.ua/> (дата звернення: 20.02.2019).

4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів від 28.03.2013 № 433. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (дата звернення: 21.02.2019).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів від 27.04.2000 № 92. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0288-00> (дата звернення: 22.02.2019).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01 січня 2012 р. *База даних «Законодавство України»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення: 22.02.2019).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999 № 242. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 22.02.2019).

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01 січня 2012 року. *База даних «Законодавство України»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050) (дата звернення: 22.02.2019).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Подання фінансової звітності. Редакція від 01.01.2012. *База даних «Законодавство України»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення: 22.02.2019).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів від 02.07.2007 № 779. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0823-07> (дата звернення: 25.02.2019).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» від 01 січня 2012 року. *База даних «Законодавство України»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026) (дата звернення: 25.02.2019).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів від 18.11.2005 № 790. *База даних «Законодавство*

України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1456-05> (дата звернення: 25.02.2019).

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027) (дата звернення: 25.02.2019).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства фінансів від 26.04.2000 № 91. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (дата звернення: 26.02.2019).

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_046](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046) (дата звернення: 27.02.2019).

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів від 08.10.1999 № 237. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 27.02.2019).

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів від 28.12.2000 № 353. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0047-01> (дата звернення: 27.02.2019).

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податок на прибуток» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012) (дата звернення: 27.02.2019).

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Наказ Міністерства фінансів від 07.11.2003 № 617. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1054-03> (дата звернення: 28.02.2019).

20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023) (дата звернення: 28.02.2019).

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01 січня 2012 р. База даних «Законодавство України». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068) (дата звернення: 28.02.2019).

22. Воськало Н.М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 1(2). С. 317–320. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec\\_2015\\_1%282%29\\_66](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1%282%29_66) (дата звернення: 01.03.2019).

23. Мичак Н.О. Порядок розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у фінансовій звітності підприємств. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Вип. 2(14). С. 139–143. URL: <http://dspace.zsea.edu.ua/jspui/handle/12345/911> (дата звернення: 01.03.2019).

24. Кафка С.М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вар-

тості. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549> (дата звернення: 01.03.2019).

#### REFERENCES:

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. / The Verkhovna Rada Of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 20 February 2019).

2. Liashko, D.Yu. (2011) Osoblyvosti formuvannia ekonomichnoi informatsii za stattiamy balansu vitchyznianskykh pidpriemstv [Features of formation of economic information on balance sheet items of domestic enterprises]. *Bulletin of the International Nobel economic forum*. 2011. № 1(4). pp. 241-246. URL: <http://duan.edu.ua/uploads/bjulleten2011/13151.pdf> (accessed 20 February 2019).

3. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 07.02.2013. № 73. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13on>. rada.gov.ua/ (accessed 20 February 2019).

4. Metodichnykh rekomendatsii shchodo zapovnennia form finansovoi zvitnosti, zatverdzeni nakazom Ministerstva finansiv vid 28.03.2013r. № 433. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (accessed 21 February 2019).

5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 27.04.2000. № 92. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0288-00> (accessed 22 February 2019).

6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 «Osnovni zasoby» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (accessed 22 February 2019).

7. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 18.10.1999. № 242. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (accessed 22 February 2019).

8. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050) (accessed 22 February 2019).

9. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 Podannia finansovoi zvitnosti. Redaktsiia vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (accessed 22 February 2019).

10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 32 «Investytsiina nerukhomist», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 02.07.2007. № 779. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0823-07> (accessed 25 February 2019).

11. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 40 «Investytsiina nerukhomist» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026) (accessed 25 February 2019).

12. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Bioloichni aktyvy», zatverdzhene nakazom Minis-

terstva finansiv vid 18.11.2005. № 790. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1456-05> (accessed 25 February 2019).

13. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 41 «Silske hospodarstvo» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027) (accessed 25 February 2019).

14. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 12 «Finansovi investytsii», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 26.04.2000. № 91. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (accessed 26 February 2019).

15. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 28 «Investytsii v asotsiovani pidpriemstva» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_046](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046) (accessed 27 February 2019).

16. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 10 «Debitorska zaborhovanist», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 08.10.1999. № 237. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (accessed 27 February 2019).

17. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 17 «Podatok na prybutok», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 28.12.2000. № 353. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0047-01> (accessed 27 February 2019).

18. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 12 «Podatok na prybutok» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012) (accessed 27 February 2019).

19. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 27 «Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta prypynena diialnist», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 07.11.2003. № 617. *Database «Legis-*

*lation of Ukraine»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1054-03> (accessed 28 February 2019).

20. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 5 «Nepotochni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta prypynena diialnist» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023) (accessed 28 February 2019).

21. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedyvoi vartosti» vid 01.01.2012. *Database «Legislation of Ukraine»*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068) (accessed 28 February 2019).

22. Voskalo N. M. (2015) Osoblyvosti vidobrazhenia v obliku ta zvitnosti informatsii pro neoborotni aktyvy [Features of recording and reporting of information on non-current assets]. *Scientific Bulletin of the Uzhgorod University. Seriya : Ekonomika*. 2015. vol. 1(2). pp. 317-320. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec\\_2015\\_1%282%29\\_\\_66](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1%282%29__66) (accessed 1 March 2019).

23. Mychak N. O. (2018) Poriadok rozkryttia informatsii pro neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, u finansovii zvitnosti pidpriemstv [The procedure of disclosure of non-current assets held for sale in financial statements of enterprises]. *Economic Bulletin of Zaporozhye state engineering Academy* / red. O. V. Kovalenko. Zaporizhzhia, 2018. vol. 2 (14). pp. 139-143. URL: <http://dspace.zsea.edu.ua/jspui/handle/12345/911> (accessed 1 March 2019).

24. Kafka S. M. Oblik nadkhodzhenia neoborotnykh aktyviv ta formuvannia yikh pervisnoi vartosti [Record receipt of non-current assets and the formation of their original value]. *Efficient economy*. № 4, 2017. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549/> (accessed 1 March 2019).



**Storozhuk Tetyana**Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting  
University of the State Fiscal Service of Ukraine**Blyshchyk Larysa**Student  
University of the State Fiscal Service of Ukraine

## FEATURES OF REPRESENTATION OF NON-CURRENT ASSETS IN BALANCE SHEET BY NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

**The purpose of the article.** Balance gives users the opportunity to evaluate the property status of the enterprise, its capacity and make effective management decisions that will create conditions for further growth of the company. An important point is the composition, size and wear of fixed assets, valuation of tangible and intangible assets and the reliability of their reflection in balance. The purpose of this article is to identify characteristics of the reflection of non-current assets of the company in the balance sheet for the national and international standards and identify key differences.

**Methodology.** The study was conducted through analysis and description of the normative-legislative base of Ukraine as for the coverage of non-current assets in the financial statements and its comparison and analogy with international accounting standards.

**Results.** The conditions for the recognition of property, plant and equipment asset according to national standards conform to international. Although, in accordance with IAS 16 «Fixed assets», we are talking about the future economic benefits associated with the object, without the emphasis on the benefits of using as Ukrainian Accounting standards 7 «Fixed assets». In addition, we believe a more accurate wording in IAS 16 «Fixed assets», the recognition of the asset price of a property, not of property, plant and equipment, as specified in Ukrainian Accounting standards 7 «Fixed assets». This is because ownership of assets is determined at the balance sheet and the balance reflects cost and not the physical form.

There is a discrepancy in the standards regarding the valuation of fixed assets. So acquired (created) assets for national standards shall be credited to the balance sheet at historical cost, and by international standards the economic entity has the right to choose their accounting policies or the cost model or the revaluation model. Conditions reflect intangible assets in the balance sheet for the national and international standards the same as for fixed assets.

Investment property as at the national and international standards is reflected at fair value or on the original. Long-term biological assets in the balance sheet are recorded at fair value less expected costs of sale. Deferred tax assets in accordance with the provisions of international and national standards are reflected in the balance sheet the same, namely, their value is calculated at the tax rates that will apply in the period in which you plan to use to sell the asset.

However, international standards are not governed by balance sheet assets investments long-term receivables and other fixed assets.

Balance sheet non-current assets held for sale and disposal groups occurs at the smaller of the two values: carrying amount or net realizable value.

**Practical implications.** Consequently, the provisions of the national accounting standards are largely consistent with the requirements of international standards. However, there are differences regarding accounting of certain articles. There are some inconsistencies regarding the valuation of non-current assets. Therefore, for the purpose of full harmonization with international standards, it is advisable to make changes and updates to domestic standards. In addition, information on non-current assets held for sale and disposal groups in view of its importance to users (owners, investors, creditors, suppliers, customers and personnel of a business entity), with the aim of making effective decisions requires detail in the notes to the annual financial statements.

**Value/originality.** The paper considers the incorporation of non-current assets in the balance sheet. After all, the incorporation of non-current assets in the financial statements today is not sufficiently disclosed in research. Analyzing national and international accounting standards, came to the conclusion that there are some differences in the reflection of non-current assets in the balance sheet. Therefore, in order the absolute harmonization of the national and international standards, national accounting standards should be amended.