

Н. М. Проскуріна

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та оподаткування
Запорізький національний університет
м. Запоріжжя, Україна

Н. Ю. Марко

студентка
Запорізький національний університет
м. Запоріжжя, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ. ДОСЛІДЖЕННЯ НАУКОВЦІВ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ

Анотація. У статті розглянуто сутність поняття основні засоби та перелік нормативно-правового регулювання обліку основних засобів на підприємствах з концептуальною основою МСФЗ або П(С)БО.

Ключові слова: основні засоби, облік, класифікація, призначення, експлуатація, нормативні вимоги.

Постановка проблеми. Типовою групою матеріальних необоротних активів підприємств, які забезпечують виробництво товарів та умови для його здійснення, є основні засоби (далі – ОЗ). Від ефективного використання основних засобів залежить, як фінансовий, і майновий стан підприємства. Це зумовлює потреба у підвищенні якості облікової інформації, оперативності її отримання та повноти наданих відомостей для всіх рівнів користувачів.

Як економічна категорія «ОЗ – це засоби праці, які мають вартість і функціонують на підприємстві тривалий час у своїй незмінній споживній формі, а їхня вартість переноситься конкретною працею на вартість продукції та платні послуги частинами в міру спрацювання» [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних наукових дослідженнях вітчизняних вчених існує багато точок зору до трактування поняття «ОЗ», найтипівіші з яких наведено у таблиці 1. «Науковці, що досліджували це питання сформулювали власні визначення, спираючись на схожі ознаки ОЗ, критерії їх визначення» [1].

Отже, вітчизняні науковці найбільшу увагу приділяють таким критеріям ОЗ, як строк використання та знос разом з амортизацією. Їх можна поділити на тих, хто розглядає основні фонди як засоби праці та тих, хто визначає їх матеріальними активами підприємства. Деякі з науковців також згадують у своїх визначеннях про матеріальність, перенесення вартості на виготовлений продукт та незмінну речову форму, що, безумовно, є характерними для всіх ОЗ. Визначення «ОЗ» вітчизняних науковців та зарубіжних більшою мірою співпадають по своїй суті, проте мають різну форму подання.

Так, вчені Варрен К. С., Рив Д. М. та Дукас Д. І. надають у своєму підручнику наступне визначення: «ОЗ – це довгострокові або відносно постійні активи, такі як обладнання, машини, будівлі та земля» [8].

Стівен Браг наголошує, що «ОЗ – це елемент, термін корисного використання якого охоплює декілька звітних періодів і вартість якого перевищує певний мінімальний ліміт (так званий ліміт капіталізації)» [8].

Вчений Пітерсон Р. Х. у своїй книзі «Бухгалтерський облік ОЗ» перераховує три основні характеристики активу:

– він включає в себе ймовірну майбутню вигоду, яка передбачає здатність, окремо або в поєднанні з іншими активами, об'єднувати безпосередньо чи опосередковано з майбутніми чистими грошовими потоками;

– конкретний суб'єкт господарювання може отримати користь і контролювати доступ інших до нього;

– угода або інша подія, що породжує право суб'єкта господарювання або контроль над ним, вже відбулося [8].

Визначення терміну «ОЗ» окремими науковцями

№	Науковець	Визначення ОЗ
1.	Бутинець Ф.Ф.	«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» [1].
2.	Пиріжок С.Є.	«матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року» [2].
3.	Борисов А.Б.	«засоби праці виробничого та невиробничого призначення, характерною особливістю яких є участь в процесі виробництва тривалий час, у перебігу багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому відбувається поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється» [3].
4.	Ковальов Д.	«матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік» [4].
5.	Неміш Ю.В.	«вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг та іншої діяльності, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання» [5].
6.	Загородній А.Г.	«матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік» [6].
7.	Бойко В.М.	«сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення» [7].

