

ОСНОВНІ ЗАСОБИ І ОСНОВНІ ФОНДИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Проаналізовано підходи до трактування понять “основних засобів” та “основних фондів” з метою пошуку спільних та відмінних рис і подальшого відображення в бухгалтерському обліку

Ключові слова: основні засоби, основні фонди, засоби праці

Постановка проблеми. В економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять “основні засоби” та “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 та актуалізує тематику даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних і організаційно-методичних засад формування основних засобів у діяльності суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки здійснили такі вчені: В.Г. Андрійчук, Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Вознюк, Б.М. Данилишин, М.Я. Дем'яненко, В.Г. Лінник, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.С. Сухарський, В.Г. Швець та інші.

Метою дослідження є аналіз наукової періодичної літератури з метою порівняння трактувань понять “основні засоби” та “основні фонди”, визначення спільних і відмінних рис між даними поняттями для їх подальшого відображення в бухгалтерському обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Викладення основного матеріалу. З виникненням бухгалтерського обліку, вчені почали застосовувати поняття “основні засоби” та “основні фонди”. Прийнято вважати, що термінами “основні фонди” і “основні засоби” визначено одні й ті самі об'єкти, проте перший із термінів використовується в податковому законодавстві, а другий використовується в бухгалтерському обліку. До 2011 року в податковому законодавстві використовувалося поняття “основні фонди”, яке було частково ліквідовано шляхом заміни на “основні засоби” в п'ятому розділі “податок на прибуток”. Що ж до інших податків, то поняття “основні фонди” залишилось.

Однак, в економічній теорії термін “основні фонди” почали використовувати задовго до появи в Україні податкового обліку. Таким чином, вважають, 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” [16, с. 327]. Отже, А. Сміт визначав фонди як матеріальну основу для утворення капіталу.

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” [1].

Стосовно сутності основних засобів сучасні зарубіжні економісти вважають їх засобами, які мають значний термін експлуатації, використовуються підприємством та придбаються не з метою їх наступного перепродажу [2, с. 123]. Тобто основна увага акцентується на довгому терміні використання, а також на тому, що основними засобами активи стають лише з моменту введення в експлуатацію. Крім

того, цікавим, на наш погляд, є відсутність будь-яких посилань на те, що ці засоби зношуються і їх вартість втрачається поступово. Враховуючи вищесказане, ми вважаємо дане визначення дещо поверхневим і неповним.

Розглянемо трактування понять “основні засоби” і “основні фонди”, які наведено в економічній літературі (табл. 1.).

Таблиця 1. Аналіз поглядів вчених щодо визначення поняття “основні фонди” та “основні засоби”

№ з/п	Підходи до визначення	Автор											
		Макаровська Т.П. [14]	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. [6]	Кірейцев Г.Г. [10]	Загородній А.Г. [7]	Бутинець Ф.Ф. [2]	Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. [21]	Пишленко О.В. [13]	Мочерний С.В. [15]	Голов С.Ф., Єфименко В.І. [3]	Цал-Цалко Ю.С. [20]	Куттер М.И. [12]	Ковалев В.В. [11]
1	Засоби праці	+	+	-	-	-	-	-	+	-	+	-	+
2	Частина майна підприємства	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Матеріальні активи	-	-	-	+	+	+	+	-	+	-	-	-
4	Непоточні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-

Джерело: власна розробка автора

Отже, на основі проведеного дослідження можна стверджувати, що більшість розглянутих нами вчених під поняттям “основні засоби” розуміють матеріальні витрати та засоби праці. Преважна частина науковців взяли за основу закріплене законодавством визначення, що наводиться в П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Слід зазначити, що автор Т.П. Макаровська визначає основні фонди як засоби праці, які неодноразово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи при цьому своєї первинної форми [14, с. 48].

Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. визначають основні фонди як засоби, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношеності, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється [6, с. 289].

Кірейцев Г.Г. зазначає, що основні засоби – це частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів [10, с. 156].

Загородній А.Г. наголошує, що основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі [7, с. 495].

У свою чергу Н.В. Чебанова та Ю.А. Василенко розглядають основні засоби як 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 (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [21, с. 113].

Основні засоби, на думку О.В. Лишиленко, – це 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 (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [13, с. 97].

