

**ОБЛІК ТА АУДИТ: ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

УДК 657.42

Н. М. БРАЗІЛІЙ, А. А. МУРЕНКО

Черкаський державний технологічний університет

**КЛАСИФІКАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗА ГРУПАМИ ТА ОЗНАКАМИ –  
ПЕРЕДУМОВА ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ**

*В статті розглянуті особливості класифікації необоротних активів за окремими їх ознаками та групами в сучасних умовах господарювання. Особливу увагу приділено таким категоріям необоротних активів, як основні засоби та нематеріальні активи. Деталізовано критерії їх групування, завдяки чому поглиблено уявлення про характерні риси даної категорії активів, а також взаємозв'язки, що виникають на різних етапах її розвитку.*

*In the article the considered features of classification of irreversible assets are after their separate signs and groups in the modern terms of menage. The special attention is spared such categories of irreversible assets as the fixed assets and immaterial assets. Gone into detail criteria of their grouping, what the picture of the personal touches of this category of assets, and also intercommunications which arise up on the different stages of its development, is deep due to.*

*Ключові слова: необоротні активи, класифікація, основні засоби, нематеріальні активи.*

Проблеми обліку необоротних активів в сучасних умовах господарювання набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання основних засобів, нематеріальних активів та інших їх видів. Система їх обліку, яка склалася, не задовольняє вимоги ринку, умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів. Тому необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення необоротних активів підприємств є їхня класифікація.

Щодо всієї сукупності промислових підприємств України, то в загальному обсязі необоротних активів питома вага окремих їхніх видів протягом останніх років коливалась у межах: будівель і споруд – 45 – 47%; машин і устаткування – 40 – 42%, у тім числі робочих – 30 – 32%; транспортних засобів – 2,5 – 3%. На підприємствах і організаціях аграрного сектора частка в загальній вартості необоротних активів приблизно становила: будівель, споруд і передавальних пристроїв – 64 – 65%; силових і робочих машин і устаткування – 14 – 16%; робочої та продуктивної худоби – 10 – 12%; багаторічних насаджень – 5 – 6%; транспортних засобів – 3 – 4%. Загальна тенденція динаміки технологічної структури необоротних активів характеризується поступовим збільшенням питомої ваги їхньої активної частини.

Проблеми класифікації необоротних активів та визначення єдиних критеріїв їх групування є предметом особливої уваги економічної науки. Великий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до даних проблем внесли провідні вчені-економісти: М.Т.Білуха, В.Г.Гетьман, М.Я.Дем'яненко, В.П.Завгородній, Г.Г.Кірейцев, А.М.Кузьмінський, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, В.Ф.Палій, Г.М.Підлісецький, П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук та інші вчені. Проте дане питання є недостатньо розроблене і висвітлене в колі науковців і практиків України і залишається актуальним та потребує нагального вирішення.

Світова практика протягом тривалого періоду напрацювала багаточисельні варіанти видів необоротних активів. При розгляді цих видів виходять, перш за все, із ознак їх класифікації. Загалом класифікація — це процес групування яких-небудь об'єктів, елементів, форм за класами, групами, видами по тих або інших значущих критеріях. Класифікація дозволяє структурувати систему, що вивчається, упорядковувати її, робити прозорою, а значить, і більш керованою. Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу, поза сумнівом, в докладній класифікації по різних ознаках. Оскільки необоротні активи багато разів беруть участь в господарському процесі і переносять свою вартість на продукцію (послуги) по частинах, їх нерідко називають також довгостроковими активами або постійними активами. На практиці до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року.

Слід зазначити, що необоротні активи відносяться до неліквідних активів. Це означає, що вони можуть бути без значних втрат конвертовані в грошову форму тільки після закінчення значних проміжків часу (від півроку і вище). Зрозуміло, що фундаментальні майнові цінності, пристосовані до певного виду бізнесу, значно складніше продати на ринку, ніж, скажімо, товари широкого споживання або оборотні активи (ліквідну продукцію, запаси).

До особливостей необоротних активів відноситься і те, що вони погано піддаються оперативному управлінню, оскільки слабо мінливі по структурі за короткі періоди часу. Перше угруповання (класифікація) необоротних активів проводиться, як правило, за функціональним критерієм. В зв'язку з цим до складу необоротних активів відносять основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, устаткування, призначене до монтажу, довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів.

