

УДК 657.421

## АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ТРАКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Гарна С.О. – старший викладач

ДВНЗ «Донбаський державний педагогічний університет»

*В статті проаналізовано підходи до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів. На основі існуючих визначень і класифікацій зроблено висновки. Визначено, що у більшості розглянутих країн структура основних засобів є подібною.*

*З метою забезпечення інвестиційно-орієнтованого управління основними засобами наведено їх узагальнену класифікацію.*

***Ключові слова:** основні засоби, економічна сутність, класифікація основних засобів, структура основних засобів, склад основних засобів.*

**Постановка проблеми.** Однією з умов ефективного функціонування підприємств в умовах ринкової економіки є їх забезпеченість основними засобами, оскільки саме основні засоби є тією рушійною силою, за допомогою якої починає функціонувати підприємство, а в подальшому розширювати свою діяльність.

На даний час існує значна кількість підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів, що свідчить про актуальність та проблемність обраної теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем обліку основних засобів внесли вчені-економісти М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, О.М. Голованов, Л. І. Гомберг, А.М. Герасимович, М.Я. Дем'яненко, В.М. Диба, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку. Але, у зв'язку зі вступом в дію Податкового кодексу України (далі ПКУ), виникає необхідність додаткового аналізу підходів до визначення і класифікації основних засобів.

**Постановка завдання.** Метою статті є проведення аналізу підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів.

**Результати дослідження.** В сучасних умовах господарювання основні засоби перестають використовуватись на підприємстві виключно для виготовлення продукції. Основні засоби із статусу «засоби праці» все більше використовуються у розумінні категорії «капітал». Якщо раніше основні засоби приносили дохід опосередковано, через виготовлення продукції, то зараз їх можна здавати в оренду, використовувати у якості забезпечення боргових зобов'язань тощо.

Такий акцент вже закріплений навіть на законодавчому рівні. Зокрема, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», під основними засобами розуміють матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1]. Виникає запитання про причини таких змін і оцінку наслідків їх впливу на методичку бухгалтерського обліку і контроль основних засобів.

В межах вирішення даного завдання, проаналізував підходи до трактування економічної сутності основних засобів, зроблено наступні висновки:

- у навчальній літературі часто допускається одночасне оперування поняттями «основні засоби», «основні фонди», «основний капітал» при відсутності чіткого розмежування їх сутності;

- у навчальній літературі часто допускається синонімічне використання понять «основні засоби» та «засоби праці», але немає конкретних визначень цих понять, вони збігаються з визначенням «основні засоби»;

- найчастіше запропоноване визначення поняття «основні засоби» запозичене із П(С)БО 7;

- найчастіше визначення поняття «основні фонди» запозичене із Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2];

- функціональний підхід до трактування сутності поняття «основні засоби», тобто акцент на їх призначенні в економічній діяльності;

- акцент на характер використання основних засобів в процесі виробництва, пов'язаний із механізмом перенесення своєї вартості на новостворену вартість, а також тривалістю використання, яка обумовлює механізм перенесення своєї вартості на новостворену продукцію (механізм амортизації);

- наявність вартісного обмеження в деяких трактуваннях.

Таким чином, більшість представлених визначень основних засобів містять критерії, які важливі для ідентифікації об'єкту як основного засобу. Тому в рамках методології бухгалтерського обліку така трансформація пов'язана із питанням критеріїв визнання основних засобів як об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналогічна логіка до трактування присутня і в ПКУ. Згідно пп. 14.1.138. п. 14.1. ст. 14 ПКУ «основні засоби» – матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [3].

Цей висновок підтверджується й дослідженнями зарубіжного досвіду в контексті критеріїв визнання та переліку об'єктів, які розглядаються в різних країнах як основні засоби.

У МСФЗ 16 «Основні засоби» визначено три критерії, відповідно до яких активи визнаються основними засобами: активи повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства [4, п. 6]. Але в кожній країні визначаються власні критерії визнання основних засобів.

Таким чином, у 88% розглянутих країн виділяють такий критерій як наявність матеріально-речової форми; у 77% – встановлюють мінімальний термін використання та сферу використання; у 22% країн встановлюють мінімальну вартісну межу, мету використання та здатність активу приносити економічні вигоди. Превалювання таких критеріїв, як наявність матеріально-речової форми, термін використання та сфера використання зумовлено тим, що ці критерії гарантують, що актив, який визнається основним засобом, буде використовуватись саме за таким призначенням.

Наявність матеріально-речової форми дозволяє встановити фактичну наявність об'єкта в натурі, що дає змогу уникнути маніпуляцій із заниженням прибутку за рахунок амортизаційних відрахувань. Мінімальний термін використання, що в більшості країн становить 12 календарних місяців або один операційний цикл, дозволяє відокремити основні засоби від інших активів, що приймають участь у виготовленні продукції, виконанні робіт чи наданні послуг.

