

*Н. Г. ЗДИРКО, доктор економічних наук, доцент  
О. І. ЧЕРЕШНЕВИЙ, аспірант\**

## Теоретична сутність та класифікація необоротних матеріальних активів

*Мета статті* - визначити теоретичну сутність необоротних матеріальних активів та удосконалити їх класифікацію з метою розвитку бухгалтерської науки.

*Методика дослідження.* У процесі дослідження використано діалектичні методи пізнання процесів і явищ, аналізу та синтезу - для обґрунтування і визначення теоретико-методологічних засад необоротних матеріальних активів та їх класифікації; монографічний - для аналізу еволюції думки вітчизняних і зарубіжних вчених щодо проблем класифікації та визначення сутності необоротних матеріальних активів; емпіричний - для комплексної оцінки сучасного стану об'єкта дослідження; наукової абстракції - для узагальнення результатів, формування висновків і власного бачення сутності необоротних матеріальних активів та їх класифікації.

*Результати дослідження.* за розгляду питань сутності і класифікації необоротних матеріальних активів розкрито сучасний підхід до їх тлумачення та класифікації. Виявлено необхідність в удосконаленні існуючої класифікації необоротних матеріальних активів у державному секторі економіки на прикладі бюджетних установ.

*Елементи наукової новизни.* Набули подальшого розвитку теоретичні положення щодо сутності необоротних матеріальних активів, в основу яких покладено досвід та дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених, а також власне бачення. Запропонована оновлена класифікаційна структура необоротних матеріальних активів для державного сектору, виходячи з потреб керівників та працівників бюджетної сфери економіки.

*Практична значущість.* На шляху інтеграції національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів на окрему увагу заслуговує визначення теоретичної суті необоротних матеріальних активів і приведення класифікації згаданих активів до облікових потреб не тільки на національному рівні, а й на рівні міжнародних стандартів та вимог. Наведено пропозиції щодо класифікації необоротних матеріальних активів. Табл.: 1. Рис.: 4. Бібліогр.: 13.

*Ключові слова:* необоротні матеріальні активи; бухгалтерський облік; класифікація активів; незавершені капітальні інвестиції; основні засоби; бюджетні установи.

**Здирко Наталія Григорівна** - доктор економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3)

*E-mail:* [Zdyrko\\_ng@i.ua](mailto:Zdyrko_ng@i.ua)

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-5968-3502>

**Черешневий Олександр Ігорович** - аспірант кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3)

*E-mail:* [sashachereshnevy@gmail.com](mailto:sashachereshnevy@gmail.com)

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0002-8469-9968>

**Постановка проблеми.** На тлі інтеграційних процесів вітчизняного господарства до європейських і міжнародних норм виникає необхідність у приведенні національної системи бухгалтерського обліку до світових стандартів. Один із таких напрямів полягає в удосконаленні визначення сутності необоротних матеріальних активів та їх класифікації відповідно до вимог та потреб, які виникають в сучасну економічну епоху.

Неоднозначні тлумачення сутності необоротних матеріальних активів у науковому середовищі ускладнюють подальші дослідження у цій галузі і не дають можливості сформувати єдиний вектор розвитку бухгалтерського обліку та системи управління в цілому.

Існуюча на сьогодні класифікація необоротних матеріальних активів не тільки не відображає усю глибину і розгалуженість необхідної інформації для своєчасного, ефективного та якісного прийняття рішення керівником установи будь-якої форми власності, а й ускладнює інтегрування її в програмні продукти з автоматизації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Емпіричні дослідження у сфері обліку необоротних матеріальних активів не нові. Натепер відомо значну кількість праць як вітчизняних, так і в зарубіжних науковців

© Н. Г. Здирко, О. І. Черешневий, 2020

\* Науковий керівник - Н. Г. Здирко, доктор економічних наук, доцент.

стосовно окресленої тематики. До прикладу, на важливості й значущості необоротних матеріальних активів у структурі активів підприємств, установ, організацій наголошували відомі вчені: Л. Духновська, С. Скоморохова, С. Горбунова [2], I. Sacer, S. Malis та I. Pavić [13]; дослідженнями у сфері теоретичної визначності тлумачення терміна «необоротні матеріальні активи» переймалися вчені Л. Коритник, О. Клименко [5], Г. Курило [6], М. Manea [12], I. Гур'єва [1]; проблемними питаннями класифікації М. Glebocka, E. Maskowiak [11], В. Семйон [10] та ін. вчені. Однак, незважаючи на таку кількість наукових напрацювань, у цій галузі досі існують дискусійні питання, які є насамперед результатом розвитку світової економіки та пристосування її до ризиків сьогодення, внаслідок чого виникає необхідність в удосконаленні бачення ролі та сутності необоротних матеріальних активів, а також їх класифікації.

**Мета статті** - визначити теоретичну сутність необоротних матеріальних активів та удосконалити їх класифікацію з метою розвитку бухгалтерської науки.

