

КЛАСИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

Проаналізовано існуючі підходи до класифікації основних засобів та уточнено класифікаційні ознаки для цілей нарахування амортизації

Постановка проблеми. Основні засоби – це об'єкт обліку, який займає значну частку в активах промислових підприємств та відіграє важливу роль в господарській діяльності.

Питання класифікації основних засобів для цілей нарахування амортизації залежить від правильного аналізу її сутності та від структури Плану рахунків, зокрема рахунку 10 “Основні засоби”. Крім того, вибір того чи іншого методу амортизації основних засобів в значній мірі залежить від їх правильної класифікації.

Мета дослідження. Проаналізувати існуючі підходи до класифікації основних засобів, з метою уточнення ознак класифікації основних засобів для цілей нарахування амортизації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Питаннями класифікації основних засобів займалися: А.А. Белоусов, М.І. Бондар, О.П. Гаценко, О.М. Десятнюк, В.М. Диба, С.М. Євтушенко, В.В. Жук, М.М. Зюкова, Л.О. Леонова, Б.М. Мізюк, О.Ю. Омельченко, М.В. Півторак, В.С. Семейон, С.В. Стахурська, С.В. Хома, А.В. Янчев та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. 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 промислове підприємство, а в подальшому розширювати свою діяльність. На даний час існує значна кількість підходів до класифікації основних засобів, що свідчить про актуальність та проблемність обраної теми дослідження. Враховуючи мету нашого дослідження, уточнені ознаки класифікації повинні враховувати цілі ведення бухгалтерського обліку.

Отже, для виділення класифікаційних ознак розглянемо саму її суть, значення та правила побудови.

Зазначимо, що терміном “класифікація” визначають принаймні три різні речі: процедуру побудови класифікації, побудовану класифікацію і процедуру її використання [1, с. 6].

Якими специфічними рисами повинна володіти ознака, яку слід покласти в основу класифікації?

Перша вимога до ознаки полягає в тому, щоб деяка спеціально підібрана множина його значень забезпечувала розчленування всієї сукупності досліджуваних об'єктів на “природні” класи, тобто такі підмножини, елементи яких володіють приблизно однаковими наборами всіх суттєвих властивостей [1, с. 18].

Друга вимога, яка зазвичай висувається до основи класифікації, – бути зручним у застосуванні. Отже, друга вимога до основи класифікації – це забезпечення легкості діагнозу [1, с. 20].

Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх зношеності в розрізах, що відповідають потребам керівництва підприємства.

Відповідно до цього можемо відмітити, що саме класифікація основних засобів буде впливати на облікове відображення нарахування амортизації на основні засоби.

В СРСР існувала система класифікацій основних засобів для цілей нарахування амортизації, де було детально розписані об'єкти основних засобів відповідно до груп.

Протягом 1954-1997 рр. система класифікації основних засобів для цілей нарахування амортизації змінювалась двічі – в 1971 р., 1987 р., причому деякі зміни були дуже суттєвими. Як зазначає І.Б. Воскобойніков, їх неадекватний облік при співставленні видової структури основних засобів в різні періоди призводив до суттєвих викривлень в змістовних висновках, особливо при аналізі довгострокових тенденцій [2, с. 12].

Кожен з трьох діючих класифікаторів в період, що розглядається, відповідає на три питання. По-перше, за яким принципом вони поділяються на виробничі і невиробничі (табл. 1). По-друге, яким чином основні засоби підприємства відносяться до визначеної галузі чи виду діяльності. По-третє, як вони пристосовуються до конкретного виду – будинкам, спорудам, машинам і обладнанню, транспорту та ін. [2].

