

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2020-6.29>

Фесун І.Ю.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Хмельницький національний університет

ЕВОЛЮЦІЯ КРИТЕРІЇВ ВИЗНАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті розкрито сутність визнання (кваліфікації) як однієї з базових процедур організації обліку різноманітних об'єктів у бюджетному секторі. Розмежовано процедури первинного та звітного (повторного тестування об'єкта на відповідність встановленим критеріям) визнання з урахуванням моменту кваліфікації об'єктів обліку та його цільового призначення. На фоні значимості необоротних активів для національної економіки та державного сектору, зокрема, досліджено критерії їх визнання відповідно до нормативних приписів та облікових практик, які склалися в Україні та країнах Заходу. Виконано критичний аналіз набору умов визнання необоротних активів, опосередковано встановлений Інструкцією з обліку необоротних активів бюджетних установ, що діяла в бюджетному секторі понад 10 років. Уточнено і доповнено сукупність критеріїв кваліфікації необоротних активів, закріпленій НП(С)БОДС, що введені у дію з 2013 р., з урахуванням перегляду концепції звітного визнання за МСФЗ у 2018 р.

Ключові слова: визнання, економічні вигоди, корисність інформації, необоротні активи, оцінка, строк корисного використання

EVOLUTION OF CRITERIA FOR RECOGNITION OF NON-CURRENT ASSETS OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Fesun Iryna

Khmelnitskyi National University

The article reveals the essence of recognition as one of the basic procedures for the organization of accounting for each object in the public sector. The procedures of initial and reporting recognition are distinguished taking into account the moment of qualification of the objects of accounting and its purpose. The initial recognition of non-current assets is defined as their identification and assignment of a monetary value at the date of receipt on the basis of supporting documents. Reporting recognition is defined as re-testing of non-current assets described in certain items in the financial statements for compliance with the established criteria at the date of preparation of the financial statements. An analysis of the structure of total assets was performed, the results of which proved the importance of non-current assets for the public sector and the national economy as a whole (the share of non-current assets reaches 50%) and the relevance of the study. The author of the article summarizes the criteria for recognizing non-current assets of budgetary institutions in accordance with regulations and accounting practices that have developed in Ukraine and Western countries. A critical analysis of the set of conditions for recognition of non-current assets, indirectly established by the Instruction on accounting for non-current assets of budgetary institutions, which operated in the budget sector until 2013: materiality (intangibility) of objects; repeated use in the activities of the institution; expected useful life of more than one year. Given the lack of accounting category «non-current assets» in the current national standards for the public sector, the author identified a relevant set of qualitative and quantitative criteria for their recognition (based on the norms of specialized standards in terms of species diversity of analyzed assets). The article substantiates the conclusion on the use as a basis for recognition of non-current assets of budgetary institutions of professional judgment, which takes into account the characteristics of the object of recognition and the usefulness of information for decision-making.

Keywords: recognition, economic benefits, usefulness of information, non-current assets, valuation, useful life.

Постановка проблеми. Господарська діяльність будь-якого економічного суб'єкта неможлива без необоротних активів, які складають її матеріальну основу. Звісно, передусім це стосується виробничих підприємств, де в загальній структурі активів частка необоротних може досягати двох третин, проте й бюджетні установи не є винятком. Для них необоротні активи також є основною складовою майна, якою вони наділяються у встановленому законодавством порядку та котра становить передумову досягнення конкретних соціально-економічних цілей, на забезпечення яких працює державний сектор економіки. Як наслідок, достовірний облік даного виду активів має надзвичайне значення для забезпечення ефективного управління суб'єктами державного сектору.

