

имосвязи между приоритетами потребителей и техническими характеристиками продукта.

Ключевые слова: маркетинговые исследования, зерновые продукты, мюсли, методология разворачивания функции качества.

Мардар Марина Ромиковна, доктор технических наук, доцент, кафедра маркетингу, підприємництва і торгівлі, Одеська національна академія харчових технологій, Україна, e-mail: marina_mardar@mail.ru.

Жигунов Дмитро Олександрович, доктор технічних наук, доцент, кафедра технології переробки зерна, Одеська національна академія харчових технологій, Україна, e-mail: ZhygunovD@gmail.com.

Устенко Інна Андріївна, кандидат технічних наук, доцент, кафедра маркетингу, підприємництва і торгівлі, Одеська національна академія харчових технологій, Україна, e-mail: gross75ustenko@mail.ru.

Мардар Марина Ромиковна, доктор технических наук, доцент, кафедра маркетинга, предпринимательства и торговли, Одесская национальная академия пищевых технологий, Украина.

Жигунов Дмитрий Александрович, доктор технических наук, доцент, кафедра технологии переработки зерна, Одесская национальная академия пищевых технологий, Украина.

Устенко Инна Андреевна, кандидат технических наук, доцент, кафедра маркетинга, предпринимательства и торговли, Одесская национальная академия пищевых технологий, Украина.

Mardar Marina, Odessa National Academy of Food Technologies, Ukraine, e-mail: marina_mardar@mail.ru

Zhygunov Dmytro, Odessa National Academy of Food Technologies, Ukraine, e-mail: ZhygunovD@gmail.com

Ustenko Inna, Odessa National Academy of Food Technologies, Ukraine, e-mail: gross75ustenko@mail.ru

УДК 657.41

DOI: 10.15587/2312-8372.2015.41736

Грінько А. П.

КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено економічну класифікацію основних активів, яка дозволяє розглядати один і той же об'єкт активу (основного активу) з позиції різних критеріїв і факторів, які на нього впливають, що є важливим для визначення «поведінки» об'єкта в процесі його експлуатації. Сформульовано критерії та класифікаційні ознаки для розуміння змісту категорії «основні активи».

Ключові слова: класифікація, основні активи, капітал, управління, бухгалтерська інформація, баланс, податковий кодекс.

1. Вступ

У постановці правильного обліку основного капіталу одним із головних моментів є його науково-обґрунтована класифікація за найважливішими економічними ознаками та оцінками. Тобто, як і будь-яку облікову категорію, основний капітал слід ідентифікувати і враховувати. Перш ніж говорити про специфіку бухгалтерського обліку основного капіталу, варто звернути увагу на його класифікаційні елементи, кожен з яких може бути окремим об'єктом бухгалтерського обліку.

Вільний підхід до класифікації основних засобів можна проілюструвати на прикладі міжнародного стандарту М(С)БО 16 «Основні засоби» [1, 2], де передбачено, що: «Клас основних засобів являє собою групу, однакових за характером і засобами використання в діяльності підприємства. Прикладами окремих класів активів є: земля, земля і будівлі, машини й устаткування, кораблі, літаки, автомобілі, меблі і приналежності, офісне устаткування тощо».

Аналізуючи зміст класифікації основних засобів згідно М(С)БО 16, не можна не відзначити, що розробники стандарту не вважають за необхідне серйозно розглядати методологічні основи класифікації основних засобів. Згідно П(С)БО 7 одиницею обліку є об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання

певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один комплекс складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Отже, основний капітал являє собою досить різномірну множину, а значить може бути поділений на групи за певними ознаками. Останні залежать від цілей, для яких здійснюється класифікація або формується та або інша група. Тому актуальним завданням щодо подальшого удосконалення та розвитку методології бухгалтерського обліку основного капіталу є його науково-обґрунтована класифікація.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

В економічній літературі необоротні активи мають синонім – довгострокові активи. Така характеристика дається необоротним активам через їх участь у виробничо-комерційній діяльності підприємства протягом тривалого періоду часу. Витрати, пов'язані з придбан-

ням довгострокових активів, у бухгалтерському обліку переносяться протягом періоду їх експлуатації на собівартість готової продукції шляхом застосування тієї або іншої системи амортизаційних відрахувань. «Сенс подібного часового розподілу зумовлюється необхідністю впровадження одного із ключових принципів бухгалтерського обліку, згідно з яким доходи повинні зіставлятися з витратами» [3].