**Методологія дослідження.** В основу методологічних досліджень покладено вивчення системності у трактуванні термінів «необоротні матеріальні активи» та «необоротні активи». Розглянуто різноманіття підходів до класифікації необоротних матеріальних активів та запропоновано власне бачення класифікації згаданих активів відповідно до управлінських потреб. У процесі

дослідження використано достатню кількість наукових методів для визначення проблематики, опису сучасних підходів до їх розв'язання та формування власних пропозицій для їх вирішення.

**Виклад основних результатів дослідження.** Будь-яка установа, незалежно від форми власності, використовує у своїй діяльності необоротні матеріальні активи з метою забезпечення свого функціонування та виконання поставлених цілей. Здебільшого необоротні матеріальні активи становлять найбільшу частку у структурі активів, внаслідок чого й потребують значної уваги наукового середовища. Погоджуємося з думкою вчених Л. Духновської, С. Скоморохової та С. Горбунової, на переконання яких важливим складником необоротних матеріальних активів виступають основні засоби (інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання), на які припадає більша частина майна країни у цілому та підприємств зокрема [2].

При здійсненні своїх досліджень I. Sacer, S. Malis та I. Pavić (2016) зазначали що необоротні матеріальні та нематеріальні активи становлять значну частку активів багатьох компаній, що слугує достатньою базою для застосування бухгалтерських досліджень з метою визнання та оцінки таких активів [13].

Вважаємо за необхідне оцінити вартість основних засобів, як основної частини в структурі необоротних матеріальних активів підприємств, установ, організацій (табл.).

**Вартість основних засобів за видами економічної діяльності у 2013-2019 рр., млн грн\***

Вид економічної діяльності	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Відхилення, 2019+/-2013 р.
Усього	9786797	13134345	6972244	7414500	6944356	8587550	9574186	-212611
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	156013	171392	210169	270467	341622	407146	469383	313370
Промисловість	1749110	1937821	3842517	3072954	2454483	3271669	3455860	1706750
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	309757	362722	379055	410018	422959	411806	429722	119965
Переробна промисловість	599980	756277	1656971	1792101	1168230	1257573	1150463	550483
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	773134	758886	1736058	796558	781271	1423237	1719131	945997
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	66239	59936	70433	74277	82023	179053	156544	90305

Продовження табл.

Будівництво	82646	64352	62090	72810	78704	91715	117057	34411
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	123041	125507	135378	175422	195377	215625	304498	181457
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	6403272	9752902	1418312	1562079	1280369	1729587	1187183	-5216089
Тимчасове розміщування й організація харчування	32622	27276	27985	29772	28786	30964	36209	3587
Інформація та телекомунікації	70222	69440	76546	94243	111757	127085	129537	59315
Фінансова та страхова діяльність	57048	49718	51238	70977	66275	68695	96103	39055
Операції з нерухомим майном	652366	533328	666855	804040	928615	1064119	1113248	460882
Професійна, наукова та технічна діяльність	35188	29626	31347	38671	35319	35681	106765	71577
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	380938	333493	407506	1173933	1376683	1487471	1535779	1154841
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	380	389	581	615	264	307	452081	451701
Освіта	3246	3117	3117	3596	3785	4102	152681	149435
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	14001	11124	12912	21245	17359	27717	149008	135007
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	24684	23038	23581	20901	22306	22466	260239	235555
Надання інших видів послуг	2020	1822	2110	2775	2652	3201	8555	6535

\* Дані за 2014-2019 рр. наведено без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій і Луганській областях. За 2013-2018 рр. вартість основних засобів бюджетних установ (головних розпорядників бюджетних коштів), а також вартість земельних ділянок, інвестиційної нерухомості, тварин (які використовуються в іншій, ніж сільськогосподарська діяльність) включено до загального підсумку без розподілу.

Джерело: За даними Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Отже, характеризуючи динаміку основних засобів у підприємствах, установах, організаціях, варто зазначити, що їхня вартість має тенденцію до зменшення, що вказує на відсутність можливості в господарюючих суб'єктів оновлювати матеріально-технічне забезпечення в частині основних засобів (рис. 1).