Визначена сфера використання – здійснення основної діяльності, – гарантує використання основних засобів за їх прямим призначенням.

Додатково до положень міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) окремими країнами були встановлені такі критерії, як вартісна межа, мета створення та здатність активу приносити економічні вигоди. Це певним чином деталізує критерії, запропоновані в МСФЗ 16 «Основні засоби».

Вартісна межа встановлюється для доповнення такого критерію, як термін використання, оскільки хоча деякі активи і використовуються більше 12 календарних місяців чи більше одного операційного циклу, проте їх вартість незначна і може бути списана на витрати виробництва без нарахування амортизації. Відповідно такі активи відносять до МШП або інших необоротних матеріальних активів. Мета створення активу доповнює таку вимогу, як мета використання, і передбачає створення активу не для продажу, а для використання в ході здійснення основної діяльності підприємства. Такий критерій, як здатність активу приносити економічні вигоди, взятий із визначення активу, тобто оскільки основні засоби є активом, то вони, відповідно, повинні відповідати критеріям визнання активів, що по суті є повторенням.

Виходячи із результатів аналізу нормативних актів різних країн світу, можна зробити висновок, що найчастіше у структурі основних засобів виділяються такі складові як: будівлі, споруди та передавальні пристрої; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (у 77% розглянутих країн). У 66% в окрему групу віднесено машини та обладнання, у 55% - багаторічні насадження, у 44% - капітальні витрати на поліпшення земель та тварини. Найменше із усіх складових основних засобів виділяють земельні ділянки – у 33% розглянутих країн.

Склад основних засобів у більшості країн є майже ідентичним. Така подібність у визначенні складових основних засобів пояснюється переважною орієнтацією національних стандартів бухгалтерського обліку на МСФЗ. Незважаючи на те, що МСФЗ носять рекомендаційний характер, все більше країн світу приймають їх положення як основу для розробки власних національних стандартів обліку.

В Україні класифікація основних засобів закріплена на законодавчому рівні у Плані рахунків [5] та у ПКУ. Тому можна стверджувати, що на даний момент існує дві окремі класифікації – бухгалтерська, у якій виділено десять груп основних засобів і сім груп інших необоротних матеріальних активів, і – податкова класифікація з метою нарахування амортизації, відповідно до якої виділено 16 груп основних засобів. Порівнюючи класифікацію основних засобів, що представлена у Плані рахунків та у ПКУ, можемо зробити висновок про повну їх відповідність. Це пов'язано з тим, що прийняття ПКУ передбачало зближення податкового та фінансового обліку.

Таким чином, на основі дослідження існуючих класифікацій основних засобів можна зробити наступні висновки:

- в основі класифікації закладені ознаки, які, в першу чергу обумовлюють відмінності в порядку нарахування амортизації;
- наявність вартісного обмеження;
- надмірна агрегованість класифікаційних груп, що ускладнює розробку робочих планів рахунків, покликаних врахувати специфіку діяльності підприємства і інформаційні запити системи управління.

**Висновки.** Неякісна облікова інформація може спричинити прийняття неправильного управлінського рішення або буде непридатною для іншого використання (оперативного аналізу, складання статистичної чи фінансової звітності, стратегічного планування тощо).

З метою забезпечення інвестиційно-орієнтованого управління основними засобами інформацією про склад та структуру основних засобів на досліджуваних підприємствах, пропонуємо їх узагальнену класифікацію за такими розрізами: за функціональним призначенням; за ознакою належності; за використанням; за ступенем та характером зносу; за ступенем контролю; за ступенем ліквідності; за джерелом надходження.

Використання запропонованих критеріїв класифікації та застосування її у практиці бухгалтерського обліку основних засобів дозволить отримувати інформацію про основні засоби у різних інформаційних розрізах.

### Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293702&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293702&cat_id=293533).
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-6>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99/ed20110704>.

#### **Гарна С.О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів**

В статті проаналізовано підходи до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів. На основі існуючих визначень і класифікацій зроблено висновки. Визначено, що у більшості розглянутих країн структура основних засобів є подібною.

З метою забезпечення інвестиційно-орієнтованого управління основними засобами наведено їх узагальнену класифікацію.

**Ключові слова:** основні засоби, економічна сутність, класифікація основних засобів, структура основних засобів, склад основних засобів.

#### **Garna S.O. Analysis of the approach to the interpretation of the economic nature and the classification of fixed assets**

The paper analyzes the approaches to the treatment of economic nature and classification of fixed assets. The conclusions were made on the basis of the existing definitions and classifications. Determined that the majority of the countries considered the structure of fixed assets is similar.

In order to ensure investment-oriented asset management their generalized classification is resulted.

**Keywords:** fixed assets, the economic substance, the classification of property, plant and equipment structure, plant and equipment.