

УДК 657/656.2

*Ірина Кудіна  
Наталія Коркушко*

**ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ  
В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ  
НА ПРИКЛАДІ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ**

*У статті розглядаються особливості класифікації основних засобів в умовах ринкової економіки на прикладі залізничного транспорту для оптимізації їх структури.*

*Ключові слова: основні засоби, класифікація основних засобів, залізничний транспорт.*

*В статье рассматриваются особенности классификации основных средств в условиях рыночной экономики на примере железнодорожного транспорта для оптимизации их структуры.*

*Ключевые слова: основные средства, классификация основных средств, железнодорожный транспорт.*

*In article features classification of fixed assets in a market economy for example railroad transport to optimize their structure.*

*Keywords: fixed assets, classification of fixed assets by railway transport.*

**Постановка проблеми.** Сучасний етап ринкової економіки характеризується відповідними механізмами та процесами, змінами у структурі та формах власності, організації та управлінні виробництвом, розподілі та споживанні. Забезпеченість підприємства конкурентноспроможними, сучасними засобами праці залежить від правильного та раціонального ведення обліку основних засобів, тому виникає необхідність якимось чином групувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи. У зв'язку з цим, зростає роль і значення класифікації основних засобів як важливої складової їх раціонального обліку. Наразі для кожного виду економічної діяльності, враховуючи його специфіку, класифікація основних засобів конкретизується. Гнучкість нормативно-правового забезпечення, численні зміни правової бази сприяли плутанині у класифікації основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком основних засобів. Вищенаведене зумовлює актуальність теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам обліку основних засобів, зокрема, питанням їх класифікації, присвячено багато наукових праць вітчизняних учених, серед яких роботи Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Гаврись М. О., Голов С. Ф., Домбровської Н. Р., Кірейцева Г. Г., Корягіна М. В., Огійчука Н. Ф., Кузьмінського А. М., Леня В. С., Макаренка М. В., Нападовської Л. В., Сопко В. В., Ткаченко Н. М., Цветова Ю. М., Чебанової Н. В., Янчева Л. М.

© Кудіна І. О., Коркушко Н. І., 2012

Проте, незважаючи на наявні багаторічні напрацювання та науковий досвід з питань класифікації основних засобів, ще досить багато у цій сфері залишилося невирішеним та потребує, на наш погляд, подальшого вивчення, дослідження й вдосконалення.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Найскладнішою проблемою у дослідженні особливостей класифікації основних засобів є її вибір залежно від специфікації підприємства. Існує багато підходів щодо класифікації основних засобів. Кожен з них має як переваги, так і обмеження. Пошук більш досконалого залишається актуальною проблемою.

**Метою статті** є дослідження особливостей класифікації основних засобів в умовах ринкової економіки на прикладі залізничного транспорту.

**Викладення основного матеріалу.** Основні засоби складають основу матеріально-технічної бази більшості підприємств, адже саме вони мають найбільшу питому вагу у структурі активів підприємства. Відповідно, управлінські рішення щодо наявності та руху основних засобів мають значний вплив на загальні показники діяльності підприємства. Зважаючи на вищезазначене, серед проблем обліку основних засобів, які потребують вирішення, є дослідження класифікації необоротних матеріальних активів. Так, роль основних засобів у процесі виробництва, особливої їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів.

Питання класифікації стосується методології бухгалтерського обліку, яка знаходиться в постійному розвитку, розробляючи нові підходи.

З метою ведення обліку основних засобів і складання звітності, планування їх відтворення, проведення переоцінок та інвентаризацій на практиці необхідно якимось чином згрупувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи, тобто класифікувати. Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно однорідні групи [2]. Вона забезпечує досягнення певної мети в аналізі, інтерпретації та наданні корисної облікової інформації.