Інший аспект досліджуваної проблематики пов'язаний із стрімкою глобалізацією та відкритим доступом до міжнародних ресурсних ринків. Ці процеси є рушійною силою уніфікації вимог до бухгалтерського обліку та фінансової звітності економічних суб'єктів, які провадять свою діяльність у різних секторах економіки або й навіть у різних країнах. Йдеться про стирання меж між традиційним бюджетним та комерційним обліком у зв'язку з орієнтацією національної облікової системи на міжнародні стандарти, що суттєвим чином вплинуло на концепцію обліку необоротних активів бюджетних установ та посилює актуальність нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Частково догичними до проблематики обліку необоротних активів у контексті визначення стратегічних векторів бухгалтерського обліку є наукові праці Л.Л. Беззубець, В.С. Леня, Л.Г. Ловінської, А.І. Фаріон, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Т.Г. Степової, Н.М. Хорунжак, Г.В. Янчук. Більш конкретні результати містять останні роботи Л. Коритник і О. Клименко у частині рекомендацій з удосконалення методології та нормативно-правової бази обліку необоротних активів [4]; О.П. Майброди та І.М. Козак щодо специфіки визнання та класифікації активів бюджетних установ загалом [5]; С.М. Кафки в площині надходження та первісної оцінки необоротних активів [2]. При цьому залишається чимало дискусійних та неврегульованих питань, які потребують подальших досліджень.

Постановка завдання. Насамперед, йдеться про процедуру та критерії визнання необоротних активів, як точку відліку для цілого комплексу облікових процедур суб'єкта господарювання. Зазначене передбачає, по-перше, уточнення процедури визнання в контексті НП(С)БОДС та міжнародних стандартів; по-друге, конкретизацію критеріїв (або умов) визнання необоротних активів в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серйозною перешкодою для вирішення поставленого завдання є нормативна неврегульованість самої дефініції «визнання об'єкта бухгалтерського обліку». Хоча посилання на Концептуальну основу фінансової звітності свідчить, що визнання, по суті, «це процес фіксації для включення до звіту про фінансовий стан чи звіту (звітів) про фінансові результати статті, яка відповідає визначенню одного з елементів фінансової звітності» [3, с. 38]. Власне визнання передбачає словесний опис статті (самостійно або в поєднанні з іншими статтями) та присвоєння їй грошової суми (так званої, балансової вартості).

Наведений підхід цілком логічно вписується в основу підготовки звітності суб'єкта державного сектору, проте аналіз господарських фактів свідчить, що проблематика визнання є значно глибшою і об'єктивно залежить від моменту його виконання. При цьому щонайменше йдеться про розмежування процедури первісного (первинного) та звітного визнання.

На наш погляд, об'єктивність первинного визнання необоротних активів не викликає сумнівів і проводиться за фактом господарської операції, пов'язаної з їх надходженням в установу. При цьому з урахуванням вимоги «минулої події» передумовою первинного визнання має бути операція, яка вже відбулася. Виходячи із офіційно задекларованого переходу бюджетного обліку на принцип нарахування, приходимо до висновку, що процедура первісного визнання необоротних активів пов'язана з їх ідентифікацією як таких та присвоєнням грошової оцінки на дату їх отримання на підставі супровідних документів (визнання безвідносно набуття права власності). Це призводить до того, що в обліку економічного суб'єкта можуть бути відображені необоротні активи, які йому не належать, усувається цей недолік лише на дату складання звітності – повторним аналізом на відповідність критеріям визнання, що носить назву звітного визнання. Його мета – запобігти викривленню звітних даних, що досягається внаслідок суцільної інвентаризації. Викладене відповідає концепції визнання за принципом економічної належності, якому підпорядковується юридична процедура переходу права власності, що становить основу континентальної облікової практики. Тобто сутність «визнання необоротних активів» відповідає процесу віднесення того чи іншого аналізованого об'єкта до облікової категорії необоротних активів. При цьому визнання об'єктів необоротними активами передбачає відбір належного інформаційного забезпечення, а також вирішення істотних організаційно-методологічних питань бухгалтерського обліку з урахуванням відповідної кваліфікації.

