

## ОСНОВНІ ЗАСОБИ: ТОЧКА ЗОРУ ЕКОНОМІСТА

*Дане дослідження присвячено уточненню економічної сутності й визначення поняття “основні засоби”, його місця серед інших споріднених економічних категорій – “капітал”, “основні фонди”, “основний капітал”, “необоротні активи”*

**Ключові слова:** *основний капітал, необоротні активи, основні засоби, основні фонди*

**Постановка проблеми.** Здійснення ефективних заходів щодо подальшого економічного розвитку України потребують принципово нових підходів до управління основними засобами. Стан та використання основних засобів є важливими для забезпечення конкурентоспроможності підприємства, а їх склад та структура зумовлюють можливості підприємства відносно виробничого процесу. В реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати своєчасну та якісну інформацію про стан та використання основних засобів, що сприяє результативному управлінню підприємством. Така інформація створюється за допомогою бухгалтерського обліку, проте не завжди можливо отримати достовірну інформацію про господарські операції, об'єктами яких є основні засоби, що є наслідком неузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Основні засоби є об'єктом обліку, який займає значну питому вагу в активах промислових підприємств та відіграє важливу роль в фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання.

Вся сукупність наявних виробничих фондів складає найбільшу за питомою вагою частину національного багатства країни. Основні фонди визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку. Зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу.

Актуальність проблеми посилює несприятлива тенденція занепаду галузей промисловості щодо виробництва засобів виготовлення, що відбувся в Україні за останні десятиріччя. У розвинутих країнах традиційно підтримується розвиток виготовлення засобів виробництва: у Німеччині на продукцію машинобудування припадає 53,6 % обсягу промислової продукції, у Японії – 51,5 %, у Великобританії – 39,6 %, в Італії – 36,4 %, а в Китаї – 35,2 %. В Україні частка продукції машинобудування та металообробки у валовій продукції промисловості знизилася з 30,5 % у 1990 році до сучасних 10,9 % [13]. Що знаходиться у прямому зв'язку з рівнем і динамікою суспільної продуктивності праці. Згідно з прийнятими в міжнародній практиці розрахунками, в Україні ВВП на душу населення у 2010 році дорівнював 6 300 дол., в Німеччині він сягав 34 100 дол., у Франції – 32 600 дол., у Японії – 32 500 дол., у Великобританії – 34 800 дол., в Італії – 29 900 дол. Китай з мізерних 258 дол. на душу населення у 1987 році підняв цей показник до 6 600 дол. [4, р. 762-845].

Стан вивчення проблеми. На різних етапах розвитку економічної думки вчені-економісти намагалися з'ясувати особливості процесу суспільного виробництва, виявити чинники економічного розвитку. По суті, вони робили спроби створити

своєрідну формулу вічного економічного зростання та суспільного благополуччя. Важливе місце в цих пошуках займала і займає така економічна категорія як “основний капітал”. В економічній теорії, особливо у господарській практиці, найважливішою ознакою, що дозволяє ідентифікувати основний капітал та основні фонди як частину виробничих фондів, є особливий характер обороту їх вартості, тобто вартісний аспект займає домінуючу позицію у господарському механізмі. Основний капітал як економічна категорія – це частина продуктивного капіталу, яка бере участь у виробничому процесі багаторазово, переносить свою вартість на новий продукт частинами упродовж тривалого часу. Розвиток та використання цих категорій знаходить чітке відображення у методичних підходах до проблем підвищення ефективності використання основних фондів в умовах ринкової економіки. Кожен із дослідників цього поняття намагався сформулювати власне бачення його сутності. Тому ґрунтовні дослідження змісту та специфічних ознак основних засобів є необхідною передумовою для теоретичної розробки проблем ефективності їх використання й відтворення на підприємствах у сучасних умовах господарювання. Звичайно, важливість основного капіталу в процесі суспільного розвитку була зрозуміла ще на перших етапах становлення суспільних відносин. Але спроби теоретичного обґрунтування даної категорії були зроблені в XII ст. засновниками політичної економії, які звернули увагу на роль капіталу в процесі виробництва.

**Метою дослідження є** уточнення економічної сутності й визначення поняття “основні засоби”, його місця серед інших споріднених економічних категорій – “капітал”, “основні фонди”, “основний капітал”, “необоротні активи”.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у дослідження проблемних питань трактування поняття “основні засоби” та їх обліку здійснили зарубіжні та вітчизняні вчені-економісти. Зокрема, М.Т. Білуха, І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, В.Г. Лінник, В.О. Озеран, Ю.І. Осадчий, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, Роберт Н. Ентоні, В.В. Сопко, С.О. Стуков, Н.М. Ткаченко та ін. Отримані ними протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок із проблем удосконалення обліку основних засобів мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку.