Класифікація дає можливість задовольняти потреби в інформації про основні засоби підприємств як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Вперше розмежування активів на основні засоби зустрічається у працях Французької школи на чолі з А. Гільбо та Е. Леоте, які вважали, що актив включає основні засоби, оборотні засоби, витрачені засоби (вкладені в незакінчені процеси), засоби у дебіторів і збитки. Вже у XVII-XX ст. Матьє де Ла Порт запропонував класифікацію рахунків, при цьому виділяв групу майнових або власності. Група майнових рахунків виконувала специфічну господарську функцію управління ресурсами в середині підприємства.

У XIX-XX ст. Вейцман Рахміль Якович (1870-1936 рр.) всі частини активу розбивав на дві групи: засоби у фазі виробництва та засоби у фазі обігу, та групував актив на основні засоби, засоби в обігу, засоби поза обігом [9]. У табл. 1 подані основні класифікаційні ознаки та відповідні групи основних засобів.

Автор статті «Економічна сутність основних засобів та їх класифікація» Н. Домбровська зазначає, що орієнтація класифікації на загальних для усіх видів економічної діяльності ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі – має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку [7].

## ЗАЛІЗНИЧНИЙ ТРАНСПОРТ

До власних основних засобів відносяться ті, які належать певному підприємству. Орендовані основні засоби не належать певному підприємству, однак на підставі договору оренди використовуються в її господарській діяльності.

Таблиця 1. Класифікація основних засобів \*

№ з/п	Ознака класифікації	Групи основних засобів
1	За функціональним призначенням	- виробничі; - невиробничі
2	За галузевою ознакою	- промислові; - галузеві; - сільськогосподарські
3	За використанням	- діючі; - недіючі; - в запасі
4	За належністю	- власні; - орендовані
5	За натурально-матеріальним складом, що використовується як умова визнання активу – надходження економічних вигод	- згідно з нормами П(с)БО 7 «Основні засоби»

\* Джерело: досліджено на підставі літератури [8]

До діючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в експлуатації, у тому числі ті, які тимчасово не використовуються або здані в оренду іншим підприємствам на договірних засадах. До недіючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в резерві (в запасі, на складі).

За функціональним призначенням та видом діяльності (виробнича, комерційна, банківська) основні засоби поділяють на два види – виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби є знаряддями праці, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або якимось чином сприяють його здійсненню та багаторазово беруть участь у виробничих циклах, що повторюються. До невиробничих основних засобів належать ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у основній діяльності, а призначені для обслуговування потреб, вони функціонують тривалий час [7].

Щирська О. В. додає до типових класифікаційних ознак за характером участі у виробничому процесі відповідно активні та пасивні основні засоби [11].

За галузями діяльності основні виробничі засоби поділяються на такі, які використовуються у промисловості, будівництві, сільському господарстві, транспорті, зв'язку та ін. Для кожного виду економічної діяльності, враховуючи його специфіку, класифікація основних засобів за натуральним складом, виробничим призначенням конкретизується. Так і на залізничному транспорті є свої особливості класифікації основних засобів.

Залізничний транспорт є одним з фундаментальних видів економічної діяльності України, що забезпечує її внутрішні та зовнішні транспортно-економічні зв'язки і потреби населення в перевезеннях. Ефективне функціонування залізничного транс-

порту пов'язане з вдосконаленням його організаційної структури, основних засобів та рухомого складу, впровадженням новітніх технологій.