Даний принцип забезпечує логіку розрахунку кінцевого фінансового результату діяльності організації за підсумками чергового звітної періоду. Для точної характеристики і правильної ідентифікації основного капіталу необхідна класифікація активів, що характеризує його елементи в якості об'єктів бухгалтерського обліку.

Першу класифікацію основних активів було здійснено у 1925 р. і саме її було взято за основу при розробці класифікації для нарахування амортизації, затвердженої ВРНГ у 1930 р. Незначних змін класифікація основних засобів зазнала у 1935-му, 1938-му, 1947-му, 1954-му рр. Проте із часом відбулися відповідні зміни у складі основних активів, з'явилося багато нових досконалих засобів праці. Тому існуюча класифікація з кожним роком дедалі менше відповідає вимогам менеджменту на різних рівнях управління. Класифікації прийняті у 1963 та 1975 рр., стали новим кроком для удосконалення організації аналітичного обліку основних активів та нарахування амортизації.

В економічній літературі достатньо широко розглядаються критерії відображення основного капіталу. Найширше, на погляд автора статті, представлені такі критерії та дається класифікація активів у І. О. Бланка [4]. Надалі автор даної роботи буде користуватися терміном «основні активи», оскільки він ближче за своєю сутністю характеризує основний капітал, відображає його майнову складову в активі балансу. Однак для управління потрібен, крім того, більш деталізований спектр особливої бухгалтерської інформації про основні активи, які як об'єкти бухгалтерського обліку є складовою частиною оборотних активів.

3. Об'єкт, ціль та задачі дослідження

Об'єктом дослідження є обліково-організаційні процеси управління основним капіталом підприємств.

Проведені дослідження ставили за мету визначити особливості угруповання основних активів для цілей бухгалтерського обліку, для цілей оподаткування та для формування інформації в бухгалтерському балансі, що забезпечує підвищення ефективності системи економічного управління.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися наступні завдання:

- визначити критерії для класифікації основного капіталу в бухгалтерському обліку та системі оподаткування та встановити їх взаємозв'язок;

- визначити класифікаційні позиції оборотних активів для формування інформації в бухгалтерському балансі.

4. Методи дослідження інформації про основний капітал

Теоретичною основою дослідження стали методологічні і загально-наукові принципи проведення комплексних досліджень. Теоретичне обґрунтування побудови класифікації основного капіталу здійснено із застосуванням комплексно-цільового системного підходу та логічного моделювання.

5. Результати дослідження щодо класифікації основного капіталу

Для розуміння змісту категорії «основні активи» слід відзначити, на погляд автора статті, наступні критерії або їх класифікаційні ознаки: форма функціонування активів; характер участі активів у господарському обороті та у різних видах діяльності підприємства; характер фінансових джерел, які забезпечують формування активів; характер володіння активами; ступінь агрегованості активів як об'єкту управління; ступінь ліквідності активів; характер використання активів у поточній діяльності; характер знаходження активів за відношенням до підприємства.

Наведемо на схемі (рис. 1) узагальнену класифікацію основного капіталу, яка унікальна в тому плані, що дозволяє розглядати один і той же об'єкт активу (основного активу) з позиції різних критеріїв і факторів, які на них впливають. Це важливо для визначення «поведінки» об'єкта в процесі його експлуатації.

Отже, угруповання основного капіталу за характером використання витікає з визначення основних активів. Основні активи, що обслуговують інвестиційну діяльність, є інвестиційними необоротними активами і характеризують групу довгострокових активів, що утворилася в результаті фінансового інвестування. У цю групу можна віднести капітальні інвестиції, устаткування, призначене до монтажу тощо.