Таблиця 1. Принципи поділу основних засобів на виробничі та невиробничі (узагальнено на основі [2])

<i>Класифікатор</i>	<i>Поняття</i>	<i>Характеристика виробничих основних засобів</i>	<i>Характеристика невиробничих основних засобів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
КОЗ 1954	Основні засоби в обліку і звітності розподіляються на виробничі і невиробничі	До виробничих основних засобів відносяться засоби праці, які цілком і багаторазово приймають участь в процесі відтворення і які при цьому продовжують зберігати свою натуральну форму, зношуються поступово і переносять свою вартість на продукт частинами по мірі зношування	До невиробничих основних засобів відносяться будинки, споруди та інші предмети довгострокового користування, призначені для обслуговування населення і невиробничих установ і організацій, що зберігаються в процесі використання свою натуральну форму, зношуються поступово і втрачають свою вартість частинами по мірі зношування. Невиробничі засоби безпосередньо не приймають участь в процесі виробництва, але є необхідною умовою суспільного виробництва
КОЗ 1971	Основні засоби народного господарства представляють собою сукупність вироблених суспільним шляхом матеріально-речових цінностей, діючих в незмінній натуральній формі протягом довготривалого періоду часу і втрачаючих свою вартість частинами	Виробничі основні засоби функціонують в сфері матеріального виробництва, неодноразово приймають участь в процесі виробництва, зношуються поступово і переносять свою вартість на створюваний продукт частинами, по мірі зношування	Невиробничі основні засоби функціонують в галузях невиробничої сфери. Вони приймають участь в процесі виробництва і призначені для цілей невиробничого споживання. Невиробничі основні засоби в процесі їх використання зношуються поступово і втрачають свою вартість частинами, по мірі зношування

Продовження табл. 1

1	2	3	4
ЗКОЗ 1987	...основні засоби... представляють собою сукупність вироблених суспільною працею матеріально-речових цінностей, діючих в незмінній натуральній формі протягом довгострокового періоду і втрачають свою вартість частинами	Виробничими основними засобами є засоби праці, що функціонують в сфері матеріального виробництва, що неодноразово приймають участь у виробництві матеріальних благ і що зберігають при цьому свою натуральну форму, зношуються поступово і переносять свою вартість на суспільний продукт, що створюється частинами у вигляді амортизаційних відрахувань	Невиробничими є основні засоби, що не приймають участь безпосередньо в процесі виробництва і призначені для цілей невиробничого споживання

Отже, як видно з табл. 1 в 1954-1997 рр. підходи до класифікації основних засобів змінювалися 3 рази.

Так, до 1 січня 1971 р. для підприємств промисловості діяла "Типова класифікація основних фондів (основних засобів) народного господарства СРСР (без колхозів)" затверджена ЦСУ СРСР 31 липня 1954 р. (КОЗ 1954). Класифікація основних засобів здійснювалась за галузями народного господарства у відповідності з діючими галузевим класифікатором (КОФ 1954, с. 7-8) [2, с. 12].

З 1 січня 1971 р. Замість діючого був введений новий єдиний класифікатор основних фондів, затверджений ЦСУ СРСР 30 квітня 1970 р. (КОЗ 1971). В новому класифікаторі описання процедури галузевої класифікації основних фондів дано більш детально.

В Загальносоюзному класифікаторі основних фондів, затвердженому 17 вересня 1987 р. (ЗКОЗ 1987), прямих наказів для здійснення галузевої класифікації не міститься. Однак застосування детального кодування активів за допомогою шестизначних кодів, що враховує спеціалізоване технологічне призначення дозволяло вирішувати це завдання більш суворо, чим раніше [2, с. 20].

В цей період принцип щодо поділу основних засобів на виробничі та невиробничі змінився. Так, в класифікаторі основних засобів 1954 р. до виробничих основних засобів відносилися засоби праці, які цілком приймали участь в процесі відтворення, в класифікаторі основних засобів як 1971 р., так і 1987 р. до виробничих основних засобів відносилися засоби, які функціонували в сфері матеріального виробництва та неодноразово приймали участь в процесі виробництва.

Щодо віднесення основних засобів до невиробничих, то в КОЗ 1954 р. до них відносили основні засоби, призначені для обслуговування населення і невиробничих установ. В КОЗ 1971 р. невиробничими основними засобами називали засоби, які функціонували в галузях невиробничої сфери та приймали участь в процесі виробництва і призначені для цілей невиробничого споживання. В ЗКОЗ 1987 р. невиробничі основні засоби – це засоби, які не приймають участі безпосередньо в процесі виробництва і призначені для цілей невиробничого споживання.

Зміна видової структури основних засобів відповідно до зміни класифікаторів, які діяли в 1954-1997 рр. представлена в таблиці 2.

