

**ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ:
ПРОБЛЕМИ ТРАКТУВАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ**

Досліджено теоретичні положення та розглянуто діючу практику організації бухгалтерського обліку основних засобів в умовах трансформації до міжнародних стандартів. Визначено економічну сутність основних засобів в системі управління. Надано пропозиції щодо удосконалення діючої облікової класифікації основних засобів

Ключові слова: капітал, основні засоби, основні фонди, облікова класифікація, процес управління

Постановка проблеми. Ринкові перетворення в Україні, глобалізація економічних процесів та інтеграція економіки України до світової спільноти виявили потребу внутрішніх і зовнішніх користувачів у достовірній інформації про майновий стан господарюючих суб'єктів.

Виробниче підприємство не може діяти, не маючи засобів виробництва. Саме вони є матеріальною основою фондів. Термін "фонди" походить від латині і дослівно означає основа. Це дійсно основа продуктивної діяльності підприємства, без якої немає і власності, тому що спочатку потрібний об'єкт привласнення. Деякі економісти замість поняття "фонди" вживають поняття "капітал". Обидві категорії мають право на існування, тим більше, що вони не є тотожними.

Слід зазначити, що не кожний капітал набуває форми фондів. Деякі економісти до поняття "капітал" включають не тільки матеріальні предмети, а й нематеріальні елементи, такі як людські здібності, освіту. Іноді капітал пов'язують лише з грошовою формою існування, з сумою грошей.

Питання теорії капіталу відноситься до числа найбільш складних в економічній науці. Термін "капітал" походить від латинського "capitalis" – головний, основний, дуже важливий і німецького – "kapital" – основне майно. Основними науковими концепціями при вивченні теорії капіталу являються: натуралістична, соціально-економічна, монетарна, а також концепція, заснована на взаємовідносинах "людського" і "фізичного" капіталів.

Актуальними залишаються проблеми теоретичного і практичного характеру, наприклад щодо використання таких економічних категорій, як "основні фонди" та "основні засоби". Дослідження та узагальнення різних визначень основних засобів підприємства дозволяє нам стверджувати, що основні засоби – це частина засобів виробництва, яка в речовій формі відображена в засобах праці, зберігає протягом тривалого часу свою форму, переносить частинами свою вартість на вартість продукції та відшкодовується тільки після проведення декількох виробничих циклів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналізуючи публікації з теорії та практики бухгалтерського обліку основних засобів в економічній літературі слід зазначити, що такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, Є.П. Козлов, Н.П. Кондратов, М.В. Кужельний, О.К. Марченко, М.В. Парашутіна, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.В. Сопко приділяли увагу визначенню обліково-економічної сутності основних засобів та вирішували проблеми їх бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є визначення ряду невирішених проблем, які гальмують процес управління виробництвом та знижують ефективність використання основних засобів, до яких належать різні підходи до визначення сутності основних засобів та методики їх відображення в бухгалтерському обліку, відсутність сталої визначеності складу основних засобів.

Викладення основного матеріалу. Кожна організація чи підприємство, що створюються, повинні забезпечити себе необхідними виробничими засобами, які, в міру розвитку підприємства чи організації, поповнюються та оновлюються. Основні засоби являють собою частину виробничих фондів у вигляді сукупності засобів праці, які беруть участь у процесі виробництва протягом тривалого періоду, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і властивості, а також переносячи свою вартість на вартість готового продукту частинами.

Економічна сутність та матеріальний зміст основних засобів слугують тими основними характеристиками, що визначають їх роль у здійсненні відтворювальних процесів. Уся сукупність наявних виробничих фондів становить найбільшу частину національного багатства країни. Основні засоби визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку, зростання та удосконалення технічного оснащення і продуктивності праці виробничого персоналу. Засоби праці, що є найактивнішою часткою основних фондів, становлять матеріальну основу виробничої потужності підприємства. Елементи оборотних фондів створюють матеріальні умови для виконання технологічних процесів і роботи виробничого устаткування, зберігання та транспортування сировини і готових виробів [6, с. 27].

Якісна відмінність категорій "основні засоби" та "основні фонди" полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому виразі кошти, затрачені на засоби праці. Крім того, слід відзначити, що ця категорія виникла історично внаслідок спроби уникнути в свій час категорії "капітал".

Діюча практика сьогодення показує, що від категорії "основні фонди" доцільно відмовитися взагалі. Вказана пропозиція направлена на те, щоб система важливих економічних показників, які характеризують наявність та використання основних засобів, повинна називатись так, щоб вона відображала їхню економічну сутність.