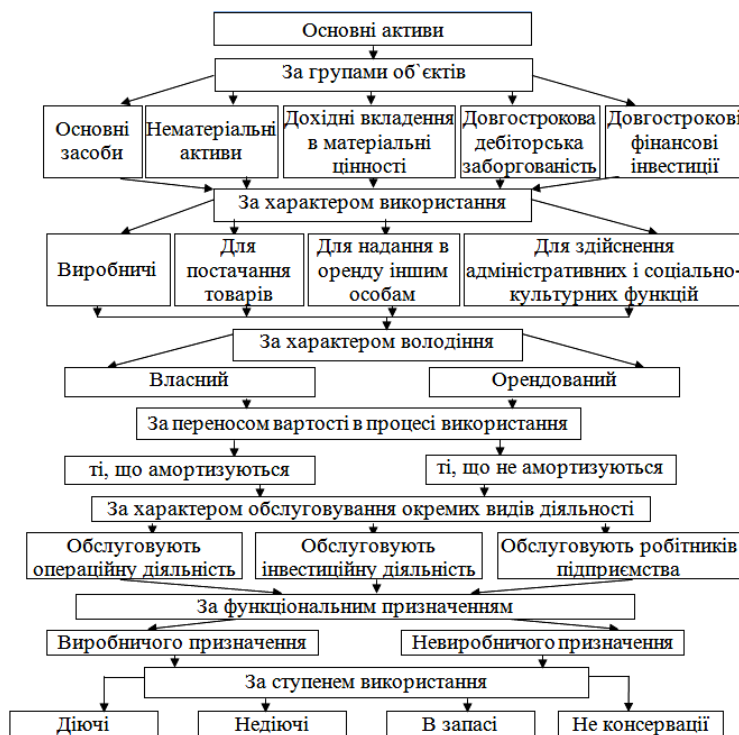


Рис. 1. Узагальнена класифікація основних активів

За характером володіння основні активи діляться на дві групи – власні та орендовані. До власних основних активів відносять об'єкти, що належать підприємству на правах власності. Орендовані активи характеризують групу об'єктів, що не належать підприємству на правах власності, але тимчасово знаходяться в його розпорядженні згідно з договором про оренду майна. Підприємства можуть орендувати приміщення, транспортні засоби, об'єкти інтелектуальної власності тощо.

Основні активи поділяються на ті, що амортизуються і не амортизуються. Так, основні засоби (крім землі), необоротні активи підлягають амортизації. Капітальні інвестиції, устаткування, що потребує монтажу, та інші необоротні активи, відносять до групи активів, що не амортизуються.

Слід також відзначити, що кожне угруповання основних засобів є різноманітним за складом окремих об'єктів, що також можна класифікувати за окремими ознаками.

Згідно галузевій класифікації, визначеній Держкомстатом України, віднесення основних активів до тієї або іншої галузі економіки визначається типом діяльності підприємства. Це означає, що класифікаційною одиницею при угрупованні за даною ознакою служить їх сукупність, що знаходиться на балансі підприємства.

Отже, наявність на промисловому підприємстві об'єктів транспорту, житлово-комунального господарства або охорони здоров'я дає підстави віднести до відповідної галузі економіки. В той же час до галузі «промисловість» будуть віднесені всі основні активи, прямо пов'язані з процесом виготовлення продукції. При цьому основні активи виробничого призначення, що обслуговують навантажувальні роботи, складське господарство, комерційну діяльність, розглядаються як промислово-виробничі.