Окрім класифікації необоротних активів за їх функціональним призначенням, існують також

класифікації за іншими, не менш важливим критеріями. Так, склад і структура необоротних активів (основного капіталу) по характеру володіння підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, належні компанії на правах власності або володіння, що відображаються у складі її балансу, а також необоротні активи, що орендуються, використовувани компанією відповідно до договору оренди (лізингу) з їх власником.

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють необоротні активи, обслуговуючі операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи), необоротні активи, обслуговуючі інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). До них відносять, зокрема, незавершене капітальне будівництво, устаткування, призначене до монтажу, й інші реальні сектори інвестування. Існують також необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення, а так необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні. Це санаторії, профілакторії, столові, спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі установи і т.п.

Близькою по значенню до вищезгаданої є класифікація необоротних активів на активні і пасивні по їх ролі у виробничому процесі. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувани в процесі управління операційною діяльністю.

Можна також запропонувати цікаву «ринкову» класифікацію необоротних активів по їх реальному внеску до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. У цьому значенні вони можуть бути розділені на «живі» і «мертві». «Живі» активи реально генерують прибуток, а «мертві» генерують «збитки». Адже витрати на їх зміст і обслуговування, включаючи суму податку на майно, не окупають себе через реалізацію продуктів, що знімаються з цих фондів. Найбільшу питому вагу серед необоротних активів підприємств АПК займають основні засоби. Основні засоби підприємства різноманітні за складом і призначенням. Основою правильної організації їх бухгалтерського обліку є дотримання принципу їх класифікації. Підприємство може розширювати класифікацію, поділяючи у групи (підгрупи) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасах, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, часткової ліквідації тощо. Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. В результаті дослідження в економічній літературі показано, що існують різні види класифікації основних засобів. На думку науковців, основні засоби доцільно групувати за наступними ознаками: за галузевою ознакою; за функціональним призначенням; за використанням; за належністю. Групування основних засобів за галузевою ознакою, функціональним призначенням, використанням та ознакою належності зображено схематично на рис. 1.

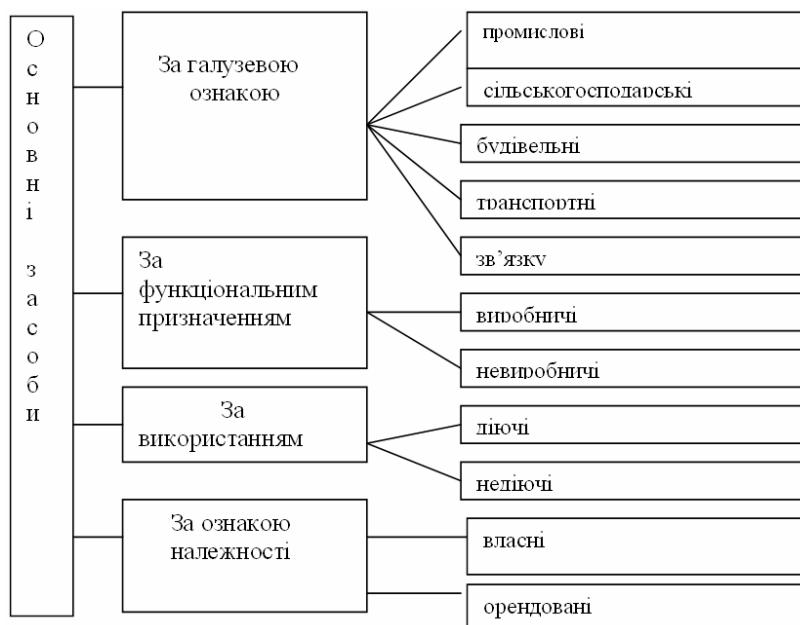


Рис. 1. Групування основних засобів за функціональним призначенням, галузевою ознакою, використанням та належністю

Для цілей бухгалтерського обліку, згідно з наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 №561, основні засоби класифікуються за такими групами (рис. 2).



Рис. 2 Класифікація основних засобів

Крім фінансового обліку, підприємства ведуть ще й податковий облік згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” №283/97-ВР від 22.05.1997 р. зі змінами та доповненнями. Згідно з п.8.2.2 цього Закону передбачено розподіл основних засобів на чотири групи. Метою цієї податкової класифікації є розподіл об’єктів по групах для застосування до кожної групи встановленої для неї норми амортизації. Групи наведені в табл. 1.