Відразу зазначимо, що нині національні стандарти для державного сектору не оперують обліковою категорією «необоротні активи», незважаючи на її активне використання в ході економічного та фінансового аналізу діяльності суб'єктів господарювання (натомість використовується розмежування активів бюджетних установ за фінансовою ознакою). Крім того, облікова категорія «необоротні активи» закладена в основу розрахунку ряду індикаторів економічної активності та стану національного господарства, що забезпечується системою національного рахівництва та статистики. Так, за її оцінками, необоротні активи є складовою сукупних активів суб'єкта господарювання і їх частка для української економіки складає близько 50%, а балансова оцінка у вартісному вимірнику станом на 31 грудня 2019 року – майже 3,25 трильйона гривень [7].

Історично так склалося, що до моменту впровадження НП(С)БОДС в облікову систему державного сектору чіткого визначення критеріїв визнання різних об'єктів обліку в бюджетних установах просто не існувало. Тому доводилося орієнтуватися на загальні правила та принципи, урегульовані інструкціями Державного казначейської служби України. Виходячи з норм Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ від 17.07.2000 № 64

(втратила чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 у зв'язку із введенням в дію перших НП(С)БОДС), критеріями визнання основних засобів, як центральної групи необоротних активів бюджетних установ, вважалися: по-перше, матеріальність; по-друге, багаторазове і безперервне використання в процесі виконання основних функцій, надання послуг; по-третє, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) становить більше одного року; по-четверте, вартість без податку на додану вартість та інших платежів понад 1000 гривень за одиницю (комплект). Натомість при визнанні нематеріальних активів використовувалися такі основні критерії: по-перше, відсутність фізичної та/або матеріальної форми; по-друге, незалежність від вартості (при відповідній кваліфікації); по-третє, використання установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. Додатковими умовами визнання вважалися необхідність засвідчення правовстановлюючими документами (патентом, ліцензією тощо) та наявність в установі прав на володіння чи розпорядження об'єктом нематеріальних активів (з неодмінним відчуження їх (прав) від колишніх власників). Розглянемо їх більш детально.

Так, критерій матеріальності потребує уточнення, оскільки відповідно до цивільного законодавства до матеріальних об'єктів належать будь-які речі, а також роботи і послуги. При цьому роботи, на відміну від послуг, мають матеріальний результат (наприклад, за договором підряду підрядник зобов'язується створити певну річ). А от у результаті надання послуги виникає нематеріальний результат, необхідний замовнику (наприклад, за договором перевезення перевізник зобов'язується перевезти вантаж і передати його замовнику).

Нам видається більш виправданим закласти розуміння сутності даного терміну в концептуальну основу НП(С)БОДС. Адже ведучи мову, наприклад, про нематеріальні активи, у якості базового критерію використовується нематеріальність, що також не має належного визначення. Припускаємо, що в даному випадку йдеться про відсутність матеріальної форми (фізичної субстанції) або матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального активу, причому матеріальний носій об'єктивно має вартість у багато разів нижчу порівняно із вартістю самого права, вираженого нематеріальним активом.

Якщо розглядати строк корисного використання (експлуатації) як очікуваний період часу, протягом якого об'єкти необоротних активів будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ, то варто уточнити, що він визначається, насамперед, технічною чи техніко-технологічною документацією. При цьому до 2015 року в бюджетних установах строк корисної (очікуваної) експлуатації необоротних активів встановлювався міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи були відсутніми) установою самостійно в момент придбання активу. Більше того, незалежно від умов та особливостей, інтенсивності використання таких об'єктів в господарській діяльності різних установ у межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні об'єкти

необоротних активів встановлювався єдиний строк їх корисної експлуатації.

Щодо основних засобів, то використовувалися імперативні норми, відповідно до яких відмінною рисою основних засобів є не їх довговічність з точки зору фізичної суті, а можливість багаторазово або безперервно використовувати протягом тривалого періоду часу. Відтак, незалежно від вартісного критерію основними засобами визнавалися: сільськогосподарські машини та знаряддя; будівельний механізований інструмент; робочі та продуктивні тварини; усі види засобів пересування людей і вантажів; документація з типового проектування тощо.