Для цілей бухгалтерського обліку основний капітал доцільно класифікувати за бухгалтерськими рахунками та субрахунками, для цілей оподаткування – за мінімальними допустимими строками їх корисного використання [5], а для формування інформації в бухгалтерському балансі, на погляд автора статті, у складі необоротних активів має бути виділено п'ять класифікаційних позицій, а саме: основні засоби, нематеріальні активи, дохідні вкладення в матеріальні цінності, довгострокова дебіторська заборгованість та довгострокові фінансові інвестиції.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку [6] основні засоби класифікують за рахунками 100–109 за наступними групами:

- 100 – Інвестиційна нерухомість;
- 101 – Земельні ділянки;
- 102 – Капітальні витрати на поліпшення земель;
- 103 – Будинки, споруди та передавальні пристрої;
- 104 – Машини та обладнання;
- 105 – Транспортні засоби;
- 106 – Інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- 107 – Робоча і продуктивна худоба;
- 108 – Багаторічні насадження;
- 109 – Інші основні засоби.

У теперішній час до групи 4 «Машини та обладнання» включаються електронно-обчислювальні машини, інформаційні системи, комутатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони, мікрофони і рації тощо. Об'єкти цієї групи активів найбільш

розповсюджені і мають місце на всіх підприємствах, а також найбільше перебувають під впливом розвитку науково-технічного прогресу та впровадження містких технологій, тому потребують більш швидкого оновлення відповідно до потреб ринку. У Податковому кодексі для таких активів встановлено мінімально допустимий строк корисного використання – 2 роки, фактично надавши стимул платникам податку запроваджувати місткі інформаційні системи та забезпечувати їх періодичне оновлення. Тому, на думку автора статті, класифікацію основних засобів доцільно доповнити субрахунком 110 – Комп'ютерна техніка та інформаційні системи.

Крім того, як показують проведені дослідження на підприємствах використовуються застарілі об'єкти основних засобів, які потребують оновлення або заміни. Виникає необхідність додатково виділити в класифікації ознаку «Рівень технічної придатності машин та обладнання», за якою визначати: основні засоби, які потребують повної заміни; основні засоби, які потребують модернізації; основні засоби, які потребують капітального ремонту.

Розглядаючи склад та структуру основного капіталу, варто зазначити, що основні засоби не є єдиним чинником забезпечення прибутковості підприємства. Існують також нематеріальні активи як складова основного капіталу, які не мають речового втілення, але відіграють важливу роль у процесі одержання підприємством прибутку. З огляду на це такі активи також класифікуються за певними ознаками та характеристиками [7].

Такі активи, як дохідні вкладення в матеріальні цінності необхідно відзначити окремо. Особливістю є те, що у статті серед об'єктів виділено майно для передачі в лізинг – інвестиційна нерухомість. Сутність лізингу, як виду підприємницької діяльності, полягає в тому, що тимчасово вільні (або залучені) фінансові ресурси інвестуються в придбання майна з подальшою передачею його на умовах оренди. У момент придбання таке основне майно може бути визнано як «основні засоби» і як «дохідні вкладення в матеріальні цінності». Все залежить від черговості виконуваних господарських операцій у бухгалтерії. Придбане майно може деякий час знаходитися на балансі у складі основних засобів, потім бути переведеним до складу майна, переданого в оренду. Крім того, автор вважає за доцільне віднести до дохідних вкладень дебіторську заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду, і назвати її «Орендними платежами», оскільки цей показник означає чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» [8] і, таким чином, пов'язаний із інвестиційною нерухомістю. Дебіторська заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду – це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, іншими словами, це реальна вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості.

У групу довгострокової дебіторської заборгованості необхідно віднести довгострокові векселі одержані та іншу дебіторську заборгованість. Векселі використовують, коли потрібно провести відстрочення платежу або оперативніше провести фінансову операцію. Погашення заборгованості підприємств, установ та організацій із зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування

також може бути проведено шляхом оформлення її векселями. Для цього боржник виписує простий вексель на суму заборгованості, авальює його у банківській установі, а авальований банком вексель передається боржником Пенсійному фонду. Для інвестиційної діяльності становить інтерес погашення векселя заліком товарної продукції, що робиться за згодою векселедавця та векселетримача. В такому разі підприємство одержує цінності і для їх оплати видає вексель продавцю. При одержанні з виробництва готової продукції, її відвантажують покупцю в рахунок викупу раніше виданого свого векселя. Таким чином, маючи сезонний характер виробництва, виробник продукції, по суті, сплачує нею за одержані матеріальні активи» покриваючи розбіжності в часі випискою та покупкою свого ж векселя. Векселі використовують також для здійснення розрахункових операцій у випадках тимчасової відсутності у платника платіжних засобів.