Цал-Цалко Ю.С. трактує основні засоби як засоби праці (активи), які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, зберігаючи при цьому первину матеріально-речову форму, і поступово зношуючись, переносять свою вартість на заново створений товар [20, с. 162].

Голов С.Ф. та Єфіменко В.І. вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та надання в оренду іншим особам; використовуються, за очікуванням, більше одного року [3, с. 119].

Куттер М.І. визначає основні засоби як непоточні активи, якими компанія володіє порівняно довго з метою продовження та розвитку своєї діяльності, а не для перепродажу [12, с. 93].

Ковальов В.В. підкреслює, що основні засоби являють собою засоби, які мають строк корисної служби більше одного року; використовуються у діяльності підприємства; не підлягають перепродажу покупцями [11, с. 64].

Варто відмітити, що погоджуємося з думкою видатного вченого Бутинець Ф.Ф. щодо трактування сутності основних засобів як матеріальних активів, які підприємство використовує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [2, с. 125].

Проаналізувавши визначення понять “основні засоби” та “основні фонди”, можна побачити, що автори по-різному трактують ці поняття, називаючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але майже кожен з авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами.

В економічному словнику за редакцією С.В. Мочерного основні засоби розглядаються як засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру зносу [15, с. 224].

Отже, в бухгалтерському обліку використовується одночасно два поняття “основні засоби” та “основні фонди”. Поняття “основні фонди” є загальноекономічним, а поняття “основні засоби” – суто облікове поняття. Не існує чітко визначеної термінології щодо цього і в законодавчих актах. Порівняльний аналіз понять наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Порівняльний аналіз понять “основні засоби” та “основні фонди”

№ з/п	Джерело	Основні засоби	Основні фонди
1	2	3	4
1.	Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник – довідник. – К.: Київ, 2003, с 173 [5].	Засоби – це прийоми, дія, знаряддя, гроші, матеріальні цінності, речі устаткування, будь-яке добро, яке використовується для досягнення певної мети	Фонд – це запас, нагромадження, капітал у вартісній формі

Продовження табл. 2

1	2	3	4
2.	Сухарський В.С. Економічний словник – довідник. – Т.: Богдан, 2002 [19, с. 56].	Основні засоби (фонди) – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення, що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму	
3.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансовий словник, К.:Знання, 2002 [8].	Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття “основні фонди”. До основних засобів відносять 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, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу)	Основні фонди – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній матеріально-речовій формі використовуються у виробничому процесі

Визначення “основних засобів” та “основних фондів” мають декілька принципових відмінностей.

Пашенко Н.В. виділяє декілька відмінностей між визначеннями основних засобів та основних фондів. По-перше, аналізуючи визначення основних фондів, наведене в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, можна помітити, що акцент зроблено на використання матеріальних цінностей в господарській діяльності. Тобто для цілей оподаткування використовуються лише виробничі основні фонди. Натомість поняття основних засобів включає в себе цінності, що використовуються як у виробничих, так і в невиробничих цілях. Друга відмінність полягає в тому, що на об’єкти основних засобів, які фізично і морально не зношуються, поняття основних фондів не поширюється, як для земельних ділянок [17, с. 59].

Так, вчені вважають, що ці категорії мають різне значення. Сук Л.К. і Виговська Н.Г. 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 – відносяться в актив, основні фонди – в пасив. 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. 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.

Кандидат економічних наук М.В. Горобинська у своїй дисертації виділила загальні та найбільш характерні елементи, що притаманні основним фондам і основному капіталу як категоріям відповідно у плановій та ринковій економіці. Це дозволяє більш чітко представити їх перехідний стан (табл. 3).

Таблиця 3. Загальні та особливі ознаки категорій “Основні фонди” і “Основний капітал”

Ознаки основних фондів та основного капіталу	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Спосіб обороту вартості – поступове перенесення вартості на товар 2. Двоїста форма – вартісна і натурально-речова 3. Натурально-речова форма – засоби праці 4. Технологічна зрілість – комплексна система машин 5. Планомірність розвитку в рамках первинної господарської ланки 6. Циклічність оновлення 	
Особливі ознаки основних фондів <ol style="list-style-type: none"> 1. Основоположна форма власності – державна 2. Характер відтворення на макрорівні – планомірний 3. Рушійний імператив – державний план, економія 4. Пріоритет натурально-речової форми 5. Орієнтація на максимальне використання виробничих потужностей підприємств 6. Характер економічного зростання і використання основних фондів – переважно екстенсивний 7. Технологічний прогрес має фондомісткий характер у рамках індустріальної стадії зростання 	Особливі ознаки основного капіталу: <ol style="list-style-type: none"> 1. Основоположна форма власності – приватна 2. Характер відтворення на макрорівні – ринковий 3. Рушійний імператив – конкуренція, прибуток 4. Пріоритет вартісної форми 5. Орієнтація на посилення і закріплення положення на ринку 6. Характер економічного зростання і використання основного капіталу – переважно інтенсивний 7. Технологічний прогрес – капітало-зберігаючий