Одночасно декларувалися загальні підходи до визначення строку експлуатації необоротних активів, які мігрували в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», а саме необхідність урахування:

а) очікуваного використання об'єктів установою з урахуванням потужності або продуктивності;

б) передбачуваного фізичного та морального зносу, тобто врахування таких факторів як змінність роботи організації, програми ремонтів та технічного обслуговування при використанні та призупиненні використання об'єкта необоротних активів;

в) правових або інших обмежень щодо строків використання необоротних активів та інших факторів (приміром, закінчення строку пов'язаних із ними орендних угод).

Вочевидь, наведений перелік не є вичерпним, адже установа може володіти й іншою інформацією чи мати відповідний досвід роботи із конкретним об'єктом, що обумовлюватиме реалізацію відповідної політики управління активами (наприклад, пов'язаної із передчасним вибуттям необоротних активів після певного часу експлуатації чи перенесення визначеної наперед частини вартості об'єкта на новостворений продукт). Усе це вказує на цілком імовірну нетотожність строків корисної та економічної експлуатації необоротних активів. Відтак, оцінка строку корисного використання необоротних активів у кожному конкретному випадку повинна опиратися на професійне судження, яке ґрунтується на досвіді використання подібних активів. Саме така вимога закладається МСБОДС, проте жодним чином не узгоджується із використанням рекомендованих Міністерством фінансів України строків корисного використання об'єктів необоротних активів бюджетних установ [6] або ж строків, передбачених Податковим кодексом України.

У складі критеріїв визнання необоротних активів суб'єктів державного сектору, на нашу думку, сьогодні не виправдано недооціненою є умова визначення способів (напрямок) використання. Так, актуальні означення як активів загалом, так і нематеріальних активів, не кажучи про фінансові необоротні активи, не пов'язують їх визнання із використанням в діяльності бюджетних установ (виняток становлять лише основні засоби). З одного боку, усі необоротні активи, контрольовані у результаті минулих подій, повинні в загальному порядку тестуватися на відповідність комплексу критеріїв їх визнання та відображатися в обліку й звітності бюджетних установ. З іншого боку, контроль суб'єкта державного сектора над активами, які не використовуються у його діяльності (у тому числі

шляхом здавання в оренду інших особам), об'єктивно суперечить їхньому визнанню у складі необоротних активів, оскільки спотворює інформацію про обсяг ресурсів організації та ускладнює прийняття ефективних управлінських рішень. На наше переконання, аналізований критерій розвивається у концепції економічних вигод.

Сучасні критерії визнання основних засобів практично дублюють викладений вище перелік, проте містять принципову вимогу про потенційні економічні вигоди або потенціал корисності, втілений в об'єктах необоротних активів. Іншими словами, для визнання тих чи інших об'єктів у складі активів вони повинні бути здатними забезпечити суб'єктові державного сектора можливість їх використання для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи. При цьому обов'язково повинні володіти потенціалом генерування (прямо або непрямо) надходжень грошових коштів та їх еквівалентів. Таке розуміння економічних вигод закладене Законом про бухгалтерський облік. Причому здебільшого необоротні активи бюджетних установ забезпечують систематичне надходження економічних вигод внаслідок поступового рівномірного перенесення вартості на продукт діяльності установи протягом терміну їх корисного використання. Тому зробимо важливе припущення: саме систематичне і довготривале забезпечення економічних вигод є передумовою кваліфікації об'єктів як необоротних активів, натомість прийняття рішення про забезпечення одномоментного надходження усього комплексу економічних вигод, втілених в об'єктах необоротних активів (наприклад, внаслідок відчуження через продаж), потребує перекваліфікації таких об'єктів на оборотні активи. Вона здійснюється у порядку, визначеному національними стандартами. Щоправда, спеціалізований стандарт для державного сектора досі не розроблений, а дані питання частково урегульовані Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 р. № 1219.