Планом рахунків, затвердженим наказом Укрзалізницівід 19.01.2000 р. № 17-Ц [10], введені субрахунки другого та третього порядку, які дозволяють значно розширити класифікацію основних засобів, встановлену П(С)БО 7 «Основні засоби», яка має такий вигляд: інвестиційна нерухомість (земельні ділянки, які є об'єктами інвестиційної нерухомості; будинки виробничі, які є об'єктами інвестиційної нерухомості; будинки, споруди невиробничої сфери, які є об'єктами інвестиційної нерухомості; земляне полотно, яке є об'єктом інвестиційної нерухомості; верхня будова колії, яка є об'єктом інвестиційної нерухомості; інші споруди господарства колії, які є об'єктами інвестиційної нерухомості; споруди інших господарств, які є об'єктами інвестиційної нерухомості); земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої (будинки виробничі; приватизований житловий фонд; будинки, споруди та передавальні пристрої невиробничої сфери; земляне полотно; верхня будова колії; інші споруди господарства колії; споруди інших господарств; передавальні пристрої господарства електропостачання; передавальні пристрої господарства сигналізації та зв'язку; передавальні пристрої інших господарств); машини та обладнання (машини та обладнання (крім обчислювальної техніки); обчислювальна техніка; машини та обладнання невиробничої сфери); транспортні засоби (електровози; тепловози; паровози; моторвагонні секції; дизельні поїзди та автомотриси; вагони вантажні; вагони пасажирські; контейнери; автомобілі (виробничої та невиробничої сфери); інші транспортні засоби); інструменти, прилади та інвентар (виробничої та невиробничої сфери); тварини (робоча і продуктивна худоба; службові собаки; інші тварини); багаторічні насадження; інші основні засоби (виробничі; невиробничі; транспортні засоби невиробничої сфери); інші необоротні матеріальні активи; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи (інструменти, прилади, пристосування та інвентар; спецодяг; спецвзуття; постільні речі; зброя; інші малоцінні необоротні матеріальні активи); тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи [13].

Зазначимо, що на залізничному транспорті провідне місце в сукупності засобів праці посідають електричні мережі. Галузевий керівний документ 31.20.661-2003 «Правила організації технічного обслуговування та ремонту обладнання, будівель і споруд електричних станцій і мереж Міненерго України» до складу електричних мереж зараховує такі об'єкти:

1. Повітряні лінії електропередач напругою 0,4-20 кВ.
2. Трансформаторні підстанції напругою 6-20/0,4 кВ, розподільні пункти напругою 6-20 кВ.
3. Повітряні лінії електропередач напругою 35-150 кВ.
4. Кабельні лінії електропередач напругою 0,4-150 кВ.
5. Електричні підстанції напругою 35 кВ і вище.
6. Повітряні лінії електропередач напругою 220-800 кВ.
7. Виробничі будівлі і споруди.
8. Засоби релейного захисту і автоматики.
9. Засоби диспетчерського і технологічного управління [14, с.57].

Крім того, що електричні мережі відрізняються від решти основних засобів за ознакою галузі застосування, дані об'єкти розташовані на земельних ділянках та згідно з Національним стандартом № 2 «Оцінка нерухомого майна» належать до

земельних поліпшень. Електричні мережі за ознаками віднесення до земельних поліпшень належать до будівель, споруд та передавальних пристроїв.

Так, згідно з Національним стандартом № 2 «Оцінка нерухомого майна»:

– будівлями є земельні поліпшення, в яких розташовані приміщення, призначені для перебування людини, розміщення нерухомого майна, збереження матеріальних цінностей, здійснення виробництва тощо;

– спорудами визначаються земельні поліпшення, що не належать до будівель та приміщень, призначені для використання спеціальних технічних функцій;

– передавальні пристрої – це земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередач, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо) [4 с.71].

Отже, електричні мережі мають бути окремо представлені в окремій статті в балансі залізничного транспорту, складеної згідно з МСБО.

Класифікація основних засобів за Інструкцією по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку за натурально-матеріальним складом поділена на 10 груп: інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби [3].

Отже, дійсно врахувавши специфіку діяльності залізничного транспорту класифікація плану рахунків значно розширюється.

Згідно із П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяють 9 груп основних засобів: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби [5].

З ухваленням наприкінці 2010 р. Податкового Кодексу почали виділяти 16 груп основних засобів та інших необоротних активів: група 1- земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди та передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – інші необоротні матеріальні активи [1].

По суті, це ті самі групи, що і на залізничному транспорті, але відмінність полягає в тому, що Податковий кодекс України встановлює мінімально допустимі строки корисного використання.

