

УДК 658.27

Євгенія ГНАТЕНКО

*кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку
та економічного аналізу Миколаївського національного університету
імені В. О. Сухомлинського, м. Миколаїв, Україна*

e-mail: janie555@ ukr.net

Ольга ГОРБАТЮК

*магістрантка факультету економіки
Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

СУПЕРЕЧНОСТІ У ВИЗНАЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ «ОСНОВНІ ЗАСОБИ»

У статті здійснено аналіз праць науковців стосовно єдності у термінології економічної категорії «основні засоби». Розглянуто ототожнення та поляризацію термінів «основні засоби» та «основні фонди». Представлено прийняте у світовій практиці бухгалтерського обліку – Міжнародному стандарті фінансової звітності №16 «Основні засоби» визначення даного поняття. Здійснено порівняння міжнародного та національного стандарту обліку основних засобів. Визначено, що національні стандарти є ідентичними міжнародним, але існують розбіжності стосовно визначень даної категорії у податковому обліку.

Ключові слова: активи, основні засоби, основні фонди, міжнародний стандарт, національний стандарт.

Розвиток економіки в Україні вимагає реформування бухгалтерського обліку, вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень. Серед ряду проблем, висунутих практикою є усунення недоліків, пов'язаних з обліком, аналізом основних засобів. При цьому важливим питанням залишається трактування сутності економічної категорії «основні засоби». Визначенню поняття і сутності основних засобів присвятили свої праці відомі науковці: В. Г. Андрійчук, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. О. Єрмакова, Г. В. Нашкерська, М. І. Камлик, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, Є. Щукін, В. І. Семененко, Н. Чебанова, Ф. Енгельс, Ф. Кене, А. Маршалл, К. Маркс, Д. Рікардо, Ж. Сей, А. Сміт, Й. Шумпетер та інші.

Метою статті є дослідження проблемних аспектів стосовно визначення економічної категорії «основні засоби», а також існуючі суперечності в трактуванні даного поняття науковцями та у нормативних актах.

У реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану та якісну інформацію про визначення, класифікацію, стан, використання основних засобів, що дає змогу ефективно керувати діяльністю підп-

приємства. Дану інформацію повинен надавати бухгалтерський облік. Але не завжди можливо отримати достовірну інформацію про операції з об'єктами основних засобів, що є причинно-наслідковим зв'язком неузгодженості визначення економічної категорії «основні засоби». У науковій літературі можна зустріти багато різних понять, пов'язаних з основними засобами, проте слід враховувати, що кожне з них має самостійне значення, тлумачення, в якому робиться певний акцент.

Так професор Ф. Ф. Бутинець зазначає, що в економічній теорії під основними засобами розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які обліковуються в балансі, а в бухгалтерському обліку до основних засобів відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року, тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми [2]. У своїх роботах Г. В. Нашкерська, Н. О. Єрмакова, М. І. Камлик та інші дають визначення основних засобів, яке відповідає визначенню в П(С) БО 7 [8, 5, 6]. Стадницький Ю. дає дещо інше визначення: основні засоби – це активи

з терміном корисного використання більше одного року, які використовуються на підприємствах у декількох операційних циклах з метою отримання економічної вигоди, не втрачаючи при цьому матеріально-речової форми, та переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованих амортизаційних відрахувань [13]. В даному випадку вчені звертають увагу на те, що об'єкти основних засобів не змінюють свою форму і переносять частину вартості на готовий продукт.