Новий порядок податкового обліку основних засобів (саме засобів, а не фондів), встановлений ст. 144 – 146 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), досить серйозно відрізняється від звичного нам раніше. Якщо оцінювати його в цілому, то варто відзначити спробу законодавця максимально наблизити його до бухгалтерського обліку основних засобів. Зауважимо, що визначення терміну "основні засоби" з п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ не підміняє собою визначення, що міститься в п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби", а є певним бухгалтерсько-податковим симбіозом [4].

П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає їх як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в 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) [5].

Згідно пп. 14.1.138. п. 14.1. ст. 14 ПКУ "основні засоби" – матеріальні активи, що признаються 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)[4].

Для організації аналітичного обліку основних засобів, необхідного для потреб управління, підпорядкованого меті і завданням діяльності підприємства, виходячи з вимог обліку необхідно правильно встановити і оформити класифікаційні ознаки об'єктів основних засобів. Тому при класифікації слід враховувати конкретні управлінські потреби підприємства з усіма його особливостями.

В бухгалтерському обліку необхідно на основі даних первинного обліку узагальнювати інформацію про основні засоби в розрізі класифікаційних груп. Оскільки нині цей процес не керований, то спостерігається достатня довільність віднесення бухгалтерами об'єктів на той чи інший субрахунок обліку груп основних засобів. Ці обставини породжують низку проблем при спілкуванні бухгалтерів з представниками контролюючих органів, а також ускладнюють розуміння сторонніми користувачами того, що ж насправді характеризують звітні облікові показники в розрізі основних засобів.

Разом з тим, аналіз облікової практики свідчить, що більшість підприємств не врахувало більшості класифікаційних ознак основних засобів і трансформацію старих рахунків бухгалтерського обліку основних засобів в нові рахунки провели формально, не виконавши всіх процедур перехідного періоду. Як наслідок, діючі в обліку класифікації основних засобів сформовані механічно без врахування потреб

управління, контролю, звітності, проведення відповідного аналізу при групуванні і, як наслідок, неефективні. Зокрема, в процесі аналітичного і синтетичного обліку отримується облікова інформація про наявність і рух основних засобів, яка недостовірно характеризує реальний склад, структуру і динаміку, знос основних засобів (виробничих і їх активної частини, невиробничих, тощо). Неякісна облікова інформація може спричинити прийняття неправильно управлінського рішення або буде непридатною для іншого використання (оперативного аналізу, складання статистичної чи фінансової звітності, стратегічного планування тощо).

Для бухгалтерського обліку, оцінки й аналізу основні засоби класифікуються по ряду ознак. Дослідження діючих класифікаційних ознак основних засобів довели, що вони не в повній мірі відповідають вимогам сучасного обліку. На рисунку 1 пропонуємо узагальнену класифікацію основних засобів на основі вище наведених класифікаційних ознак.