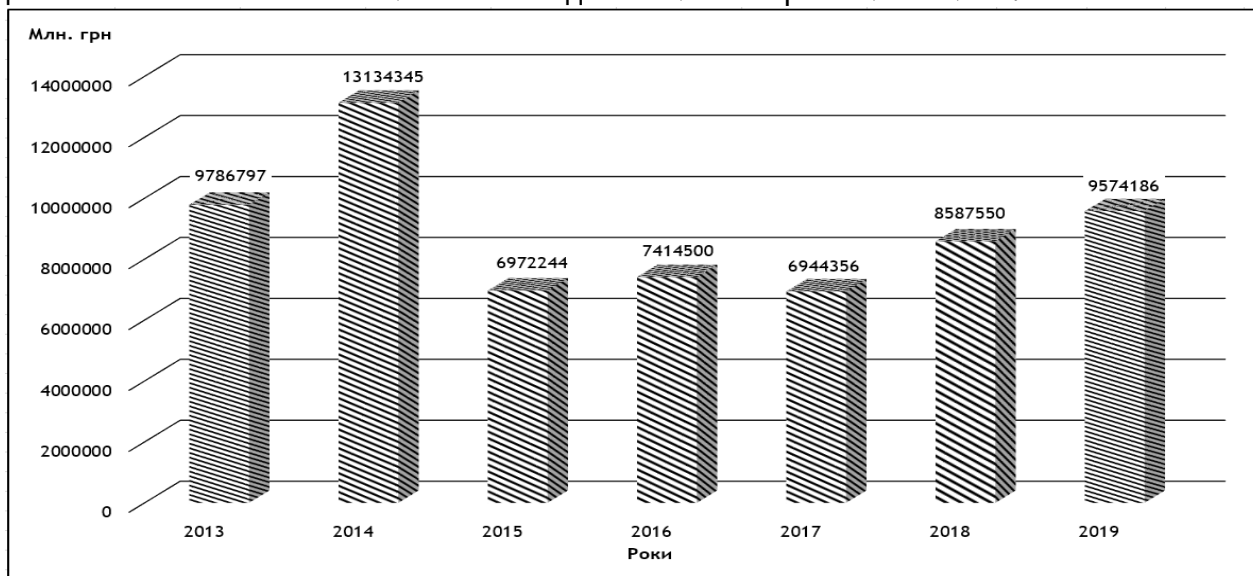
Разом із тим, наприклад, у 2019 р. щодо структури основних засобів найбільша їхня частка (36,1%) використовувалася у сільському, лісовому та рибному господарстві; 16,04% - у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування; 12,40% - на транспорті, у складському господарстві, поштовій та кур'єрській діяльності; 11,63 - в операці-

ях з нерухомим майном; решта - в інших галузях у незначних частках (рис. 2).

Незважаючи на поширеність необоротних матеріальних активів та важливість їх для діяльності підприємств, установ, організацій на сьогодні не існує чіткого тлумачення термінів «необоротні матеріальні активи» та «необоротні активи» як для державного, так і приватного сектору економіки. Автори Л. Коритник та О. Клименко зазначають, що незважаючи на постійне удосконалення нормативно-правового забезпечення в обліку бюджетних установ, як і раніше, відсутнє законодавчо закріплене визначення поняття необоротних активів для державного сектору. Тому було запропоновано власне визначення матеріальних та нематеріальних ак-

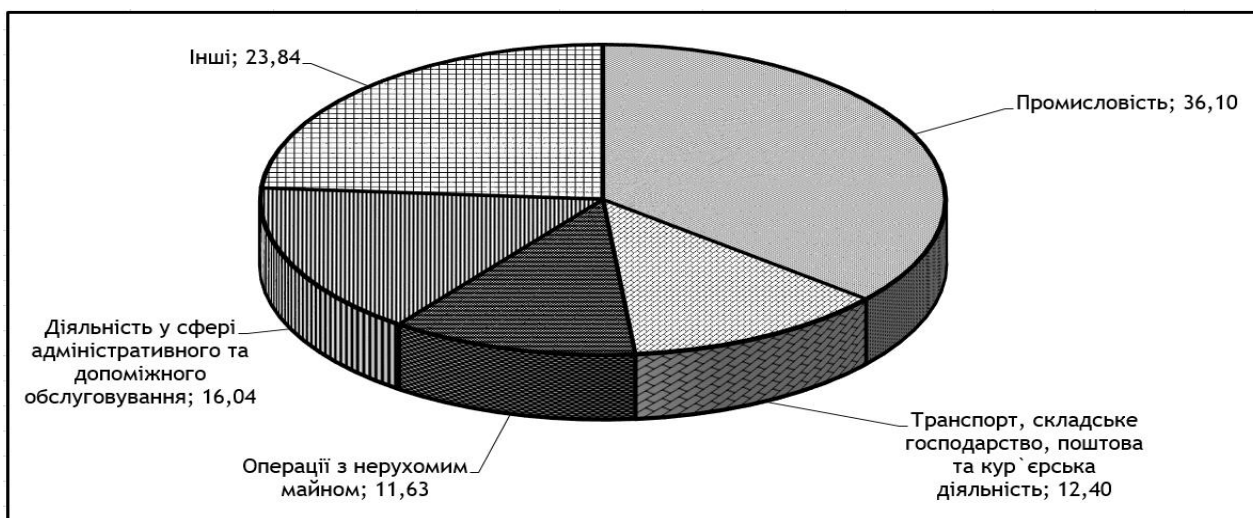
тивів, які можуть бути ідентифіковані та утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконання робіт і надання послуг для досягнення поставленої мети та/або задо-

волення потреб суб'єкта державного сектору [5]. Таке тлумачення необоротних активів при концентрації уваги лише на матеріальній частині відповідає сутності необоротних матеріальних активів.