Сьогодні в економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять «основні засоби» чи «основні фонди», заміна одного поняття іншим, а серед економістів немає єдиної думки щодо визначення змісту даних термінів, що в результаті призводить до значних ускладнень і плутанини. Так ряд вчених вважають, що ці категорії мають різне значення. Сук Л. К. і Щукін Є. стверджують, що ці поняття неможливо не відрізнити насамперед тому, що основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди – це джерела формування основних і оборотних засобів, а також підкреслюють, що їх значення відображаються у різних частинах балансу: основні засоби – в активі, основні фонди – в пасиві [14, 15]. Андрійчук В. Г. також наголошує на тому, що «фонди – це грошове вираження засобів праці (основних засобів)», в той час, як основні засоби є матеріально-речовими елементами [1]. Існує також думка зарубіжних вчених, згідно з якою основні фонди – це, без сумніву, економічний ресурс, якому притаманні наступні якості: вони рідкісні або наявні в обмеженій кількості.

Дослідження показало, що одним з перших визначень терміну «основні фонди» є висловлювання А. Сміта про те, що «фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток» [12]. Таким чином, А. Сміт визначає фонди як матеріальну основу для утворення капіталу.

Сучасні зарубіжні економісти дотримуються наступної думки відносно того, що треба відносити до основних засобів. Зокрема, вони вважають, що основні засоби – це

засоби, що мають значний термін експлуатації, використовуються підприємством і в основному придбані не з метою їх наступного перепродажу [4]. Тобто основна увага акцентується на довгому терміні використання, а також на тому, що основними засобами матеріальні цінності стають лише тоді, коли підприємство починає їх використовувати. Отже, недіючих і запасних основних засобів в них не буває, або ж вони зветься по-іншому. Крім того, цікавим є відсутність будь-яких посилок на те, що ці засоби зношуються і їх вартість втрачається поступово.

Іншим є енциклопедичне визначення основних фондів, сформульоване за радянських часів, як сукупності засобів соціального виробництва, що використовуються більше одного виробничого циклу і поступово переносять свою вартість на створюваний продукт [11]. Отже, мають місце дві основні тенденції щодо визначення цих понять:

- 1) ототожнення термінів «основні засоби» і «основні фонди»;
- 2) різка поляризація даних термінів.

Проведений аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених дає підставу стверджувати про відсутність єдності у термінології щодо основних засобів та фондів.

Протягом останніх років відбувалася інтеграція вітчизняного бухгалтерського обліку до світових стандартів. Для з'ясування відповідності вітчизняних джерел світовим щодо визначення терміну «основні засоби», звернемося до прийнятого у світовій практиці бухгалтерського обліку Міжнародного стандарту фінансової звітності №16 «Основні засоби». Відповідно до останнього «основні засоби» – це матеріальні активи, які:

- а) використовуються компанією для виробництва;
- б) очікується використовувати протягом більш ніж одного періоду [7]. Співставивши дане визначення з тим, що пропонує національна система бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО7 «Основні засоби», можна стверджувати, що національні стандарти є ідентичними міжнародним, чого, на жаль, не можна сказати стосовно податкового білу.

У всякому разі необхідно все ж таки досягти єдності в термінології. На основі прове-

денного аналізу, ми вважаємо за доцільне вживати термін «основні засоби», коли мається на увазі саме майно, матеріальні цінності, а термін «основні фонди» вживати по відношенню до джерел утворення господарських засобів виробництва. Що стосується економічної суті основних засобів, то з нашої точки зору необхідно уточнити наступне: основними засобами стають засоби праці не тільки внаслідок їх довговічності, а й тому, що у процесі праці вони використовуються і зношуються поступово, протягом декількох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на готовий продукт. Таким чином, їх вартість надходить в оборот у кожний момент часу частинами і частинами ж повертається у готовому продукті данного виробничого циклу.

Отже, беручи до уваги вищесказане, суть основних засобів як економічної категорії проявляється в наступному: незмінності натурально-речової форми засобів праці; особливості участі у виробничому циклі; наявності і єдності споживчої вартості; особливостях перенесення вартості на готову продукцію; специфіці економічної і соціальної функцій галузі. Також, потрібно враховувати, що згідно з п.6 П(С)БО 7 об'єкт основних засобів визнається активом, якщо виконуються дві умови [9]:

- 1) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;
- 2) вартість його може бути достовірно визначена.