Виділені класифікаційні групи основних активів, безумовно, визначають зміст поняття «основний капітал». Однак, цей зміст буде не повним, якщо не згадати про довгострокові фінансові інвестиції, що дозволяють не тільки формувати, а й консолідувати основний капітал. Тобто характер руху основного капіталу обумовлений у більшій мірі інвестиціями. Якщо маємо справу з інвестуванням коштів на капітальні вкладення, то основний капітал буде представлений придбаними (побудованими) основними засобами та нематеріальними активами. Якщо інвестування коштів здійснюється у формі довгострокових фінансових вкладень, то основний капітал може бути сформований в процесі реалізації спільної діяльності, а також в процесі його консолідації. У першому випадку в бухгалтерській практиці говорять про придбання готових об'єктів основних засобів (будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин, обладнання та ін.) і створення об'єктів основних засобів шляхом їх будівництва (зведення). Представляє інтерес галузевий аспект даних сегментів. Якщо маємо справу з будівельною організацією, то побудовані нею об'єкти для продажу слід вважати товаром, а якщо з промисловим підприємством, що здійснює будівництво цеху, то – з формуванням складової частини основного капіталу. У другому випадку, серед класифікаційних груп фінансових вкладень можна виділити вкладення в спільну діяльність. Вкладення учасниками основних активів (основних засобів, нематеріальних активів) будуть формувати початковий основний капітал, придбані (споруджені) об'єкти в процесі основної діяльності будуть свідчити про збільшення основного капіталу.

Таким чином, «В реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати своєчасну та якісну інформацію про стан та використання основних активів, що сприяє результативному управлінню підприємством. Така інформація створюється за допомогою бухгалтерського обліку, проте не завжди можливо отримати достовірну інформацію про

господарські операції, об'єктами яких є основні активи, що є наслідком неузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків» [9].

Для формування бухгалтерської інформації про основний капітал пропонуємо його класифікацію, представлену на рис. 2.

Розглядаючи запропоновану класифікацію основного капіталу, аналізуючи зазначений перелік класифікаційних ознак і, як результат, – класифікаційних різновидів, можна зробити висновок, що систематизація за видами (групами) забезпечує ефективне та цілеспрямоване управління формуванням та використанням основного капіталу. Рекомендована класифікація для цілей бухгалтерського обліку, принципово відрізняється від традиційних тим, що дозволяє відстежувати і оцінювати основні активи у взаємозв'язку з Податковим кодексом України та показниками бухгалтерського балансу і може бути використана при організації аналітичного обліку основних активів, нарахуванні амортизації, орендної плати, складання звітності, що в цілому сприяє підвищенню ефективності економічного управління.



Рис. 2. Запропонована класифікація основного капіталу для цілей бухгалтерського обліку

Таким чином, здійснення ефективних заходів щодо подальшого економічного розвитку України потребують принципово нових підходів до управління основним капіталом. Стан та використання основних активів є важливими для забезпечення конкурентоспроможності підприємства, а їх склад та структура зумовлюють технологічні можливості та потенціал підприємства.

6. Обговорення результатів дослідження класифікації основного капіталу

Сучасні тенденції ринкової економіки зумовлюють необхідність такого управління підприємством, яке дозволяє ефективно функціонувати в майбутньому за рахунок конкурентних переваг. Основою забезпечення стабільного функціонування підприємств є зростання їх прибутковості, конкурентоспроможності, платоспроможності та ринкової вартості як ключових параметрів здатності підприємства до розвитку, які безпосередньо залежать від взаємоузгодженої діяльності усіх його підрозділів. Ефективність їх взаємодії забезпечується за рахунок спеціально організованої системи – економічного управління підприємством [10]. Основний капітал, ефективне використання якого пронизує економіку підприємства в цілому, визначає його здатність оцінювати різні процеси на підприємстві як індикатор ефективності або неефективності.