Таблиця 1

## Характеристика груп основних засобів

№ групи	Характеристика
Група 1	будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі
Група 2	автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них
Група 3	Будь-які інші основні засоби, не включені до груп 1, 2, 4
Група 4	Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)

Ще однією складовою необоротних активів виступають нематеріальні активи. Нематеріальні активи можуть мати різну юридичну та економічну природу. Це пов’язано з тим, що об’єкти нематеріальних активів створюються або виникають на різних правових підставах. В цілому ж виокремлюють дві основні групи об’єктів, які є нематеріальними активами: об’єкти інтелектуальної власності та права користування природними ресурсами і майном. Права користування майном є матеріальним відображенням правовідносин, що впливають з окремих господарських договорів – найму (оренди), ліцензії, а також окремих правовідносин, які виникають у зв’язку з використанням у господарській діяльності підприємства деяких природних ресурсів. Частіше в господарській діяльності підприємства використовується інтелектуальна власність, яку досить часто поєднують з розумінням промислової власності. Однак таке поєднання не є правильним, оскільки промислова власність – це лише одна із складових інтелектуальної власності. У складі об’єктів інтелектуальної власності виокремлюють декілька їх видів: об’єкти промислової власності; об’єкти, що охороняються авторським і суміжними правами; інші (нетрадиційні) об’єкти інтелектуальної власності.

Згідно з Паризькою конвенцією з охорони промислової власності (1883р.) до об’єктів цієї власності належать винаходи, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування, зазначення походження товарів, а також способи захисту від недобросовісної конкуренції.

Ніцька конвенція (1967 р.) включає в поняття „інтелектуальна власність” права, що стосуються літературних, художніх і наукових творів, виконавчої діяльності артистів, звукозапису, радіо- і телевізійних передач, винаходів у всіх галузях людської діяльності, наукових відкриттів, промислових зразків, товарних

знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань, комерційних позначень, захисту проти недобросовісної конкуренції, а також всі інші права щодо інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній галузях.

Світова практика впродовж тривалого періоду напрацювала багато варіантів видів нематеріальних активів. При розгляді цих видів виходять, насамперед, із ознак їх класифікації. До таких ознак відносять корисність використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження тощо. Докладний список офіційно визнаних нематеріальних активів містить Порядок експертної оцінки нематеріальних активів. Згідно із Порядком нематеріальні активи – це об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування. Цей документ ділить нематеріальні активи на такі групи: об'єкти права інтелектуальної власності; об'єкти права користування ресурсами природного середовища; об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами; гудвіл.

Існують й інші класифікації нематеріальних активів. Так, М. Лецишин розглядає класифікацію нематеріальних активів за ознакою ідентифікації. Наведена класифікація, на думку автора, досить спрощена і не відображає повною мірою всі об'єкти нематеріальних активів. Зокрема, не визначено категорії прав на об'єкти інтелектуальної власності, хоча виділено нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності. За рядом класифікаційних ознак (рис. 3) розглядають нематеріальні активи Е. Святоцький, В. Гладунов, А. Бутнік-Сіверський, Л. Федченко. З погляду автора така класифікація не має чіткого розмежування між об'єктами першої та останньої класифікаційної ознаки, як наслідок вони дублюються (об'єкти права використання природними ресурсами, об'єкти права використання монополієм середовищем). Не відображені такі важливі з точки зору формування об'єктивної інформаційної бази управління нематеріальними активами критерії, як шляхи надходження. Не всі об'єкти подані в групі за правовою ознакою відображають правові підстави (об'єкти промислової власності).