Семененко В. І. зазначає, що по першій умові необхідно звернути увагу на те, що деякі об'єкти, що контролюються підприємством, безпосередньо не приносять економічні вигоди, але забезпечують їх виникнення від інших активів (зокрема, охоронні та протипожежні сигналізації). У цьому випадку, якщо додержано інших умов, то вони також будуть повноцінними активами. Майбутні економічні вигоди від використання необоротних активів – це не тільки дохід від реалізації продукції (послуг), у виробництві (продажу) яких він прямо чи непрямо бере участь, але й економія витрат, попередження незапланованих витрат і тому подібне [10].

Друга умова підкреслює: об'єкт можна

визнати активом (зарахувати на баланс), якщо підприємство може достовірно визначити його первісну вартість. Голов С. Ф. звертає увагу на те, що у визначенні основних засобів використовують такі критерії їх визначення як:

- 1) матеріальність (мають матеріальну форму);
- 2) призначення (утримують з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- 3) термін корисного використання більше року або операційного циклу, якщо він більше одного року [4].

Враховуючи те, що в основу національних П(С)БО покладено положення міжнародних стандартів, між ними існують суттєві розбіжності, зазначає Ф. Ф. Бутинець [2]. По-перше, МСФЗ в повному обсязі не мають аналогів серед українських національних П(С)БО. По-друге, українськими стандартами не передбачені певні альтернативні методи обліку, які встановлені МСФЗ. По-третє, норми окремих П(С)БО суперечать нормам міжнародних стандартів. Крім того, українські положення (стандарти) дуже лаконічні і не містять пояснювальних параграфів, передбачених у відповідних міжнародних стандартах. Якщо розглядати П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСФЗ 16 «Основні засоби», то можна сказати, що ці два документи мають як спільні положення так і положення, які містять розбіжності [9, 7].

Бутинець Ф. Ф. вказує, що суттєві відмінності відсутні щодо висвітлення наступних питань: застосування стандарту; визначення понять: амортизація, вартість, що амортизується (в МСФЗ – сума, яка амортизується); група основних засобів (в МСФЗ – клас основних засобів); ліквідаційна вартість; основні засоби, порядок та умови їх визнання; строк корисного використання; формування первісної вартості об'єкта та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості; формування первісної вартості при обміні об'єктів основних засобів на подібні та неподібні активи [3]. Однак, існують положення, які містять розбіжності. Дане порівняння наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 – Порівняння міжнародного та національного стандарту обліку основних засобів

Ознака	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСФЗ 16 «Основні засоби»
Переоцінка		
Об'єкти, що не підлягають переоцінці	Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення з активів внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% вартості	Не розглядається
Визначення суми амортизації на дату переоцінки	Переоцінена сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки	Будь-яка сума амортизації на дату переоцінки: а) перераховується пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює сумі переоцінки; б) виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу
Амортизація		
Методи нарахування амортизації	Прямолінійний, виробничий Зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний	Метод зменшення залишку
Момент початку нарахування амортизації	З місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання	Не розглядається
Момент припинення нарахування амортизації	Починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, дообладнання, консервацію	Не розглядається
Надходження основних засобів на підприємство (Придбання, створення власними силами)		
	Безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, переведення до об'єктів основних засобів зі складу оборотних активів	Виготовлення подібних активів для продажу в процесі звичайної господарської діяльності
Вибуття основних засобів		
Шляхи	Продаж Безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу	Виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття
Часткова ліквідація об'єкта основних засобів	Первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта	Не визначається

Отже, на підставі економіко-правового аналізу законодавчо-нормативної бази, а також теоретичних основ ведення обліку основних засобів з'ясовано, що серед науковців та нормативної бази на даний час не існує чіткого визначення поняття «основні засоби» та «основні фонди». Виявлено цілу низку супе-

речностей в різних законодавчих документах, що ускладнює процес обліку основних засобів на підприємствах.