Таблиця 2. Зміни класифікації видової структури основних засобів в 1954-1997 рр. [2, с. 22-23]

1	КОФ 1954 (затв. ЦСУ СРСР 31.07.1954)	КОФ 1971 (введений с 01.01.1971)	ЗКОФ 1987 (затв., введ. с 17.09.1987)
2	Вид/*група/**підгрупа	Вид/*група/**підгрупа	Клас /*підклас /**група
3	– Будинки – Споруди – Передавальні пристрої – Машини і обладнання (МО) – Силові МО – Робочі МО – Автоматичні МО – Вимірювальні і регулюючі пристрої і лабораторне обладнання – Інші машини і обладнання – Інструмент – Виробничий інвентар і приналежності – Транспортні засоби (засоби пересування) – Господарський інвентар – Худоба робоча і продуктивна та інші тварини, птиця і пчолосім'ї – Багаторічні насадження – Меліорація землі і водоймище (без споруд)	– Будинки – Споруди – Передавальні пристрої – Машини і обладнання (МО) *Силові МО *Робочі МО *Вимірювальні і регулюючі пристрої і лабораторне обладнання *Обчислювальна техніка *Інші МО – Автоматичні МО – Інструмент – Виробничий інвентар і приналежності – Транспортні засоби (засоби пересування) – Господарський інвентар – Робоча і продуктивна худоба – Багаторічні насадження – Капітальні витрати з поліпшення земель (без споруд) – Інші основні фонди	– Будинки – Споруди – Передавальні пристрої – Машини і обладнання (МО) *Енергетичні (силові) МО * Робочі МО *Інформаційні МО **Обладнання електрозв'язку **Вимірювальні і регулюючі пристрої і лабораторне обладнання **Засоби обчислювальної техніки **Обладнання театральньо-сценічне і кінопроекційне – Транспортні засоби – Інвентар виробничий і господарський – Худоба робоча і продуктивна – Багаторічні насадження – Інші основні фонди

Примітка:

- Діючі в 1954-1997 рр. класифікатори основних засобів.
- Найменування і позначення найбільш великих угруповань ієрархічної структури класифікаторів.
- Ієрархічна структура класифікаторів.

На даний час в Україні відповідно до Наказу Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації з 1997 р. діє Державний класифікатор основних фондів (табл. 3).

Таблиця 3. Класифікація основних фондів відповідно до Державного класифікатора основних фондів [3]

Код КОФ	Назва
1	2
100000	Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої
110000	Будинки, будівлі
120000	Будівлі промислові і спеціальні та інженерні споруди
130000	Пристрої передавальні
200000	Транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі; меблі, офісне обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичного оброблення інформації
210000	Засоби транспортні, включаючи вантажні та легкові автомобілі
220000	Меблі, офісне обладнання
230000	Прилади та інструменти побутові електромеханічні
240000	Інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичного оброблення інформації
300000	Інші основні фонди, що не ввійшли до груп 1 та 2, включаючи сільськогосподарські машини та знаряддя, робочу і продуктивну худобу, багаторічні насадження
310000	Машини та устаткування
320000	Худоба робоча та продуктивна

Продовження табл. 3

1	2
330000	Насадження багаторічні
340000	Інші основні фонди, ніде не класифіковані

В даній таблиці представлено три групи основних засобів:

– Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої;
 – Транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі; меблі, офісне обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичного оброблення інформації;

– Інші основні фонди, що не ввійшли до груп 1 та 2, включаючи сільськогосподарські машини та знаряддя, робочу і продуктивну худобу, багаторічні насадження.

Така класифікація зумовлена законодавчо закріпленою в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” [4] класифікацією основних засобів для цілей нарахування амортизації в податковому обліку, хоча в податковому законодавстві і відбулися деякі її зміни. У 2002 р. Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [5] було додано ще четверту групу основних фондів та внесено зміни до другої групи. Таким чином, після 2002 р. до другої групи належали: 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; до групи 4: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп’ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

В Податковому кодексі (введення якого відмінило дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”) представлена класифікація основних засобів (табл. 4), яка після його прийняття, наближена до бухгалтерського обліку. Податковий кодекс разом з класифікацією основних засобів регламентує мінімально допустимі строки їх корисного використання.