**Рис. 1. Динаміка вартості основних засобів у підприємствах, установах та організаціях України в 2013-2019 рр., млн грн**

Джерело: За даними Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.



**Рис. 2. Структура основних засобів за видами економічної діяльності у 2019 р., %**

Джерело: За даними Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Стосовно тлумачення терміна «необоротні матеріальні активи» Г. Курило у своїй праці застосував досвід міжнародних вчених і на підставі дослідження структурного складу згаданих активів надав визначення необоротних матеріальних активів як активів, що беруть участь у діяльності суб'єкта господарювання, слугують протягом періоду, довшого за операційний цикл або більше дванадцяти місяців з дати балансу, можуть бути достовірно оцінені й вартість яких переноситься на готовий продукт (товари, ро-

боти, послуги) поступово, у вигляді амортизаційних відрахувань або/чи дисконту [6].

Учений М. Manea (2007) зазначав, що необоротний матеріальний актив повинен бути оцінений за первісною собівартістю. До таких активів використовуються загальні правила: вони генерують майбутні економічні вигоди, утримуються не один рік і оцінюються за вартістю придбання або собівартістю витраченої продукції на його виготовлення [12].

Дослідження у галузі обліку необоротних матеріальних активів також здійснювалися

вченою І. Гур'євою, яка запропонувала тлумачити їх як сукупність уведених в експлуатацію матеріальних активів, що належать установі, забезпечують її функціонування в процесі діяльності й амортизуються впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), який триває більше одного року [1].

У цілому погоджуючись з думками вчених щодо тлумачення терміна «необоротні матеріальні активи», для повноти наукового дослідження все ж пропонуємо доповнити визначення згаданого терміна із зазначенням рахунків, на яких вони обліковуються та джерелом їх походження. Зважаючи на це, пропонуємо визначити необоротні матеріальні як матеріальні нефінансові активи бюджетних установ, джерелом надходження яких може бути загальний/спеціальний фонд та внутрішньовідомча передача, що використовуються для забезпечення діяльності установи більше одного року і відображені на балансових та позабалансових рахунках.

Дослідивши теоретичну сутність необоротних матеріальних активів та сформувавши власне трактування терміна «необоротні матеріальні активи», необхідно розглянути сучасну структуру таких активів для визначення класифікаційних ознак. З 2017 р. бухгалтерський облік державного сектору зазнав суттєвих змін та перетворень. Подібні модифікації відбуваються передусім у зв'язку з прагненням суспільства та держави до міжнародної інтеграції, яка неможлива без уніфікації вітчизняної облікової системи з міжнародними стандартами. Разом із тим на сьогодні не існує єдиного законодавчого визначення терміна «необоротні матеріальні активи», чим ускладнюється визначення їх структури. Тому, задля характеристики структури необоротних матеріальних активів, здійснено порівняння складових бухгалтерського рахунка «Амортизація необоротних матеріальних активів» (рис. 3).



**Рис. 3. Характеристика структури необоротних активів через порівняння складових бухгалтерського рахунка «Знос (амортизація) необоротних активів»**

Джерело: Сформовано авторами на основі [8, 9].

Залежно від структури активів та їх властивостей формується класифікація необоротних матеріальних активів. Так, учені М. Glebocka, Е. Maskowiak при дослідженні необоротних матеріальних активів поділяли їх за такими класифікаційними ознаками:

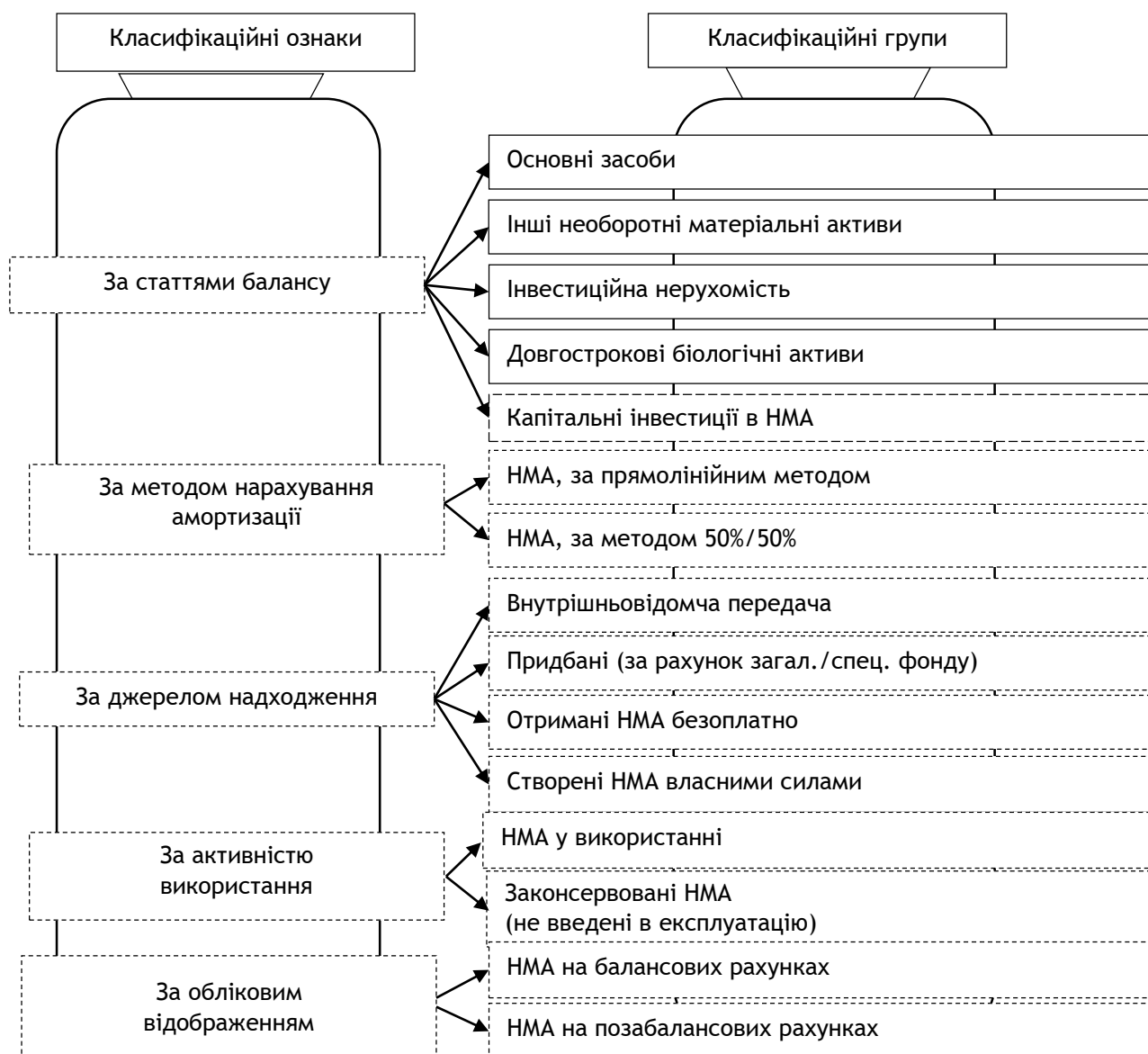
а) нерухоме майно - включаючи землю, безстрокове право користування на землю, будівлі та споруди, а також приміщення приватної форми власності, кооперативні права власності на житлові приміщення та кооперативні права власності на комерційні приміщення;

б) машини та обладнання, транспортні засоби та інші речі;

в) вдосконалення основних засобів третьої сторони;

д) скотарство [11].

Дослідивши наукові надбання з окресленої тематики, схилиємося до думки, що В. Семйон найповніше відобразив класифікацію необоротних матеріальних активів, враховуючи реалії вітчизняного господарства [10]. Однак розвиток вносить свої корективи не тільки у повсякденне життя, а й у класифікацію сучасної інформації, опираючись на нагальні потреби користувачів. Проаналізувавши запити керівників і працівників до інформації, що стосується обліку необоротних матеріальних активів, було сформовано власне бачення класифікації згаданих активів (рис. 4).



**Рис. 4. Класифікація необоротних матеріальних активів**

Джерело: Сформовано авторами на основі власних досліджень та [10].

Особливу увагу при розгляді запропонованої класифікації необоротних матеріальних активів необхідно приділити активам, які на дату балансу не введені в експлуатацію (незавершені капітальні інвестиції). Такі активи відповідно до чинних законодавчих норм відокремлені в окрему категорію, однак за своєю суттю вони тотожні до основних засобів або інших необоротних матеріальних активів. Тому, на нашу думку, вони потребують включення до класифікаційної структури необоротних матеріальних активів. До згаданих активів також слід віднести незавершене будівництво. У складі незавершеного будівництва показують вартість останнього, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом, придбання будівель, устаткування, транспортних засо-

бів, інструменту, інвентарю, матеріальних об'єктів тривалого користування, інші капітальні витрати й витрати (проектно-вишукувальні і бурові роботи, витрати з відведення земельних ділянок і переселення у зв'язку з будівництвом, на підготовку кадрів для новоутворених організацій) [7, с.113].

Використання запропонованої класифікації дозволить розширити інформаційне забезпечення в розділі виокремлених аналітичних розрізів, що відображають стан та рух необоротних матеріальних активів у будь-якій установі незалежно від форми власності.

**Висновки.** Побудувати якісну облікову систему необоротних матеріальних активів неможливо без дослідження їх сутності та класифікації. Проаналізовані підходи до

тлумачення терміна «необоротні матеріальні активи» як на рівні вітчизняних, так і зарубіжних учених дозволили знайти та узагальнити єдину точку зору з цього питання і запропонувати власне бачення подальшого розвитку визначення їх сутності в теоретичній площині.