Жодне підприємство не може функціонувати без основних засобів. Основні засоби – це матеріальна основа виробництва та діяльності взагалі, вони характеризують технічний стан

підприємства, його економічний розвиток. Їх використання потребує організації нагляду та контролю за наявністю й збереженням від моменту придбання до вибуття. Облік об'єктів основних засобів на підприємствах пови-

нен відповідати чинному законодавству України та відповідним інструкціям. Все це свідчить про потребу подальшого удосконалення законодавчо-нормативних актів обліку основних засобів на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці / В. Г. Андрійчук // Голос України. – 2014. – № 6. – С. 3–8.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підр. /Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: РУТА, 2010. – 832 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерський облік: реалії: монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 324 с.
4. Голов С. Ф. Фінансовий облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. /С. Ф. Голов – К.: Лібра, 2015. – 976 с.
5. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкості обліку /Н. Єрмакова // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 31. – С. 41-46.
6. Камлик М. І. Бухгалтерський облік та звітність в Україні: закони, постанови, інструкції, стандарти бухгалтерського обліку, документація та інвентаризація основних засобів, грошові кошти, матеріальні цінності: збірник нормативно-правових актів: вид. 2-е, доповнене і перероб / М.І. Камлик. – Ірпін: Атіка, 2015. – 800 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
8. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Г. В. Нашкерська. Львівський національний університет ім. Івана Франка. — К.: Кондор, 2015. — 504 с.
9. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. Семенов В. М. Економічна теорія. Політекономія: Навчальний посібник / В. М. Семенов. – К.: Кондор, 2016 р. – 364 с.
11. Сліпушко І. В. Енциклопедичний словник економіки і права /І. В. Сліпушко. – К.: АКОНІТ, 2016 р. – 768 с.
12. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов /А. Смит.– М: Наука, 2005 г. – 572 с.
13. Стадницький Ю. Амортизація в Україні: історичний розвиток, існуючий стан та шляхи удосконалення / Ю. Стадницький // Економіст – 2015 № 12 – С. 34 – 38.
14. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Л. К. Сук. – К.: Знання, 2015. – 472 с.
15. Щукін Є. Основні засоби і основні фонди: визначення і класифікація / Є. Щукін // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – № 31 (1185). – С. 3-7.

References

1. Andriyчук VG Funds do not wear out, tools are worn / VG Andriiuchuk // Voice of Ukraine. – 2014. – No. 6. – P. 3 – 8.
2. Butinet F. F. Accounting financial accounting: sub. / F F. Butinets – Zhytomyr: RUTA, 2010. – 832 p.
3. Butinets F.F. Problems of science accounting: realities: monograph / F.F. Butinets. – Zhytomyr: PE "Ruta", 2011. – 324 p.
4. Head SF Financial Accounting: Textbook for the studio. higher tutor shut up /WITH. F. Golov – K.: Libra, 2015. – 976 pp.
5. Ermakova N. Revaluation of fixed assets: accounting fineness / N. Ermakova // All about accounting. – 2015. – No. 31. – P. 41-46.
6. Kamlik M.I. Accounting and reporting in Ukraine: laws, regulations, instructions, accounting standards, documentation and inventory of fixed assets, cash, material assets: a collection of normative and legal acts: type. 2nd, supplemented and processed / MI Kamlik – Irpin: Atika, 2015. – 800 p.
7. International Financial Reporting Standard 16 "Fixed Assets" [Electronic Resource]. – Mode of access: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
8. Nashkerska G. V. Financial Accounting: Teaching. tutorial for studio higher educators shut up / G. Nashkersk Lviv National University named after. Ivan Franko – K.: Condor, 2015. – 504 pp.
9. П (С) БО 7 «Fixed assets», approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.03.1999 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. Semenenko V. M. Economic Theory. Political Economy: Textbook / VM Semenenko. – K.: Condor, 2016 – 364 pp.
11. Slipushko IV The Encyclopedic Dictionary of Economics and Law / I. V. Slipushko. – K.: ACONIT, 2016 – 768 pp.
12. Smith A. Study on the nature and causes of wealth of peoples / A. Smith. – M: Science, 2005 – 572 pp.
13. Stadnitsky Yu. Amortization in Ukraine: historical development, the current state and ways of improvement / Yu. Stadnitsky // Economist – 2015 № 12 – P. 34 – 38.
14. Suk L.K. Accounting: Textbook / L. K. Suk. – K.: Knowledge, 2015. – 472 pp.
15. Shchukin Y. Fixed assets and fixed assets: definition and classification / E. Shchukin // All about accounting. – 2014 – No. 31 (1185). – P. 3-7.