Джерело: узагальнено автором на основі джерел [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7]

Отже, зарубіжні вчені перш за все в своїх працях вказують на матеріальність та строк використання ОЗ, як найголовніших характеристиках, тоді як деякі з них згадують і про вартісну межу, і про незмінну речову форму, а також отримання майбутніх вигід. Проте суттєва різниця між ними та вітчизняними науковцями в тому, що перші важливу увагу приділяють контрольованості ОЗ та моменту, коли цей контроль переходить до власника.

Метою статті є розкриття економічної сутності основних засобів та розбір нормативно-законодавчих вимог обліку основних засобів на підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняні підприємства у веденні бізнесу спираються на нормативні акти, що діють на території України та у всьому світі. У таблиці 2 наведено, як поняття «ОЗ» розкривається у вищезазначених документах. Вартісна межа віднесення матеріального активу підприємства до складу ОЗ: до 2020 р. ця межа була на рівні 6 000 грн., а з 23 травня 2020 р. до складу ОЗ потрапляють необоротні активи вартістю більше 20 000 грн.

В якості удосконалення теорії обліку ОЗ можна сформулювати комплексне визначення даного терміну, яке б охоплювало всі істотні ознаки ОЗ. Таким чином, ОЗ – це матеріальні активи контрольовані підприємством з метою отримання майбутніх економічних вигід, які мають вартість, що поступово переноситься на вартість виготовленої продукції у міру зносу, а також речову форму, яка не змінюється при використанні у діяльності підприємства, строк використання яких більше одного року.

Критерії визнання ОЗ аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, та доповнюються спеціальними, характерними лише для даного виду активів підприємства. Такі критерії наведені на рисунку 1. Відповідно до діючої типової класифікації ОЗ «групуються за їх функціональним призначенням, галузями, речовим натуральним характером і видами, за використанням і належністю. За функціональним призначенням розрізняють виробничі ОЗ, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню. За галузями народного господарства ОЗ розподіляються на: промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, зв'язок тощо. У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку ОЗ промислових підприємств розподіляються на промислово-виробничі, виробничі ОЗ інших галузей народного господарства і невиробничі» [1].

Визначення терміну «ОЗ» у нормативно-правових актах

№	Джерело	Визначення ОЗ
1.	П(С)БО 7 («Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92»[9])	«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 інших функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року» [9].
2.	Податковий кодекс України	«матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [10].
3.	МСБО 16 («Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 1 січня 2012 року»[11])	«матеріальні об'єкти, що їх: – утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного періоду» [11].
4.	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі»[12]	«матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві (діяльності) або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [12].

Джерело: узагальнено автором на основі джерел [10, 11, 12, 13]



Рис. 1. Критерії визнання основних засобів

«До виробничих ОЗ належать: будови, споруди, передавальні пристрої, машини і устаткування, робочі машини і обладнання, вимірвальні й регулюючі прилади, лабораторне устаткування, обчислювальна техніка, інші машини і обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, меліорація земель і водойми та інші ОЗ» [4].

«Невиробничі ОЗ безпосередньо не беруть участі у процесі виробництва. До невиробничих ОЗ належать: будови і споруди житлово-комунального та культурно-побутового призначення, транспортні засоби, обладнання, інструменти та інші ОЗ невиробничого призначення для обслуговування житлових, комунальних та культурно-побутових потреб населення» [4].

«За використанням ОЗ поділяються на діючі (всі ОЗ, що використовуються у господарстві), недіючі (ті, що використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів), запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві і призначене для заміни об'єктів ОЗ). Істотне значення в обліку ОЗ має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані» [9].

«Власні засоби можуть складатися із статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, коштів амортизаційного фонду, спеціальних фондів» [9].

«Залежно від характеру, стану ОЗ, часу оцінки розрізняють такі види вартості за П(С)БО 7: первісна вартість, переоцінена вартість, залишкова вартість, справедлива вартість, вартість, яка амортизується, та ліквідаційна вартість» [9].

«Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки. Як переоцінена вартість (вартість їх відтворення в сучасних умовах і цінах) може виступати експертна оцінка ОЗ, здійснена незалежними експертами.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу ОЗ» [11].