Таким чином, розглядаючи класифікацію основного капіталу, аналізуючи зазначений перелік класифікаційних ознак і, як результат, – класифікаційних різновидів, можна зробити висновок, що систематизація за видами (групами) забезпечує ефективне та цілеспрямоване управління формуванням та використанням основного капіталу. Але не зважаючи на досить широке представлення видів основного капіталу, запропонована класифікація не в змозі відобразити всього різноманіття. Це, в свою чергу, надає можливість розробляти стратегію систематизації основного капіталу для конкретної підсистеми бухгалтерського обліку з урахуванням як основних ознак, так і тих характерних рис, які відіграють важливу роль у процесі управління основним капіталом підприємства.

7. Висновок

В результаті проведених досліджень:

1. Запропоновано доповнити класифікацію основних засобів для цілей бухгалтерського обліку в Плані рахунків субрахунком 110 – Комп'ютерна техніка та інформаційні системи, а також додатково виділити в класифікації ознаку «Рівень технічної придатності машин та обладнання», за якою деталізувати: основні засоби, які потребують повної заміни; основні засоби, які потребують модернізації; основні засоби, які потребують капітального ремонту.

2. Встановлено взаємозв'язок між інформацією про об'єкти основних активів на бухгалтерських рахунках та їх мінімально допустимими строками експлуатації відповідно до Податкового кодексу України.

3. Визначено п'ять класифікаційних позицій неотвратних активів для формування інформації в бухгал-

терському балансі, а саме: основні засоби, нематеріальні активи, дохідні вкладення в матеріальні цінності, довгострокова дебіторська заборгованість та довгострокові фінансові інвестиції.

Література

1. Матвеева, В. М. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я [Текст] / сост. В. М. Матвеева. – М.: Дело и сервис, 1998. – 192 с.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
3. Ковалев, В. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент [Текст]: учеб.-метод. пособие / В. В. Ковалев, В. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 688 с.
4. Бланк, И. А. Управление активами и капиталом предприятия [Текст] / И. А. Бланк. – К.: Эльга, 2003. – 446 с.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доп.). – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?test=dCCMfOm7xBWMot7EZiOtR2A7H14k0s80msh8Ie6>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] // Всеукраїнський бухгалтерський тижневик „Баланс”. – Січень 2005. – № 1. – С. 29.
7. Ливацька, Т. М. Основний капітал та його класифікація [Текст] / Т. М. Ливацька // Механізм регулювання економіки. – 2007. – № 1. – С. 245-255.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]: Наказ Мінін України від 28.07.2000 № 181. – Режим доступу: \www/URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
9. Бутинець, Т. А. Основні засоби: точка зору економіста [Текст]: міжнар. зб. наук. праць / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир, 2012. – Вип. 2 (23). – С. 22-36.
10. Лігоненко, Л. О. Обґрунтування теоретичних засад економічного управління підприємством з позиції теорії фірми [Текст] / Л. О. Лігоненко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 5. – С. 227-231.

КЛАСИФИКАЦИЯ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА КАК ИНФОРМАЦИОННЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Исследована экономическая классификация основных активов, которая позволяет рассматривать один и тот же объект актива (основного актива) с позиции различных критериев и факторов, которые на него влияют, что является важным для определения «поведения» объекта в процессе его эксплуатации. Сформулированы критерии и классификационные признаки для понимания содержания категории «основные активы».

Ключевые слова: классификация, основные активы, капитал, управление, бухгалтерская информация, баланс, налоговый кодекс.

Гринько Алла Павлівна, кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі, Україна, e-mail: grinko.alla@gmail.com.

Гринько Алла Павлівна, кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли, Украина.

Grinko Alla, Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Ukraine, e-mail: grinko.alla@gmail.com