Таблиця 4. Класифікація груп основних засобів для цілей нарахування амортизації та мінімально допустимі строки їх корисного використання відповідно до Податкового кодексу України [6]

Групи	Строки використання (років)
1	2
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі, споруди,	20
передавальні пристрої	15
група 4 – машини та обладнання	10
з них:	5
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2

Продовження табл. 4

1	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Класифікація, зазначена в Податковому кодексі має наближений характер до П(С)БО 7 “Основні засоби”. Так, в Податковому кодексі виділено 9 груп основних засобів та 7 груп інші необоротних активів. Завдяки тому, що класифікація прийнята в Податковому кодексі України була наближена до П(С)БО 7 “Основні засоби”, стало можливим скорочення відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком. Податковим кодексом України також встановлені обмеження щодо методів амортизації основних засобів. Наприклад, метод прискороного зменшення залишкової вартості, застосовується лише при нарахуванні амортизації до об’єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

Амортизація об’єктів груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату), нараховується за прямолінійним та виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням керівника підприємства у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об’єкта в розмірі 100 відсотків його вартості. На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується.

На рівні підприємства вважаємо за доцільним, для цілей нарахування амортизації, розглядати класифікаційні ознаки представлені на рис. 1.

За *призначенням* основні засоби поділяють на виробничі та невиробничі основні засоби. Дана ознака впливає на податковий облік основних засобів, відповідно до якого амортизація на основні засоби виробничої сфери буде нараховуватися щомісяця та зменшувати прибуток до оподаткування. Амортизація на основні засоби невиробничої сфери нараховуватися не буде.

За *ступенем використання* основні засоби поділяються на діючі (в експлуатації), тобто ті, що безпосередньо приймають участь у господарській діяльності підприємства. Такі основні засоби обліковуються на рахунку 10 “Основні засоби” та амортизаційні відрахування на які здійснюються щомісяця. Основні засоби в запасі обліковуються на субрахунку 151 “Капітальне будівництво” або 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” та не підлягають амортизації. Для здійснення реконструкції та технічного переоснащення об’єкт основного засобу переводиться до складу рахунку 15 “Придбання (виготовлення) основних засобів” та додатково на цей рахунок списуються витрати на ремонт. Під час здійснення ремонту нарахування амортизації припиняється. Під час консервації основних засобів (тобто їх довгострокового (але не більш як три роки) зберігання на підприємстві у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування) амортизація не нараховується.