Результати дослідження внутрішньої структури категорій “Основні фонди” і “Основний капітал” дозволяють більш коректно встановити вектор перетворень економічних відносин щодо розвитку та ефективного використання засобів праці у перехідній економіці, виявити наступність підходів, методів підвищення фондо- і капіталовіддачі. Це спонукає до розширення області актуальних досліджень з метою узагальнення теорії та практики використання засобів праці як в ринковій, так і в центрально-плановій економіці для розробки оптимальних рішень щодо нормалізації процесу відтворення основних фондів [4, с. 10].

Зазначимо, що якщо актив визнається основним засобом, він не обов’язково буде віднесений до основних фондів. Це спричинене відмінностями щодо визнання активу основним засобом чи фондом. Тож потрібно розмежувати умови які допомагають чітко визначити до якої з категорій відноситься даний актив (рис. 1).

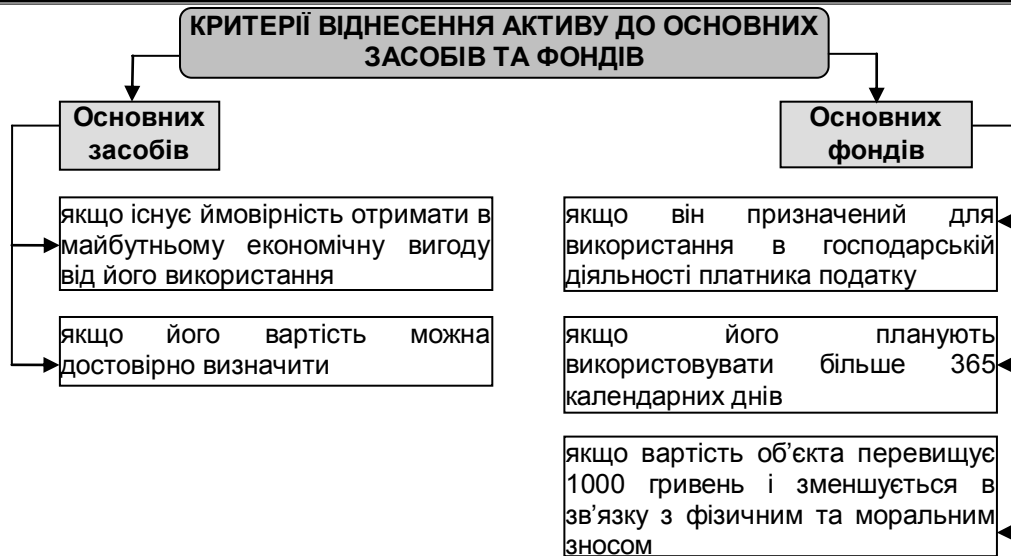


Рис. 1. Умови визнання активу основним засобом та основним фондом згідно чинного законодавства

На основі проведеного аналізу поняття “основні фонди” та “основні засоби” видно, що існують деякі розбіжності у трактуванні авторами даного поняття.

Слід відмітити, що найбільш дискусійним питанням є ототожнення “основних засобів” з “основними фондами”. Однією із причин даної проблеми є неправильне використання даних понять на законодавчому рівні. У Законі України “Про оприбуткування прибутку підприємств” [9], який втратив чинність від 02.12.10, використовувалось поняття “основні фонди”. Відповідно до даного закону, під поняттям “основні фонди” розумілись матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом [31].