Гнатенко Е., Горбатюк О. Противоречия в определении экономической категории «основные средства»

В статье проведен анализ работ ученых относительно единства в терминологии экономической категории «основные средства». Рассмотрено отождествление и поляризацию терминов «основные средства» и «основные фонды». Представлено принятое в мировой практике бухгалтерского учета – Международном стандарте финансовой отчетности №16 «Основные средства» определение данного понятия. Проведено сравнение международного и национального стандарта учета основных средств. Определено, что национальные стандарты являются идентичными

международным, но существуют разногласия относительно определенной данной категории в налоговом учете.

Ключевые слова: активы, основные средства, основные фонды, международный стандарт, национальный стандарт.

Gnatenko E., Gorbatyuk O. Contradictions in the definition of the economic category "fixed assets"

The article analyzes the works of scientists in relation to unity in the terminology of the economic category "fixed assets". The identification and polarization of the terms "fixed assets" and "fixed assets" are considered. Presented in the world practice of accounting – International financial reporting standard number 16 "Fixed Assets" definition of this concept. A comparison of the international and national standards for the accounting of fixed assets. It is determined that national standards are identical to international ones, but there are disagreements regarding the definitions of this category in tax accounting.

Key words: assets, fixed assets, fixed assets, international standard, national standard.

Стаття надійшла до редколегії 05.06.2018

УДК 657.6:657.471:33.001

Любов ГУЦАЛЕНКО

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету,
м. Вінниця, Україна
e-mail: lyboffv@gmail.com

**ДІЄВІСТЬ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ
В УПРАВЛІННІ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВА**

У статті розглядається особливості внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат сільськогосподарських підприємств. Визначено складові транзакційних витрат. Наведено погляди вчених на значення транзакційних витрат в системі управління та їх вплив на результати діяльності господарюючих суб'єктів. Акцентовано увагу, що внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства. Визначено, що система внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат повинна містити такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. Деталізовано функції даних видів контролю. Наведено схему облікового відображення транзакційних витрат у системі управління. Доведено, що ефективність контролю залежить від взаємозв'язку між його об'єктами й суб'єктами. Наведено динаміку адміністративних витрат та витрат на збут у досліджуваному підприємстві «Х» та сформувано висновки по їх змінах. Сформувано заходи спрямовані на удосконалення контролю транзакційними витратами сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: транзакційні витрати, внутрішньогосподарський контроль, облікова функція, управління, дієвість контрольної функції.

На сучасному етапі розвитку економіки сільськогосподарських підприємств внутрішньогосподарський контроль за витратами є однією з основних умов, що дозволяють управлінському персоналу підприємства приймати правильні рішення щодо підвищення ефективності виробництва.

У практичній діяльності аграрні підприємства не мають у розпорядженні дієвого внутрішньогосподарського економічного ме-

ханізму, який забезпечував би систематичний, самоналагоджувальний контроль та організацію регулювання транзакційних витрат, економічне стимулювання праці працівників за економію витрат.

Це зумовлює потребу у формуванні ефективних систем управління цими витратами, що є необхідною передумовою для забезпечення успішної виробничо-господарської діяльності підприємства. Особливу увагу слід