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 [11]. Але існує і інший бік медалі, яку висловила Е. Югас: «Такий деталізований розподіл є досить громіздким та дещо утруднює бухгалтерський та податковий облік основних засобів, а також способи нарахування амортизації по кожній групі основних засобів окремо» [12]. Недосконалою класифікацію основних засобів

вважають також такі науковці, як Н. Корягін та Н. Сарахман у статті «Облікова класифікація основних засобів в системі управління підприємства», а саме, що вона, в окремих випадках сформована механічно, без врахування потреб управління, контролю, звітності і, як наслідок, недостатньо ефективні [8].

Проте ми вважаємо за доцільне запропонувати таку класифікацію основних засобів на підприємствах залізничного транспорту: за групами, натурально-речовим складом, функціональним призначенням, за характером використання, відповідальною особою, терміном використання та однорідністю. Відповідно класифікувати основні засоби за групами пропонуємо так: 1 група – будівлі, споруди, тимчасові споруди, передавальні пристрої; 2 група – машини та обладнання; 3 група – транспортні засоби; 4 група – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; 5 група – інструменти, прилади, інвентар (меблі), інвентарна тара; 6 група – тварини; 7 група – багаторічні насадження; 8 група – земельні ділянки; 9 група – інші основні засоби; 10 група – природні ресурси; 11 група – бібліотечні фонди; 12 група – малоцінні необоротні матеріальні активи, тобто ми пропонуємо об'єднати бухгалтерський та податковий облік для зручнішої методики обліку основних засобів.

Також зазначимо, що існує необхідність у створенні нового класифікатора основних засобів, про що у своїй статті «Класифікація основних засобів підприємств України після ухвалення Податкового кодексу» говорить М. Гавриць. Прикладом введення Класифікатора є існування в СРСР протягом 1954-1997 рр. системи класифікацій основних засобів для цілей нарахування амортизації, де було детально розписані об'єкти основних засобів відповідно до груп та, беручи за увагу проблему, що розглядається, видів економічної діяльності, залізничного транспорту відповідно [6]. Кожен з трьох діючих класифікаторів, відповідав на три питання. По-перше, за яким принципом вони поділяються на виробничі і невиробничі. По-друге, яким чином основні засоби підприємства відносяться до визначеної галузі чи виду діяльності. По-третє, як вони пристосовуються до конкретного виду – будинків, споруд, машин і обладнання, транспорту та ін. [11].

З введенням в дію Податкового Кодексу певним чином одночасно і спростило, і ускладнило процес розробки нового класифікатора основних засобів. Спростило за рахунок того, що загальна класифікація, хоча сьогодні вона і є не ідеальною, тепер стала практично однаковою як для бухгалтерського, так і для податкового обліку основних засобів. Можна сказати, що сьогодні існуючу раніше структуру, що передбачала наявність у податковому обліку лише чотирьох груп основних фондів, замінено на вже давно присутню в бухгалтерському обліку класифікацію, відображену на десятому та одинадцятому рахунках у плані рахунків бухгалтерського обліку [3]. Претензії до даної класифікації з точки зору податкового обліку містять кілька пунктів. Перш за все, вона містить об'єкти, які взагалі не амортизуються в податковому обліку, такі як земельні ділянки та природні ресурси (групи 1 та 13, відповідно, згідно з п. 145.1.7. Податкового Кодексу. Крім того, об'єкти груп 10 (бібліотечні фонди) та 11 (малоцінні необоротні матеріальні активи) не амортизуються в більшості випадків, оскільки не відповідають критеріям основних засобів за вартістю. Тим більше, що первинна вартість основних засобів, починаючи з 1 січня 2012 року, повинна складати не менше 2500 грн. Нагадаємо також, що сума податку на додану вартість у первинну вартість не включається. Таким чином, значна частина навіть таких об'єктів, що традиційно належали до основних засобів

(стілникові телефони, комп'ютери та ноутбуки, принтери, сканери та ін.) тепер будуть належати до малоцінних необігових активів, і амортизуватися не будуть [6].