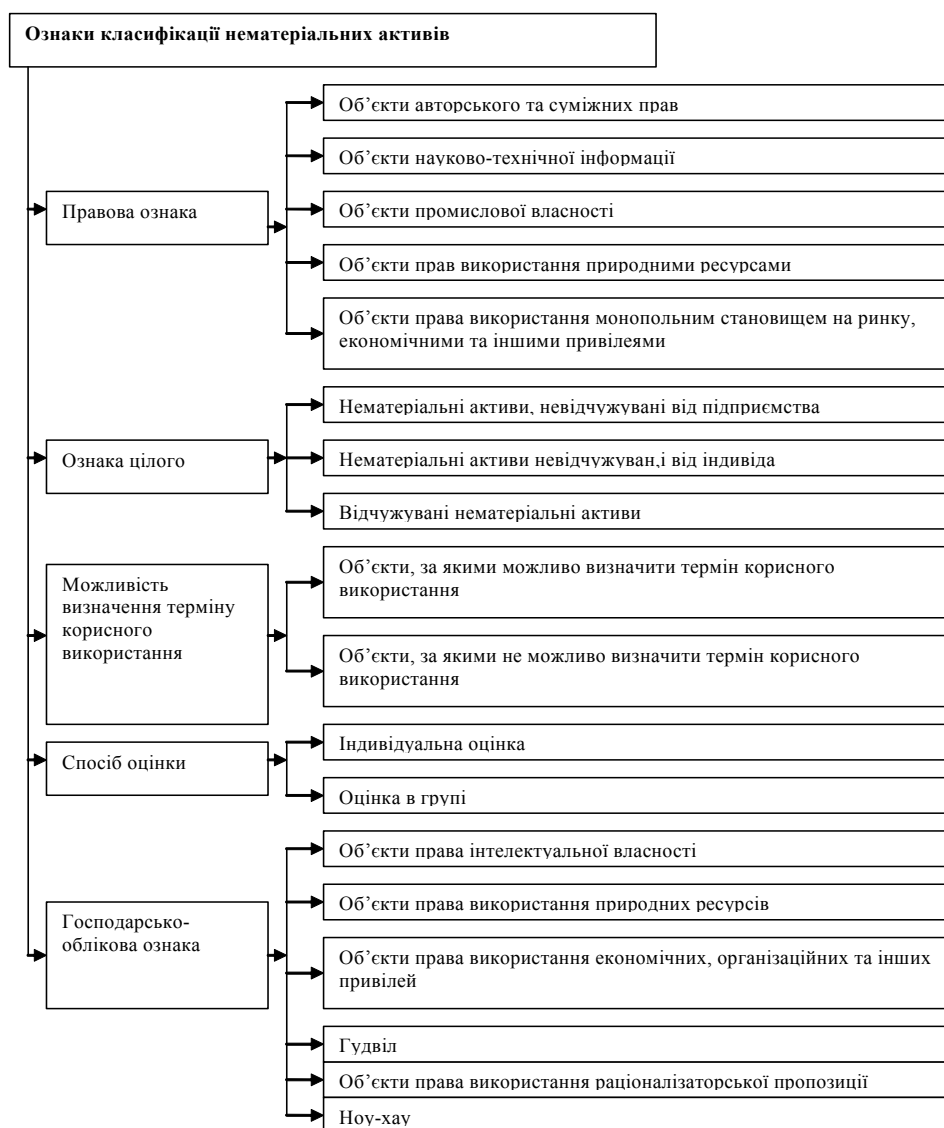


Рис. 3. Класифікація нематеріальних активів за Святоцьким Е., Гладуновим В., Бутнік-Сіверським А., Федченко Л.

З погляду автора рекомендується виділити таку ознаку групування нематеріальних активів, як економічна категорія (рис. 4).



Рис. 4. Ознаки класифікації нематеріальних активів як економічної категорії

Рекомендовані ознаки класифікації дозволять класифікувати об'єкти нематеріальних активів залежно від мети, що при цьому ставиться (табл. 2).

Таблиця 2

Критерії класифікації нематеріальних активів залежно від мети їх використання			
№ з/п	Класифікаційна ознака	Групування	Можливість використання
1	Термін використання	З обмеженим строком Без обмеженого строку	Використовується для цілей бухгалтерського обліку при нарахуванні амортизації
2	Ступінь ідентифікації	Ідентифіковані Не ідентифіковані	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
4	Ступінь правової захищеності	Захищені Не захищені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
5	Ступінь відчуження	Не відчужені від підприємства Не відчужені від індивіда Відчужені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
6	Шляхи надходження	Отримані від інших підприємств Створені самим підприємством	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
7	Ступінь ліквідності і ризику	Низьколіквідні Високоліквідні	Використовується для цілей аналізу
8	Правова ознака	Права користування природними ресурсами і майном Права на винаходи та інші об'єкти інтелектуальної власності Права користування економічними, організаційними та іншими вигодами	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою відображення їх на рахунках обліку

Для цілей бухгалтерського обліку та аналізу необхідно класифікувати нематеріальні активи за видами. Рекомендується звести класифікацію нематеріальних активів до трьох груп: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення окремих видів діяльності і права на об'єкти інтелектуальної власності (рис. 5).