Наступний етап дослідження полягав у формуванні необхідних змін у класифікації необоротних матеріальних активів на основі аналізу запропонованих підходів зарубіжних і

вітчизняних учених. Отримані результати дозволили сформулювати власні пропозиції щодо удосконалення та доповнення існуючої класифікації необоротних матеріальних активів.

Зважаючи на вищезазначене, можна стверджувати, що мета дослідження досягнута завдяки вивченню і визначенню сутності необоротних матеріальних активів та удосконалення їх класифікації для посилення інформативності з метою підвищення ефективності управління господарюючими суб'єктами.

#### Список бібліографічних посилань

1. Гур'єва І. М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 312-317.
2. Духновська Л. М., Скорохова С. Ю., Горбунова С. Є. Аналіз необоротних активів підприємств харчової промисловості. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 1. С. 4-9.
3. Калетнік Г. М., Шпикуляк О. Г., Пчелянська Г. О. Інститути інфраструктури та ціноутворення у розвитку аграрного ринку: регіональний аспект: монографія. Вінниця: ТОВ «Фірма «Планер», 2012. 324 с.
4. Калетнік Г. М., Шпикуляк О. Г., Пчелянська Г. О. Інституціональні засади функціональності інфраструктури та ціноутворення у розвитку аграрного ринку і теоретичний аспект. *Економіка АПК*. 2012. № 7. С. 132-139.
5. Коритник Л., Клименко О. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С. 10-18.
6. Курило Г. М. Первісна та наступна (переоцінена) вартість необоротних матеріальних активів: у контексті світової інтеграції національної системи бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 2. С. 116-123.
7. Курилов К. Ю., Курилова А. А. Формирование системы внутреннего аудита с учетом факторов влияния цикличности. *Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2012. Vol. 4 (11). P. 111-114.
8. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29 груд. 2015 р. № 1219 (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 21.11.2020).
9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 (зі змінами). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> (дата звернення: 25.10.2020).
10. Семйон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. *Економіка, управління та адміністрування. Вісник ЖДТ*. Житомир, 2009. № 3 (49). С. 162-167.
11. Glebocka M., Mackowiak E. Valuation and classification of fixed assets in selected local government. *Economic and Social Development: Book of Proceedings*. 2020. P. 47-61.
12. Manea M. Măsurarea și evaluarea privind amortizarea activelor amortizate. *Editura Cartea Universitară*. Bucuresti. 2007.
13. Sacer I. M., Malis S. S., Pavic I. The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance-Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets. *Procedia Economics and Finance*, 2016. Vol. 39. P. 399-411.

#### References

1. Hurieva, I.M. (2014) Ekonomichna ta oblikova sutnist neoborotnykh materialnykh aktyviv [Economic and accounting essence of non-current tangible assets]. *Biznes Inform*, 10, pp. 312-317 [In Ukrainian].
2. Dukhnovska, L.M., Skomorokhova, S.Yu. & Horbunova, S.Ye. (2018). Analiz neoborotnykh aktyviv pidpriemstv kharchovoi promyslovosti [Analysis of non-current assets of food industry enterprises]. *Derzhava ta rehioni. Serii: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, 1, pp. 4-9 [In Ukrainian].
3. Kaletnik, H.M., Shpykuliak, O.H. & Pchelianska, H.O. (2012). Instytuty infrastruktury ta tsinoutvorennia u rozvytku ahrarynoho rynku: rehionalnyi aspekt: monohrafiia [Institutions of infrastructure and pricing in the development of the agricultural market: regional aspect: monograph] Vinnytsia: TOV «Firma «Planer» [In Ukrainian].
4. Kaletnik, H.M., Shpykuliak, O.H. & Pchelianska, H.O. (2012). Instytutsionalni zasady funktsionalnosti infrastruktury ta tsinoutvorennia u rozvytku ahrarynoho rynku i teoretychnyi aspekt [Institutional principles of infrastructure functionality and pricing in the development of the agricultural market and the theoretical aspect]. *Ekonomika APK*, 7, pp. 132-139 [In Ukrainian].
5. Korytnyk, L. & Klymenko, O. (2015). Neoborotni aktyvy biudzhetnykh ustanov: oblikovyi aspekt upravlinnia [Non-current assets of budgetary institutions: the accounting aspect of management]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 11. pp. 10-18 [In Ukrainian].
6. Kurylo, H.M. (2014). Pervisna ta nastupna (pereotsinena) vartist neoborotnykh materialnykh aktyviv: u konteksti svitovoi intehratsii natsionalnoi systemy bukhhalterskoho obliku [Initial and subsequent (revalued) value of non-current tangible assets: in the context of global integration of the national accounting system]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodologii, orhanizatsii*, 2, pp. 116-123 [In Ukrainian].
7. Kurilov, K.Ju. & Kurilova, A.A. (2012). Formirovanie sistemy vnutrennego audita s uchetoм faktorov vlianiia ciklichnosti [Formation of an internal audit system taking into account the factors of influence of cyclicity]. *Vektor nauki Tol'jattinskogo gosudarstvennogo universiteta*. Serija: Jekonomika i upravlenie, vol. 4 (11), pp. 111-114 [In Russian].
8. Pro zatverdzhennia deiakykh normatyvno-pravovykh aktiv z bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy vid 29 hrud. 2015 r. # 1219 (zi zminyamy) [On approval of some regulations on accounting in the public sector: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 29 December. 2015 No. 1219 (with changes)] Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> [In Ukrainian].
9. Pro zatverdzhennia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku biudzhetnykh ustanov: Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy vid 26.06.2013 r. # 611 (zi zminyamy) [On approval of the Chart of Accounts of budgetary institutions: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated June 26, 2013 No. 611 (with changes)]. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> [In Ukrainian].