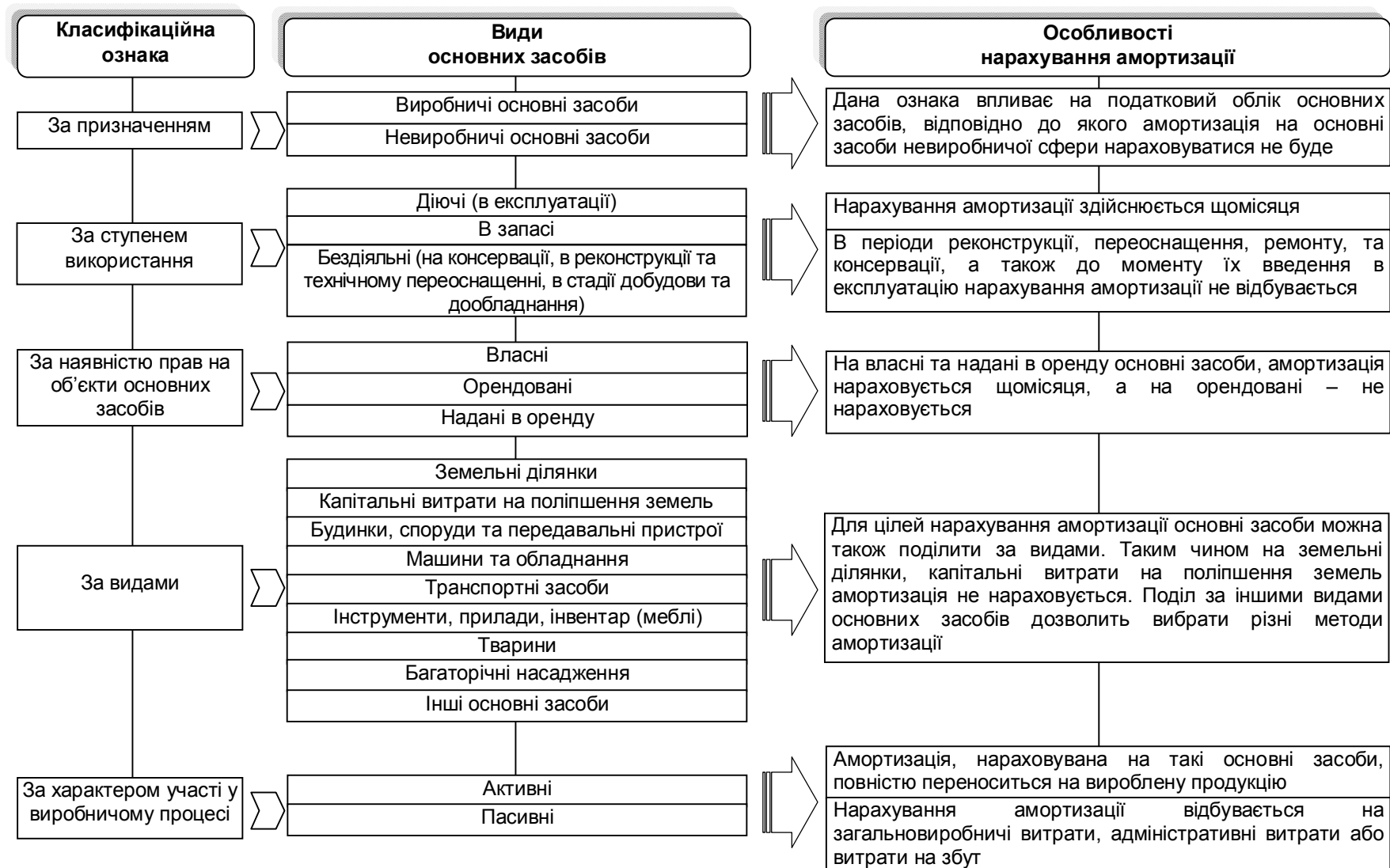


Рис. 1. Класифікація основних засобів

За наявністю прав на об'єкти основних засобів виділяють власні, орендовані та надані в оренду основні засоби. На власні, тобто на ті основні засоби щодо яких підприємство має право власності та на надані в оренду, амортизація на підприємстві нараховується щомісяця, а на орендовані (залучені основні засоби або отримані підприємством у користування) – не нараховується.

Для цілей нарахування амортизації основні засоби необхідно також поділяти за видами. Так, на земельні ділянки амортизація не нараховується. Поділ за іншими видами основних засобів дозволить вибрати різні методи амортизації.

За характером участі у виробничому процесі виокремлюють активні та пасивні основні засоби. Амортизація, яка буде нараховуватися на активні основні засоби, повністю переноситиметься на вироблену продукцію формуючи її вартість, тобто виникатимуть виробничі витрати. Нарухування амортизації на пасивні основні засоби відбувається на загальновиробничі, адміністративні витрати або витрати на збут (в дебет 91, 92, 93 рахунку).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, дослідивши зміни класифікації основних засобів, що існували в 1970-2011 рр., нами було уточнено класифікацію основних засобів, яка має вплив на особливості нарахування амортизації.

Уточнена класифікація основних засобів підприємства дозволить розмежувати їх для цілей нарахування амортизації в податковому та фінансовому обліку та надасть можливість представляти більш ґрунтовну і розгорнуту інформацію управлінському персоналу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке [монография] / Розова С.С.; ответственный редактор к.ф.н. Л.С. Сычева. – Новосибирск: Издательство “НАУКА”, 1986. – 224 с.

2. Воскобойников И.Б. Систематизация официальных публикаций показателей основных фондов российской экономики на приеме промышленности в 1970-2004 гг.: Препринт WP2/2009/04 / И.Б. Воскобойников, Е.В. Дрябина. – М.: Изд. дом Государственного университета. Высшей школы экономики, 2009. – 64 с.

3. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації “Щодо затвердження Державного класифікатора України “Класифікація основних фондів” № 507 від 19.08.97 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0507217-97>

4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” Затверджений Верховною Радою України: [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>

5. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” Затверджений Верховною Радою України N 349-IV від 24.12.2002: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.101.6&nobreak=1>

6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua/document/279147/kodeks.rar>