Право користування слід розглядати як елемент права власності на певне майно. До прав користування природними ресурсами належать права користування надрами, іншими ресурсами природного

середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище. Права користування природними ресурсами не є правом власності на ці ресурси. Вартість прав користування ніколи не збігається з вартістю самого об'єкта природних ресурсів.

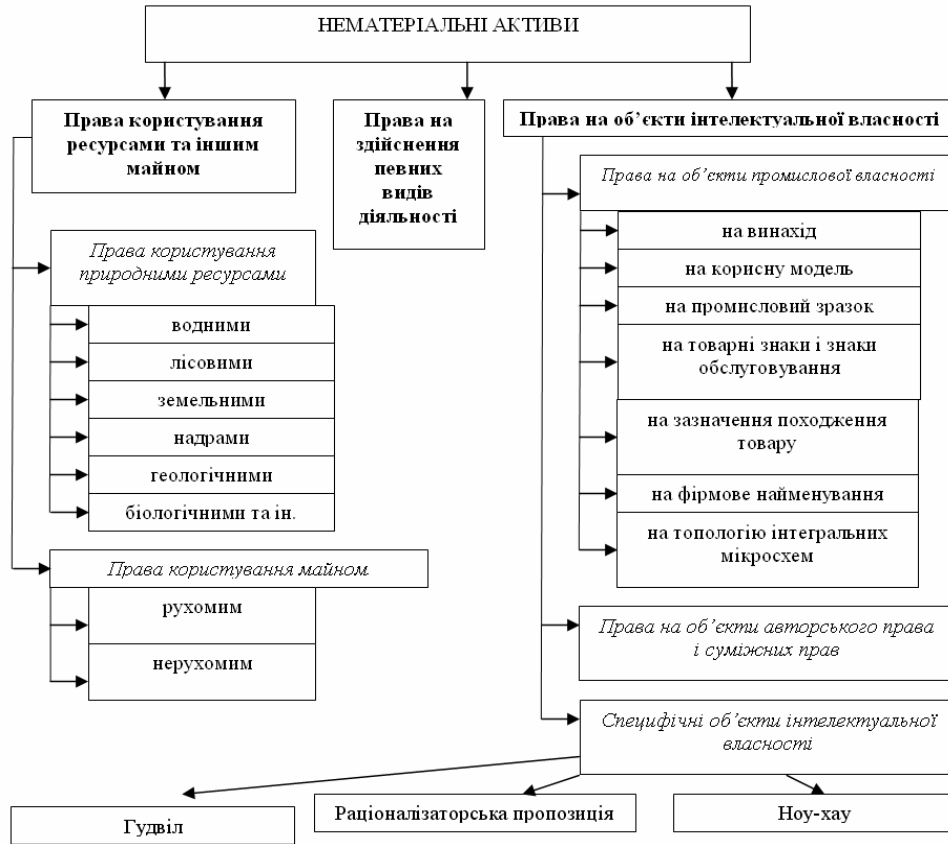


Рис. 5. Класифікація нематеріальних активів за видами

Права користування природними ресурсами виникають у суб'єктів підприємницької діяльності з моменту отримання ними спеціальних дозволів (ліцензій). Термін дії таких дозволів згідно зі ст.15 Кодексу України „Про надра” є необмеженим (постійним) і тимчасовим (до 20 років). Права користування майном являють собою права на користування земельною ділянкою, будівлею, права на оренду приміщень тощо.

Права на здійснення певного виду діяльності засвідчуються ліцензіями згідно із Законом України «Про ліцензування певних видів діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III, згідно з яким ліцензуванню підлягають 59 видів господарської діяльності Крім того, відповідно до Закону України "Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами" ліцензуванню підлягають два види господарської діяльності. Назви деяких видів діяльності в законі вказано досить загально. У такому разі потрібно ознайомитися з ліцензійними умовами провадження діяльності цих видів, де часто вказують, які саме операції, роботи та послуги належать до виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Серед об'єктів інтелектуальної власності центральне місце належить промисловій власності, до складу якої входить винахід, корисна модель, промисловий зразок, товарні знаки і знаки обслуговування, зазначення походження товару, фірмове найменування, топологія інтегральних мікросхем. Наступною складовою прав на об'єкти інтелектуальної власності є Права на об'єкти авторського права і суміжних прав. Авторські права – це особисті немайнові права і майнові права авторів та їх правонаступників, пов'язані зі створенням та використанням творів науки, літератури і мистецтва. Суміжні права – це права виконавців, виробників фонограм і відеограм та організацій мовлення. Загальний порядок регулювання особистих майнових і немайнових відносин викладено також у главах 36 і 37 Цивільного Кодексу України. При цьому для обліку особливо важливим є визначення об'єктів авторського права і суміжних прав. Специфічні об'єкти інтелектуальної власності, до яких належать „ноу-хау”, раціоналізаторські пропозиції, гудвіл, що є власністю підприємства, не мають спеціального правового захисту, чим і обумовлене їх об'єднання в дану групу. Порядок їх захисту визначається керівництвом підприємства. За розголошення інформації про „ноу-хау” та комерційні таємниці передбачена адміністративна або кримінальна відповідальність.