Справедлива вартість – «ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі. Під справедливою вартістю ОЗ розуміється вартість ОЗ, котру може бути отримано в операціях обміну між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Згідно з додатком до П(С)БО 19 (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163) справедлива оцінка ОЗ визначається таким чином» [11]:

- «земля і будівлі – ринкова вартість;
- машини і обладнання – ринкова вартість або переоцінена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки;
- інші ОЗ – переоцінена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки» [11].

«Як ринкова вартість, можуть бути використані дані про біржову вартість, дані прайс-листів тощо. Таке твердження ґрунтується на принципі обачливості, згідно з яким методи оцінки, застосовувані в бухгалтерському обліку, мають запобігати завищенню оцінок активів» [1].

Вартість, яка амортизується, – «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [2].

Ліквідаційна вартість – «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [1].

Балансова вартість – це «сума, за якою актив включається до Балансу після вирахування будь-якої суми нарахованого зносу (амортизації)» [1]. Відповідно до П(С)БО 7 у визначенні ОЗ присутнє поняття «використовуються для здійснення соціально-культурних функцій, що дозволяє говорити про те, що ОЗ не виробничого призначення належать до ОЗ для цілей фінансової звітності» [1].

Проте при організації бухгалтерського обліку підприємство спирається на класифікацію, представлену П(С)БО 7, яка покладена в основу поділу ОЗ у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Ця класифікація наведена у таблиці 3.

Інформація про ОЗ знаходить відображення в різних формах звітності. Так у першому розділі Звіту про фінансовий стан «Необоротні активи» за статтею «ОЗ» (рядок 1010) відображається вартість власних і отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, що включені до складу ОЗ відповідно до П(С)БО 7, вартість ОЗ, отриманих у довірче управління, на праві господарського відання або праві оперативного управління, а також вартість інших необоротних матеріальних активів. До підсумку Балансу ОЗ включаються за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю (відображається дебетове сальдо субрахунків 101-109 та рахунку 11) і сумою зносу (кредитове сальдо субрахунків 131 та 132) [7].

За статтею «Інвестиційна нерухомість» (рядок 1015) відображають вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до П(С)БО 32 (дебетове сальдо субрахунку 100). В цій статті наводиться вартість власних або орендованих на умовах фінансової оренди земельних ділянок, будівель,

споруд, розташованих на землі, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Таблиця 3

Класифікація ОЗ у бухгалтерському обліку

Номер субрахунку	Назва субрахунку	Призначення субрахунку
100	Інвестиційна нерухомість	облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101	Земельні ділянки	облік земельних ділянок. «Земельні ділянки не є об'єктом для нарахування амортизації, оскільки їх вартість з часом не змінюється. Якщо земельна ділянка отримується одночасно з об'єктом нерухомості, то слід окремо обліковувати нерухомість і земельну ділянку» [9]
102	Капітальні витрати на поліпшення земель	облік капітальних вкладень на поліпшення земель. «До таких поліпшень можуть бути віднесені витрати на меліорацію, іригацію, осушення, збагачення й інші види поліпшень природних властивостей ґрунту земельної ділянки» [9]
103	Будинки та споруди	облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель» [9]
104	Машини та обладнання	«облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються, меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, рацій, іншого конторського обладнання, устаткування та приладдя до них» [9]
105	Транспортні засоби	
106	Інструменти, прилади та інвентар	
107	Тварини	«облік довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, наприклад, службові собаки, коні тощо» [9]
108	Багаторічні насадження	обліковуються довгострокові біологічні активи, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю. «Зокрема, тут обліковують озеленювальні та декоративні насадження, що потрапляють за вартісним критерієм до складу ОЗ» [9]
109	Інші ОЗ	облік руху і наявності інших ОЗ, що не відображені на субрахунках № 101-108

Джерело: узагальнено автором на основі джерела [9]

У Звіті про власний капітал по статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» (рядок 4111) наводяться дані, які відображають суму зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) ОЗ і нематеріальних активів, переоцінених відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8.