10. Semion, V.S. (2009). Poniattia neoborotnykh aktyviv, yikh klasyfikatsiia ta sklad [The concept of non-current assets, their classification and composition]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia. Visnyk ZhDT. Zhytomyr*, 3 (49), pp. 162-167 [In Ukrainian].
11. Glebocka, M. & Mackowiak, E. (2020). Valuation and classification of fixed assets in selected local government. *Economic and Social Development: Book of Proceedings*. pp. 47-61 [In English].
12. Manea, M. (2007). Măsurarea și evaluarea privind amortizarea activelor amortizate. Editura Cartea Universitară. Bucuresti [In Romanian].
13. Sacer, I.M., Malis, S.S., & Pavic, I. (2016). The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance-Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets. *Procedia Economics and Finance*, 39, pp. 399-411 [In English].

**Zdyrko N. H., Chereshevyi O. I. Theoretical essence and classification of non-current tangible assets**

*The purpose of the article is to investigate and determine the theoretical essence of non-current tangible assets and improve their classification in order to develop accounting science.*

**Research methods.** *The research uses dialectical methods of cognition of processes and phenomena, analysis and synthesis - to substantiate and determine the theoretical and methodological principles of non-current tangible assets and their classification, monographic method - to analyze the evolution of domestic and foreign scientists on the problems of classification and definition of non-current tangible assets, empirical method is for a comprehensive assessment of the current state of the object of study, scientific abstraction - to summarize the results, draw conclusions and their own vision of the essence of non-current tangible assets and their classification.*

**Research results.** *As a result of research on the nature and classification of non-current tangible assets revealed a modern approach to their interpretation and classification. The need to improve the existing classification of non-current tangible assets in the public sector of the economy on the example of budgetary institutions is identified.*

**Scientific novelty:** *Theoretical provisions on the essence of non-current tangible assets, which are based on the experience and research of domestic and foreign scientists, as well as their own vision, have been further developed. An updated classification structure of non-current tangible assets for the public sector is proposed, based on the needs of managers and employees of the public sector of the economy.*

**Practical significance.** *On the way to bringing the national accounting system to international standards, special attention should be paid to determining the theoretical nature of non-current tangible assets and bringing the classification of these assets to accounting needs not only at the national level but also at the level of international standards and requirements. Proposals for the classification of non-current tangible assets are proposed. Tabl.: 1. Figs.: 4. Refs.: 13.*

**Keywords:** *non-current tangible assets; accounting; classification of assets; unfinished capital investments; fixed assets; budgetary institutions.*

**Zdyrko Nataliia Hryhorivna** - doctor of economic sciences, associate professor (docent), dean of the faculty of accounting and audit, Vinnytsia National Agrarian University (3, Soniachna St., Vinnitsa, 21008)

*E-mail: Zdyrko\_ng@i.ua*

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-5968-3502>

**Chereshevyi Oleksandr Ihorovych** - post-graduate student of the department of audit and state control, Vinnytsia National Agrarian University (3, Soniachna St., Vinnitsa, 21008)

*E-mail: sashachereshnevy@gmail.com*

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0002-8469-9968>

**Здырко Н. Г., Черешневый А. И. Теоретическая сущность и классификация необоротных материальных активов**

*Цель статьи - определить теоретическую сущность необоротных материальных активов и усовершенствовать их классификацию в целях развития бухгалтерской науки.*

**Методика исследования.** *В процессе исследования использованы диалектические методы познания процессов и явлений, анализа и синтеза - для обоснования и определения теоретико-методологических основ необоротных материальных активов и их классификации; монографический - для анализа эволюции мысли отечественных и зарубежных ученых по проблемам классификации и определения сущности необоротных материальных активов; эмпирический - для комплексной оценки современного состояния объекта исследования; научной абстракции - для обобщения результатов, формирования выводов и собственного видения сущности необоротных материальных активов и их классификации.*

**Результаты исследования.** *При рассмотрении вопросов сущности и классификации необоротных материальных активов раскрыт современный подход к их толкованию и классификации. Выявлена необходимость в совершенствовании существующей классификации необоротных материальных активов в государственном секторе экономики на примере бюджетных учреждений.*