**Висновки.** Зважаючи на вище наведені підходи класифікації основних засобів ми погоджуємось з думкою науковців щодо потреби використання для ефективного управління підприємством, з метою оподаткування, класифікація згідно з чинним законодавством потребує вдосконалення. Важливим кроком було б зробити класифікацію більш логічною за допомогою Класифікатора основних засобів, що містив би мінімальні дозволені строки їхнього корисного використання, це б спростило життя обліковцям і податківцям.

Необхідно підкреслити, що класифікація основних засобів орієнтована на загальних для усіх видів економічної діяльності ознаках. Для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємствах залізничного транспорту повинна бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: натурально-речовим складом, функціональним призначенням, за характером використання, відповідальною особою, терміном використання та однорідністю. Розглянута класифікація основних засобів на залізничному транспорті дає можливість оптимізувати їх структуру – забезпечити ефективно їх використання. Проте, електричні мережі мають бути окремо представлені в окремій статті в балансі залізничного транспорту, складеної згідно з МСБО.

Отже, за сучасних умов в Україні існують різні підходи до класифікації основних засобів, що з одного боку, є позитивними моментом, оскільки дозволяє розподілити основні засоби на різні елементи, проте, з іншого боку, – різні підходи тягнуть за собою деякі розбіжності у податковій та бухгалтерській звітності, що заважає впровадженню інтегрованої системи бухгалтерського обліку в Україні.

**Перспективи подальшого розвитку.** Напрямами подальшої роботи є розробка конкретних пропозицій стосовно вироблення рекомендацій до впровадження класифікацій основних засобів та способи представлення їх у фінансовій звітності, яка складена згідно з МСФС, залежить від галузевої специфіки підприємств.

### ЛІТЕРАТУРА

1. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]: із змінами, станом на 01.07.2012. Ухвалений 2.12.2010 № 2755VI / Верховна Рада України Офіц. вид. К. – Режим доступу до закону: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»* [Електронний ресурс]: від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями) / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. – Режим доступу до закону: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-148>.
3. *Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс]: від 30.11.99р. № 291 / Міністерство фінансів України – Офіц. вид. – К. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. *Національний стандарт №2 «Оцінка нерухомого майна»*, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. №1442 // Бухгалтерія: збірник систематизованого законодавства. – 2007. – №2. – С. 71-76.
5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»*, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. *Гаврись М. О.* Класифікація основних засобів підприємств України після ухвалення Податкового кодексу / М.О. Гаврись // Харків: Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – № 24 (1). – 2012. – С. 172-178.

7. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація / Н.Р. Домбровська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч.1. – Чортківський інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ. – 2012. Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>

8. Корягін М. В., Сарахман Н. О. Облікова класифікація основних засобів в системі управління підприємства [Електронний ресурс] / М. В. Корягін, Н. О. Сарахман // Львів: Львівська комерційна академія. – Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>

9. Скоробогатова В.В. Історичний аспект формування сутності поняття «активи» / В. В. Скоробогатова // Вісник ЖДТУ. – Серія «Економічні науки». – № 4 (58). – 2011. – с. 139-141.

10. Цвєтов Ю. М., Поберезська Г. І. Облікова політика Державної адміністрації залізничного транспорту України і забезпечення передумов раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів на підприємствах залізничного транспорту [Електронний ресурс] / Ю. М. Цвєтов, Г. І. Поберезська // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка та управління». – Випуск 18. – Ч.1. – 2011. Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>

11. Щирська О.В. Класифікація основних засобів для цілей нарахування амортизації [Електронний ресурс] / О. В. Щирська // Міжнародний збірник наукових праць - №3(21). Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>

12. Югас Е. Економічна сутність та класифікація основних засобів підприємства / Е. Югас // Економічний аналіз. – Випуск 9. – Ч. 1. – 2011. Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>

13. Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України: Офіційне видання / Наук. кер. М. В. Макаренко, Ю. М. Цвєтов.: – К.: КУЕТТ, 2002. – 528 с.

14. ГКД 34.20.661 Правила організації технічного обслуговування та ремонту обладнання, будівель і споруд електричних станцій і мереж Міненерго України. – К.: ОЕП «ГРІФРЕ», 2003. – 224 с.