Таким чином дослідження питань класифікації нематеріальних активів дає змогу стверджувати про неоднозначність та різноманітність об'єктів нематеріальних активів. Тому було розроблено ознаки класифікації нематеріальних активів, які дозволяють групувати об'єкти нематеріальних активів залежно від

мети їх використання. Зокрема рекомендовано виділяти такі класифікаційні ознаки: термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, шляхи надходження, ступінь ліквідності, правова ознака. Особливого значення дані класифікаційні ознаки набувають при визнанні та формуванні первісної вартості активу, організації аналітичного обліку, розрахунку амортизації, при їх аналізі та за інших умов.

Для цілей бухгалтерського обліку та аналізу розроблено класифікацію нематеріальних активів за їх видами. Дана класифікація включає три групи об'єктів, які, в свою чергу, поділяються на підгрупи. Таке групування об'єктів нематеріальних активів дозволить дослідити структуру ресурсного потенціалу підприємства в частині нематеріальних активів; підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління нематеріальними активами; визначити ступінь впливу даного виду активів на результати діяльності підприємства.

### Література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334.
2. Закон України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг" від 15.12.1993 р. № 3689-ХІІ.
3. Закон України "Про охорону прав на промислові зразки" від 15.12.1993 р. № 3688-ХІІ.
4. Закон України "Про охорону прав на сорти рослин" від 21.04.1993 р. № 3116-ХІІ.
5. Закон України "Про авторське і суміжні права" від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ.
6. Закон України "Про науково-технічну інформацію" від 25.06.1993 р. № 3322-ХІІ.
7. Закон України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі" від 15.12.1993 р. № 3687-ХІІ.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163, зі змінами і доповненнями.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Мінфіну України №242 від 18.10.1999 р., зі змінами і доповненнями.

Надійшла 29.11.2009

УДК 657.1(477)

Н. В. ВАЛЬКОВА

Хмельницький національний університет

## СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТРУКТУРА ТА ФУНКЦІЇ

*Здійснено аналіз останніх досліджень та запропоновано структуру системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства, визначено основну її функцію та роль у процесі управління підприємством.*

*The last researches of the accounting system is analysed. The structure of the accounting system and the main function of this system in the management is presented.*

*Ключові слова: структура та функції системи бухгалтерського обліку.*

**Актуальність, мета та завдання дослідження.** „Хто володіє інформацією, той володіє світом” – вислів відомого британського фінансиста Натана Ротшильда. На сьогоднішньому етапі розвитку економіки та інформаційних технологій цей постулат став запорукою успіху не тільки у веденні бізнесу, а й в усіх сферах суспільного життя. Проте нас цікавить саме значення інформації в економічному просторі, тобто економічної інформації. Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на макро- та мікроекономічному рівнях.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання структури та функцій системи бухгалтерського обліку вивчалися такими вітчизняними вченими, як Бутинець Ф.Ф., Кірейцев Г.Г., Кузьминський Ю.А., Чумаченко М.Г., Сопко В.В., Голов С.Ф. та ін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Існує багато тлумачень поняття система, проте найгрунтовніше, на нашу думку, наступне „система — це відокремлена сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює деяку цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дозволяє їй виконувати в середовищі визначену функцію” [1, с.28]. Аналіз літературних джерел дозволяє класифікувати системи бухгалтерського обліку на макро- та мікросистему, тобто система бухгалтерського обліку розглядається на рівні держави та на рівні окремого підприємства. Кожна з них має свої ознаки та структурні елементи.

Макросистема бухгалтерського обліку складається з наступних елементів [2]:

- 1) система національних стандартів обліку;
- 2) облікова база і створений на її підставі план рахунків;
- 3) система організації бухгалтерського обліку в масштабах підприємства;