«Окремим елементом річної фінансової звітності є Примітки, в яких розкривається облікова політика підприємства та інформація щодо окремих елементів фінансових звітів. Вимоги до розкриття інформації про ОЗ в Примітках до фінансової звітності визначені у П(С)БО 7» [1].

«Інформація про ОЗ підприємства розкривається у другому розділі Приміток до річної звітності, який має відповідну назву. У ньому рядки відповідають субрахункам рахунку 10 «ОЗ» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи». «У табличній формі розшифровують інформацію про первісну вартість і амортизацію ОЗ, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів на початок року, зміну їх вартості протягом року, а також розраховують їх вартість і знос на кінець року» [9]. Тобто в цьому розділі розкривають інформацію, наведену в рядках 1010-1017 Звіту про фінансовий стан.

Окремо у Примітках до річної фінансової звітності наводяться дані щодо капітальних інвестицій підприємства у третьому розділі форми. «У цьому розділі розкривають інформацію про суми капітальних інвестицій, тобто витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, здійснених за рік (графа 3), із зазначенням балансової вартості таких інвестицій на кінець року (графа 4). Рядки цього розділу відповідають субрахункам рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і слугують для розшифровки показника рядка 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» Звіту про фінансовий стан» [1].

При організації обліку ОЗ керуються наступними законодавчими та нормативними документами:

– Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від № 996-XIV 16.07.1999 р.;

- Методичні рекомендації з бухгалтерському обліку ОЗ, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р.;
- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.1995 р.;
- П(С)БО 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р.;
- МСБО 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р.;
- П(С)БО 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 181 від 28.07.2000 р.;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999 р.;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Досягнення розуміння сутності поняття основних засобів є першим важливим завданням бухгалтерів в процесі діяльності кожного підприємства. На цю тему проведено велику кількість досліджень як зарубіжних так і вітчизняних вчених. Проте процес бухгалтерського обліку основних засобів вимагає чіткого дотримання нормативно-правових вимог, задля досягнення дійсних фінансових результатів та ефективного прийняття управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець. Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Житомир, 2013. 672 с.
2. Пиріжок С. Є. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів / Економічні науки. Київ, 2012. № 1(59) С. 160-162.
3. Борисов А. Б. Великий економічний словник : підручник / Книжковий світ. Київ, 2005. 894 с
4. Ковальов Д. Як амортизуються основні фонди в податковому обліку / Все про бухгалтерський облік. Київ, 2006. № 31. С. 27-29.
5. Неміш Ю. В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Аграрна економіка. Київ, 2012р. № 3-4. С. 181-187
6. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / Київ : Знання, 2007. 1072 с.
7. Бойко В. М. Бізнес: словник-довідник / Київ : Україна, 2008. 565 с.
8. Raymond H. Peterson. Accounting for Fixed Assets : textbook. New York : John Wiley & Sons, Inc., 2002. 219 p.
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ N 92 від 27.04.2000 р. МФУ : П(С)БО 7 «Основні засоби». (дата оновлення : 27.05.2022) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення : 25.09.2022).
10. Податковий кодекс України (ПКУ) № 2755-VI від 2.12.2010 року. Відомості Верховної Ради України. (дата оновлення : 03.09.2022) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення : 25.09.2022).
11. Про бухгалтерський облік : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» від 01.01.2012 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014?find=1&text=%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D1%96%D1%81%D0%BD%D0%B0#n33. (дата звернення : 25.09.2022 р.).
12. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» № 568 від 18.05.2012 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#Text> (дата звернення : 25.09.2022).

N. Proskurina, N. Marko, Economic essence of fixed assets. Research of scientists and regulatory acts. – Article. Summary. The essence of the concept of fixed assets and the list of legal regulation of fixed assets accounting at enterprises with the conceptual basis of IFRS or P(S)BO. Comparison of the requirements of Accounting Regulations (standards) and International Financial Reporting Standards.

Key words: *fixed assets, accounting, classification, purpose, operation, regulatory requirements.*