Таким чином, ми підтримуємо науковців, які обґрунтовують виділення в якості одного з базових критеріїв визнання необоротних активів ще й «непризначення для продажу» [2]. Переважна більшість облікових та фінансових практик вимагає однозначного розмежування торговельних (спекулятивних) та неторговельних операцій, а отже, й активів, які з ними пов'язані. Якщо актив використовується в торговельних операціях (як об'єкт такої діяльності) і призначений для продажу протягом операційного циклу або наступних 12 місяців після звітної дати він не може визнаватися як довгостроковий необоротний актив.

Для нематеріальних активів виділяють два додаткових критерії: немонетарність та можливість ідентифікації. Якщо в першому випадку йдеться про неналежність до групи монетарних активів (як здатні генерувати грошові потоки), то в другому – про можливість виділення чи відокремлення від інших активів економічного суб'єкта. Посилаючись на положення МСБОДС 31 «Нематеріальні активи», актив вважають ідентифікованим, якщо він:

– може бути відокремлений, тобто його можна відокремити від суб'єкта державного сектора і продати, передати, здати в оренду або обміняти, незалежно від намір суб'єкта державного сектора;

– або ж виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав безвідносно до можливості відокремлення від суб'єкта державного сектора або ж від інших прав та зобов'язань.

Зосередимо увагу на критерієві достовірної оцінки необоротних активів. Виходячи з облікової практики, її в загальному сенсі слід трактувати як спосіб вираження об'єктів бухгалтерського обліку в грошовому вимірі. Точність оцінки об'єктів безпосередньо впливає на достовірність і об'єктивність усієї облікової системи господарюючого суб'єкта. Повною мірою це відноситься і до оцінки необоротних активів, оскільки їх сумарна вартість в загальній структурі активів, як правило, досить велика.

Так, відповідно до НП(С)БОДС об'єкти необоротних активів, представлених основними засобами та нематеріальними активами, при первісному визнанні оцінюються за первісною вартістю. Вона визначається залежно від способу надходження об'єктів в установу, зокрема:

– як історична собівартість (або вартість придбання) – для випадків придбання необоротних активів за плату;

– як собівартість виробництва (виготовлення) – для випадків самостійного виготовлення (створення) об'єктів установою, у тому числі підрядним і господарським способом;

– на рівні справедливої вартості – у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора), – або первісної (переоціненої) вартості – при безоплатному надходженні від інших суб'єктів державного сектора;

– як балансова (залишкова) вартість переданих об'єктів – для випадків отримання необоротних активів в результаті обміну на інші активи установи.

При цьому найбільш затребуваною в практичній площині є оцінка за собівартістю придбання. Вона традиційно використовується для оцінки основних засобів і нематеріальних активів при прийнятті їх до обліку, а також є базовою для оцінки фінансових інвестицій суб'єктів державного сектора. Довгострокова дебіторська заборгованість у складі необоротних активів установи натомість оцінюється на основі специфічної номінальної вартості, під якою розуміють суму, яку боржник заборгував кредиту на будь-який момент часу. Ця вартість зазвичай визначається умовами контракту і відображає вартість вимог (зобов'язання) при їх виникненні і будь-які подальші економічні потоки. На відміну, від комерційного сектора, бюджетні установи не мають права проводити дисконтування оцінок дебіторської заборгованості, а тому вона до погашення обліковується за номінальною вартістю. Натомість у міжнародних стандартах для оцінки такої заборгованості рекомендується використання теперішньої вартості (вартість майбутнього надходження грошових коштів, які, як передбачається, будуть генеруватися даними активом при нормальних умовах господарювання).

На наш погляд, більш об'єктивною основою оцінки необоротних активів та майбутніх економічних вигід є справедлива вартість, яка, проте, в бюджетних установах має вкрай обмежене застосування (наприклад, використовується для оцінки безоплатно отриманих активів від несуб'єктів державного сектора) Більше

того, її використання суттєво обмежене у зв'язку із відсутністю методичного механізму формування, недоступністю інформації щодо вартості певних видів активів на активному ринку, браком досвіду практикуючих бухгалтерів-бюджетників.