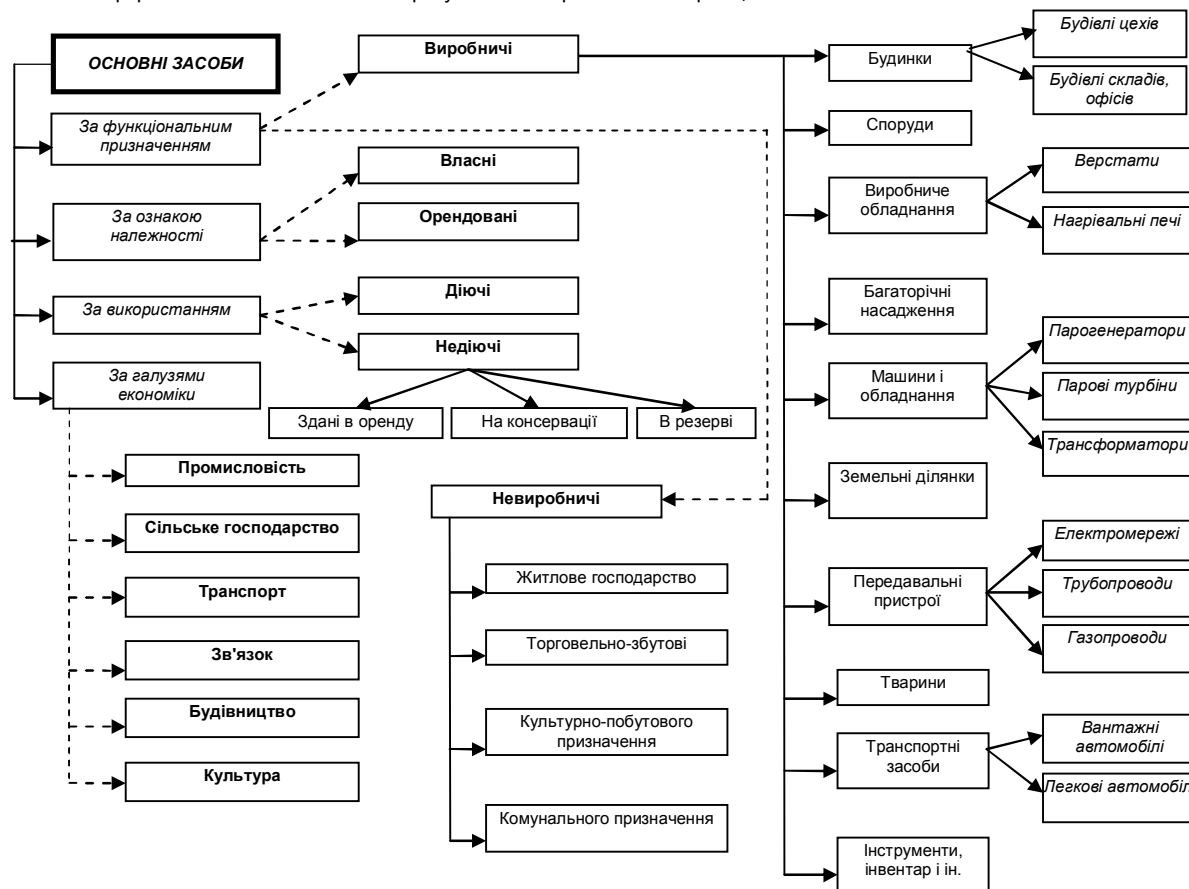


Рис. 1. Узагальнена класифікація основних засобів

Основні виробничі засоби в залежності від ступеня їхнього впливу на предмети праці розділяють на активні і пасивні.

До активних відносяться такі основні засоби, що у процесі виробництва безпосередньо впливають на предмет праці, видозмінюючи його, прямо впливають на величину виробничої потужності й обсяг продукції. У цілому по підприємствах промисловості (без врахування галузевої специфіки) активна частина включає силові машини й устаткування, робочі машини й устаткування, вимірювальні і регулюючі прилади і пристрої, інструменти.

Всі інші основні засоби відносяться до пасивних, тому що вони безпосередньо не впливають на предмет праці, а створюють необхідні умови для нормального протікання виробничого процесу.

Важливою є класифікація основних засобів за галузями економіки, яка має певне значення і для організації аналітичного обліку, тому що на промислових підприємствах одночасно функціонують основні засоби різних галузей. Зрозуміло, що найбільш питому вагу

займають засоби промисловості, але поряд з ними на підприємствах використовують основні засоби будівництва, громадського харчування (буфети, їдальні), сільського господарства (підсобні господарства та ін.). [7, с.152].

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. Дані класифікації є досить наближеними одна до одної.

Технологічна перебудова економіки країни в цілому, її окремих галузей та підприємств передбачає виведення з роботи морально застарілого та фізично зношеного устаткування, припинення випуску енергетично неефективної продукції і впровадження новітніх технологій, обладнання.

Пропонуємо класифікувати основні засоби за станом придатності на морально застарілі; фізично зношені; придатні до використання та новітні технології. У сучасних умовах господарювання значна увага приділяється науково-технічним основам створення і впровадження

прогресивного технологічного устаткування, процесів та систем, що забезпечують технологічну перебудову і основні обсяги енергозбереження в базових галузях економіки і соціальної сфері України.

Придбання з ініціативи підприємств – споживачів паливно-енергетичних ресурсів енергозберігаючих технологій, обладнання, матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, а також інвестиції в будівництво енергозберігаючих об'єктів кредитується на пільгових умовах, а також впроваджуються державні програми щодо зацікавлення суб'єктів

господарювання у посиленні енергозбереження: встановлення підвищених норм амортизації енергозберігаючих основних фондів; надання юридичним і фізичним особам субсидій, дотацій, податкових, кредитних та інших пільг для стимулювання розробок, впровадження патентних винаходів та використання енергозберігаючих технологій, обладнання і матеріалів; надання податкових пільг підприємствам, які використовують устаткування, що працює на нетрадиційних та поновлюваних джерелах енергії та ін.

Для ефективного бухгалтерського обліку таких основних засобів пропонуємо наступну їх класифікацію (рис. 2).