**Элементы научной новизны.** *Получили дальнейшее развитие теоретические положения относительно сущности необоротных материальных активов, в основу которых положены опыт и исследования отечественных и зарубежных ученых, а также собственное видение. Предложена обновленная классификационная структура необоротных материальных активов для государственного сектора, исходя из потребностей руководителей и работников бюджетной сферы экономики.*

**Практическая значимость.** *На пути интеграции национальной системы бухгалтерского учета к международным стандартам на отдельное внимание заслуживает определение теоретической сути необоротных материальных активов и приведение классификации упомянутых активов к учётным потребностям не только на национальном уровне, но и на уровне международных стандартов и требований. Наданы предложения по классификации необоротных материальных активов. Табл.: 1. Илл.: 4. Библиогр.: 13.*

**Ключевые слова;** *необоротные материальные активы; бухгалтерский учёт; классификация активов; незавершенные капитальные инвестиции; основные средства; бюджетные учреждения.*

**Здырко Наталия Григорьевна** - доктор экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3)

*E-mail: Zdyrko\_ng@i.ua*

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-5968-3502>

Черешневий Александр Ігоревич - аспірант кафедри аудита и государственного контроля, Вінницький національний аграрний університет (21008, г. Вінниця, ул. Сонечная, 3)  
E-mail: sashachereshnevy@gmail.com  
RCID iD <https://orcid.org/0000-0002-8469-9968>

Стаття надійшла до редакції 10.12.2020 р.

Фахове рецензування: 18.12.2020 р.

**Бібліографічний опис для цитування:**

Здырко Н. Г., Черешневий О. І. Теоретична сутність та класифікація необоротних матеріальних активів. *Економіка АПК*. 2020. № 12. С. 29 – 37. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202012029>

Zdyrko, N.H. & Chereshevyi, O.I. (2020). Teoretychna sutnist ta klasyfikatsiia neoborotnykh materialnykh aktiviv [Theoretical essence and classification of non-current tangible assets]. *Ekonomika APK*, 12, pp. 29 – 37 [In Ukrainian]. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202012029>

\*

УДК 657.6

JEL Classification: M42

DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202012037>

**К. П. МЕЛЬНИК**, кандидат економічних наук,  
доцент, докторант

## Структурні трансформації методологічного інструментарію оцінки ризиків в аудиті

**Мета статті** - розширити методологічний інструментарій оцінки ризику в аудиті з розробкою алгоритму управління ризиком відповідно до завдань щодо забезпечення сталого розвитку сільських територій.

**Методика дослідження.** Використано загальнонаукові й специфічні методи дослідження, зокрема: абстрагування, індукції та дедукції, порівняння - для вивчення організаційно-методологічних засад оцінки аудиторських ризиків; графічний - для вивчення моделей і стратегій розвитку оцінки ризиків в аудиті; аналізу та синтезу - в процесі виявлення можливостей розширення методологічного інструментарію оцінки ризику в аудиті.

**Результати дослідження.** Визначено невід'ємні обмеження, що входять до професійної діяльності аудитора та впливають на рівень аудиторського ризику. Розглянуто види і комбінації ризиків, які використовуються для розрахунку аудиторського ризику, ставлячи акцент на певному аспекті процедур контролю та консультування.

**Елементи наукової новизни.** Запропоновано категорію компромісного ризику, що полягає в готовності аудитора визнати ймовірність викривлення даних, які складають загальну інформаційну базу перевірки, включаючи структуровані та неструктуровані відомості, отримані з різних джерел, що сукупно позначається на кінцевому висновку та професійному судженні аудитора. Окреслено чотири рівні управління компромісного ризику, які сукупно характеризують механізм його управління, зважаючи на первісно задані параметри об'єкта перевірки, що дозволяє сформулювати програму коригувальних заходів для отримання найбільш прийняттого результату.

**Практична значущість.** Розширення методів оцінки ризику, що сприяє переходу на новий рівень інформаційного управління в межах аудиторської перевірки, акцентуючи увагу на консалтинговій стороні аудиту, як інструменті досягнення мети забезпечення сталого розвитку. Табл.: 1. Рис.: 1. Бібліогр.: 12.

**Ключові слова:** аудит; ризики; методологічний інструментарій; оцінка; сільські території.

**Мельник Катерина Петрівна** - кандидат економічних наук, доцент, докторант відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10А, офіс 1)  
E-mail: [pristypakatia@ukr.net](mailto:pristypakatia@ukr.net)  
ORCID iD <http://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

**Постановка проблеми.** Нові глобальні екологічні виклики, соціальні пріоритети та інноваційні напрями економічної трансформації характеризують тенденції переходу до концепції сталого розвитку, в якій першочер-

говим завданням виступає врахування інтересів майбутніх поколінь, що особливо актуально для сільських територій, для яких визначено пріоритетні напрями розвитку, з метою відновлення людності, підвищення рівня життя, забезпечення розвитку культурних осередків, сприяння екологізації тери-

© К. П. Мельник, 2020