Щодо критерію достовірної оцінки необоротних активів бюджетних установ, то варто нагадати про існування так званих методичних орієнтирів. Якщо у старій редакції Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів за такий орієнтир для основних засобів використовувалася 1000 грн (без податку на додану вартість), то протягом 2015–2016 рр. – 2500 грн (а для сценічно-постановочних засобів 5000 грн), 2016 – 2020 рр. – уже 6000 грн незалежно від речового складу основних засобів. Починаючи з 2021 року офіційні НП(С)БОДС не містять вартісного обмеження для віднесення предметів до складу основних засобів установи, проте воно таки існує на практиці і становить 20000 грн відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору від 23.01.2015 р. № 11. Тобто бюджетні установи добровільно-примусово повинні закріпити вартісний критерій розмежування необоротних активів за речовим складом у власних облікових політиках.

Звернемо увагу, що встановлення кількісних критеріїв визнання не є звичайною практикою для міжнародних стандартів, оскільки вони передбачають якісні характеристики, залишаючи поле для суб'єктивних оцінок на основі професійного судження. Саме таким чином забезпечується найбільш об'єктивна кваліфікація необоротних активів, що базується на принципах суттєвості. При цьому об'єкти, які формально відповідають критеріям визнання основних засобів і при цьому мають мізерну (несуттєву) вартість не повинні включатися до їхнього складу та, цілком можливо, необоротних активів суб'єкта державного сектора загалом. Такими об'єктами зазвичай бувають допоміжне обладнання і запасні агрегати, які більш виправдано кваліфікувати як запаси та списувати на витрати установи при споживанні (за умови, що вони не призначені для систематичного використання протягом кількох фінансових років). Безумовно, встановлення вартісних меж для можливої капіталізації витрат або їх віднесення на фактичні видатки установи у звітному періоді повинне закріплюватися обліковою політикою з урахуванням принципу суттєвості.

Насамкінець, відзначимо вплив перегляду концепції звітного визнання за МСФЗ у 2018 році. Донедавна базис визнання активів як об'єктів обліку у фінансовій звітності суб'єкта господарювання складала два «стовпи»:

- 1) економічна вигода, пов'язана з об'єктом, яка з високою імовірністю буде отримана організацією;
- 2) надійна оцінка.

Як свідчить аналіз, в Україні наведені критерії досі є фундаментальними та невідворотними при кваліфікації необоротних активів. Натомість оновлена концепція звітного визнання активів за МСФЗ заснована на якісній характеристиці корисності інформації та опирається на критерії:

- 1) доцільності інформації про активи;
- 2) правдивого подання активів у фінансових звітах.

Лейтмотивом такого підходу є застосування при визнанні об'єктів професійного судження, на чому нами наголошувалося вище, а також аналіз витрат, необхідних для отримання такої інформації (вони не повинні перевищувати очікуваних вигод). Тобто визнання залежить від конкретної статті, а також від фактів та обставин [3, с. 41]. Іншими словами, чинна концепція визнання за МСФЗ встановлює лише орієнтири прийняття рішень про визнання. При цьому «від зворотного» деталізовані умови недоречності визнання, наприклад в умовах невизначеності або низької ймовірності майбутніх потоків економічних вигод, що робить інформацію недоречною або (в окремих випадках) й неправдивою [1].

Висновки. Таким чином, в сучасних умовах господарювання в обліковій політиці суб'єктів державного сектору варто розрізняти поточне та звітне визнання необоротних активів. Вони базуються на спільних критеріях, проте мають різне цільове призначення та момент виконання. Безумовно передумовою достовірної кваліфікації необоротних активів є професійне судження, що враховує характеристики об'єкта визнання та корисність інформації для прийняття рішень.

Станом на поточний момент у вітчизняній бюджетній сфері при визнанні об'єктів необоротних активів орієнтуються на різні критерії, у тому числі:

- якісні (перебування під контролем установи внаслідок минулих подій (економічна належність); довготривале використання в діяльності у установи, крім утримання для продажу; потенціал економічних вигод або корисності, що можуть бути отримані установою в майбутньому; надійна вартісна оцінка); та
- кількісні (рекомендаційні та (або) імперативні вартісні пороги).