Із прийняттям Податкового кодексу України у 02.12.10 вказана проблема була вирішена шляхом введення поняття “основні засоби” в податковому законодавстві. Відповідно до пп.14.1.138, п. 14.1, ст. 14 Податкового кодексу, основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 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) [18]. В обох нормативно-правових актах акцентовано увагу на основних засобах, які використовуються в господарській діяльності

З введенням в дію Податкового кодексу прийнято користуватись визначенням “основні засоби” і статтю 14 п. 1. пп. 138 надано визначення, хоча й занадто громіздке та важке для сприйняття. Всупереч цьому по тексту документу зустрічається поняття “основні фонди” без його тлумачення в кодексі. Отже від

даного визначення формально відмовились, але практично його ще вживають, що впливає на неоднозначне тлумачення цих понять, і, як наслідок, виникають помилки в обліковому відображенні.

Після скасування поняття “основні фонди” поняття “основних засобів” набуває у будь-якому випадку уречевленої форми, що не суперечитиме його значенню. Тобто, під основними засобами розуміють і фактично наявні основні засоби виробництва, і вартісне їх відображення в обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Поняття “основні засоби” та “основні фонди” досить часто ототожнюють та в їх сутності є деякі відмінності. Разом з тим знання цих відмінностей не тільки гарантує правильне їх використання, та багато в чому визначає особливості бухгалтерського і податкового обліку, до яких вони застосовуються. Так, визначення “основних засобів” дуже різнилося між П(С)БО 7 “Основні засоби” та Законом України “Про оподаткування підприємств”. По-перше головна відмінність це те, що в законі розглядається поняття “основні фонди” замість засобів, по-друге це – грошова межа віднесення до складу основних фондів об’єктів. У Податковому кодексі, в свою чергу, відмовилися від поняття “основні фонди” на користь “основних засобів”, тобто це свідчить про наближеність даного Кодексу до положень бухгалтерського обліку. Проте це наближення не є повним адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, проте зросло від 1000 грн. до 2500 грн. Порівнюючи визначення представлені в П(С)БО та міжнародних стандартах можна сказати, що вони є подібними, це є наслідком того, що українські нормативні акти спрямовані до міжнародних стандартів і при їх написанні використовувались МСБО.

Список використаних літературних джерел:

1. Боброва Е.А., Емельяникова Н.Н. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО / Е.А. Боброва, Н.Н. Емельяникова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 8 (128). – С. 22-33.
2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Облік в зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
3. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
4. Горобинська М.В. Підвищення ефективності використання основних фондів підприємств в умовах трансформації економіки: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / М.В. Горобинська; Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2002. – 19 с.
5. Дем’яненко М.Я. Фінансовий словник – довідник. – К.: Київ, 2003, с. 173.
6. Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич: [Навч.-метод. посібник] – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.
7. Загородній А.Г. Фінансовий словник: [3-е вид.] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – К.: Знання, 2000. – 588 с.
8. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с. С. 480-481

9. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-БР від 22.05.97 р., [із змінами і доповненнями, внесеними Законом України № 1957-IV від 01.07.2004 р].

10. *Кірейцев Г.Г.* Фінанси підприємств: [Навч. посібник] / Г.Г. Кірейцев, Н.Г. Виговська, О.М. Петрук. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 272 с.

11. *Ковалев В.В.* Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

12. *Куттер М.И.* Теория и принципы бухгалтерского учета: [Учебное пособие] / М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.

13. *Лишиленко О.В.* Фінансовий облік: [Підручник – 2-ге вид., перероб. і доп.] / О.В. Лишиленко. – Київ: Вид-во “Центр навч. літератури”, 2008. – 556 с.

14. *Макаровська Т.П.* Економіка підприємства: навчальний посібник / Т.П. Макаровська, Н.М. Бондар. – К.: МАУП, 2003. – 304 с.

15. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2/ Редкол.:...С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с. С. 672
Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. – (Библиотека словарей “ИНФРА-М”), с. 288

16. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.

17. *Пащенко Н.В.* Теоретичні засади обліку основних засобів / Н.В. Пащенко // Економіка та держава. – 2009. – № 1. – С. 58-59.

18. Податковий кодекс України: за станом на 08 серпня 2012 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

19. *Сухарський В.С.* Економічний словник – довідник. – Т.: Богдан, 2002, С. 56.

20. *Цал-Цалко Ю.С.* Проблеми оцінки стану та ефективності використання основних засобів підприємства / Ю.С. Цал-Цалко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 15 – С. 162.

21. *Чебанова Н.В.* Бухгалтерський фінансовий облік / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко: [Посібник]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету

Стаття надійшла до редакції 31.05.2012 р.