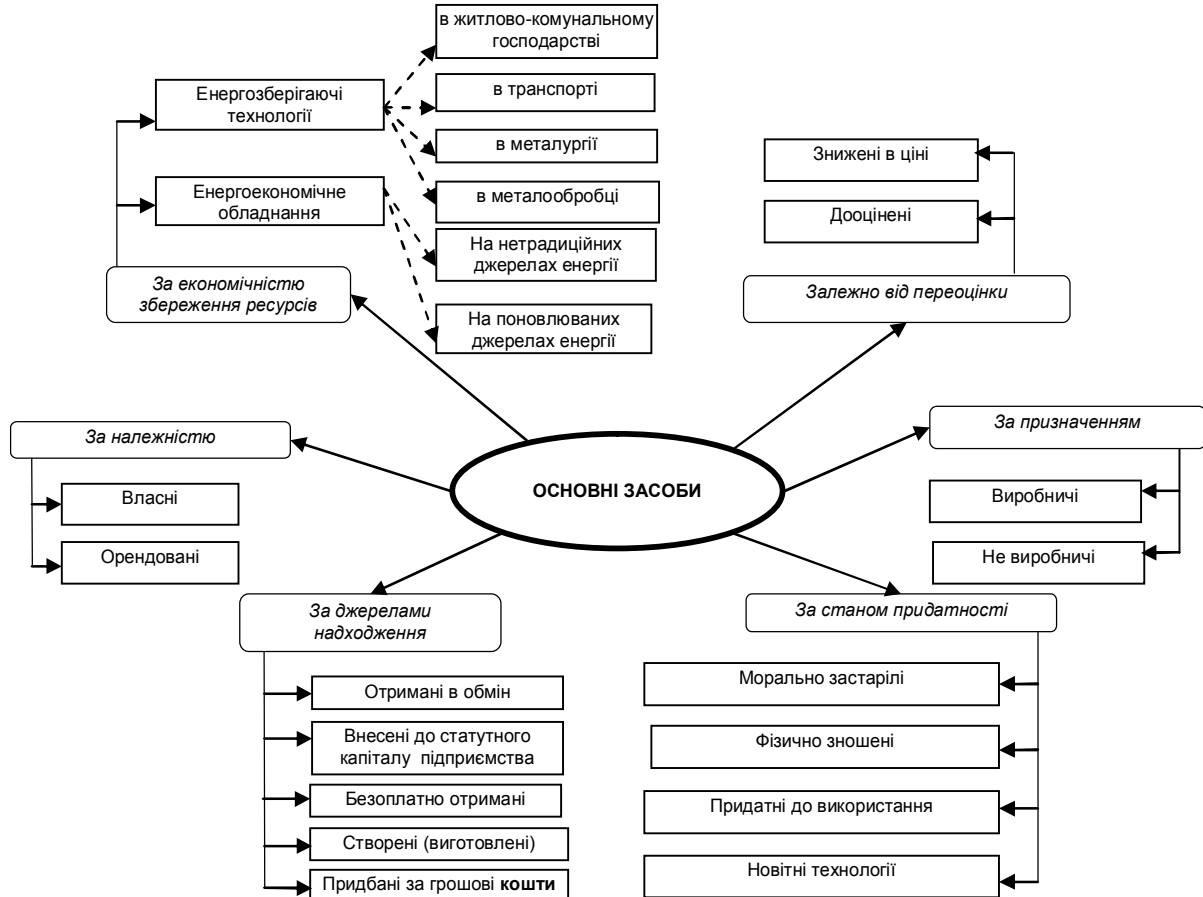


Рис. 2. Запропонована класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже ми пропонуємо удосконалити діючу облікову класифікацію основних засобів та пропонуємо класифікувати основні засоби за наступними ознаками: за економічність збереження ресурсів; за належність; за джерелами надходження; за призначенням; залежно від переоцінки; за станом придатності.

Запропонована класифікація містить ряд додаткових класифікаційних ознак, які допоможуть бухгалтеру правильно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з їх руху та допоможуть управлінцям приймати ефективні рішення щодо оновлення та використання основних засобів. А також вважаємо за доцільне класифікувати основні засоби за джерелами надходження та станом придатності.

Список використаних літературних джерел:

1. Бутинець Ю.Ф. Відображення в обліку внесення засновниками основних засобів до статутного капіталу підприємства / Ю.Ф. Бутинець // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2001. – №16. – 21 с. 2. Бухгалтерський фінансовий облік:

Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів/ За редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 756 с. 3. Економіка підприємства: Навчальний посібник (Курс лекцій) / І.О.Семернікова, Н.В. Мешкова-Кравченко – Херсон, ХДТУ, 2003. – 292 с. 4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main> 6. Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посіб. / Т.О. Примак – 5-те вид., стер. – К.: Вікар, 2008. – 219 с. 7. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

ГРЕЧКО С.М. – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 31.10.12 р.