Пріоритетним напрямком подальших досліджень, на нашу думку, зараз виступає впровадження в облікову політику суб'єктів державного сектору новітніх підходів до визнання об'єктів необоротних активів з урахуванням Концептуальної основи МСФЗ, що набула чинності на початку 2020 року.

Список використаних джерел:

1. Вакарюк Е. Новая Концепция МСФО: что нас ждет. *Вестник МСФО: Мировой опыт. Украинская практика*. 2018. № 10. URL: www.msfc.ligazakon.ua/magazine_article/FZ001658 (дата звернення: 31.12.2020).
2. Кафка С.М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5549 (дата звернення: 31.12.2020).
3. Концептуальна основа фінансової звітності / Рада з МСБО : офіц. текст від 09.2010. Переглянута 03.2018. Фонд МСФЗ, 2019. 86 с.
4. Коритник Л., Клименко О. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С. 10–18.
5. Майброда О.П., Козак І.М., Ясній Л.З. Особливості визнання та класифікації активів у бюджетних установах. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжн. наук.-практ. конф.* (Тернопіль, 11–12 травня 2017). Тернопіль, 2017. С. 103–105.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Мін-ва фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 21.12.2018 р. URL: www.zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15 (дата звернення: 31.12.2020).

7. Статистична інформація. Економічна статистика. Діяльність підприємств. Державна служба статистики України. Київ, 2020. URL: www.ukrstat.gov.ua (дата звернення: 31.12.2020).

References:

1. Vakaryuk E. (2018) Novaya Konceptsiya MSFO: chto nas zhdet [New IFRS Concept: what awaits us]. *Vestnik MSFO: Mirovoj opyt. Ukrainskaya praktika* [IFRS Bulletin: World experience. Ukrainian practice] (electronic journal), no. 10. Available at: www.msfc.ligazakon.ua/magazine_article/FZ001658 (accessed 31 December 2020).

2. Kafka S.M. (2017) Oblik nadkhodzhennia neoborotnykh aktyviv ta formuvannia yikh pervisnoi vartosti [Accounting for non-current assets and formation of their historical cost]. *Efektivna ekonomika* [Effective economics] (electronic journal), no. 4. Available at: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549 (accessed 31 December 2020).

3. Rada z MSBO (2019) Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual basis of financial reporting]. IFRS Fund, 86 p. (in Ukrainian).

4. Korytnyk L., Klymenko O. (2015) Neoborotni aktyvy biudzhetykh ustanov: oblikovy aspekt upravlinnia [Non-current assets of budgetary institutions: the accounting aspect of management]. *Bukhhalterskyi oblik i audit* [Accounting and auditing], no. 11, pp. 10–18.

5. Maibroda O.P., Kozak I.M., Yasnii L.Z. (2017) Osoblyvosti vyznannia ta klasyfikatsii aktyviv u biudzhetykh ustanovakh [Features of recognition and classification of assets in budgetary institutions]. *Proceedings of the Rozvytok sotsialno-ekonomichnykh system v heoekonomichnomu prostori: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia obliku ta opodatkuvannia* (Ukraine, Ternopil, May 11–12, 2017) (eds. Bilous O.S. Khomyn P.Ya., Kiliar O.R.), Ternopil: FOP Palianytsia V. A., pp. 103–105.

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2015). Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku dlia subiektiv derzhavnoho sektoru [Methodical recommendations on accounting for public sector entities] (electronic resource). Available at: www.zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15 (accessed 31 December 2020).

7. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2020). Statystychna informatsiia. Ekonomichna statystyka. Diialnist pidpriemstv [Statistical information. Economic statistics. Activities of enterprises] (electronic resource). Available at: www.ukrstat.gov.ua (accessed 31 December 2020).

E-mail: kuranc2016@gmail.com