За останні роки із цієї проблеми було захищено декілька дисертацій. Роботи в більшості мають галузевий напрямок, але існує коло проблем, пов'язаних з обліком основних засобів, загального характеру. Аналіз наукових праць, присвячених питанням дослідження, свідчить про відсутність комплексного підходу до вивчення обліку основних засобів. Так, проведені дослідження стосуються окремих галузей промисловості (вугільна, хлібопекарська), або мають особливу направленість відповідної сфери діяльності (лізинг).

Незважаючи на ряд досліджень з питань обліку основних засобів, одне з ключових дискусійних питань залишається актуальним і сьогодні, а саме: протиріччя у визначенні “основні засоби” в П(С)БО 7 “Основні засоби” та Податковому Кодексі України (ПКУ).

**Викладення основного матеріалу.** В політекономії для позначення поняття “основні засоби” використовуються різні терміни: капітал, основні виробничі фонди, засоби виробництва, основний капітал, продуктивні фонди.

Необхідно зазначити, що поняття “основні засоби” розглядати як окрему категорію почали лише на сучасному етапі економічного розвитку. В перших працях економістів взагалі розглядалася лише категорія капіталу, до якої як одну із складових включали основні засоби. Підходи до визначення сутності даної категорії наведено в табл. 1.

**Таблиця 1. Підходи до визначення категорії “основний капітал”**

Автор	Теоретичне обґрунтування поняття основного капіталу	Коментар
Ф. Кене [5, с.154]	Капітал – не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші	Розмежовує складові частини капіталу: щорічні витрати, або “щорічні аванси”, і витрати на кілька років “первісні аванси”. У витрати виробництва “щорічні аванси” входять повністю, а “первісні аванси” – частково. Тим самим Кене закладає основи теоретичної розробки основного й оборотного капіталу
А. Сміт [15, с.205]	Капітал – це головна рушійна сила економічного прогресу	Під капіталом він розуміє запас продукції, що приносить прибуток, або за допомогою якого працею створюються нові блага. Капітал він поділяє на основний і оборотний. До основного капіталу належать машини й різні знаряддя праці, промислові й торговельні будівлі, склади, будівлі на фермах, “поліпшення землі”
Д. Рікардо [7, с.72]	Капітал – засоби виробництва	Все, що бере участь у виробництві, навіть знаряддя первісної людини, становить капітал. Капітал утворюється в “процесі нагромадження, інакше кажучи, через залучення до виробництва більшої кількості створених продуктів, ніж було спожито в процесі їх виробництва і є могутнім двигуном, призначеним для використання людиною”
І. Фішер [16, с.341]	Капітал – все те, що здатне протягом певного часу приносити дохід: “будь-яке благо, що приносить дохід своєму власнику, незалежно від сфери застосування є капіталом”	Максимально розширив коло цінностей, які можуть називатися капіталом, перелік яких доповнюється і до тепер
К. Маркс [5, с. 235]	“Капітал – це не річ, а визначене суспільне відношення, яке представлено у вигляді речей та надає цим речам специфічний суспільний характер”	Відніс до капіталу “все, що необхідно для утримання та застосування праці інших людей з метою використання її у виробництві”

Ще у 1904 р. А.З. Попов [18, с. 5] зазначав, що в політичній економії не існує рівнозначного бухгалтерії поняття чистого капіталу: політична економія рахує капітали за місцем їх знаходження, а бухгалтерія і рахівництво – за розпорядниками і власниками капіталів. З точки зору рахівництва важливим є знання того, кому належить ті чи інші цінності або кошти (наприклад, дебіторська заборгованість відображається в складі активів, хоча насправді ці ресурси в даний момент знаходяться на іншому підприємстві і фінансують його діяльність, тобто складають його капітал; зобов'язання ж, навпаки, до підсумку капіталу бухгалтерія не включає, хоча вони, може і тимчасово, але фінансують діяльність підприємства).

Багато дослідників вважають, що капітал – це сукупність засобів виробництва, які приносять дохід їхньому власникові. “Капітал, – пише видатний американський економіст П. Самуельсон, – термін, який часто застосовують до товарів виробничого призначення...”, які “...перебувають у приватній власності, а дохід, що

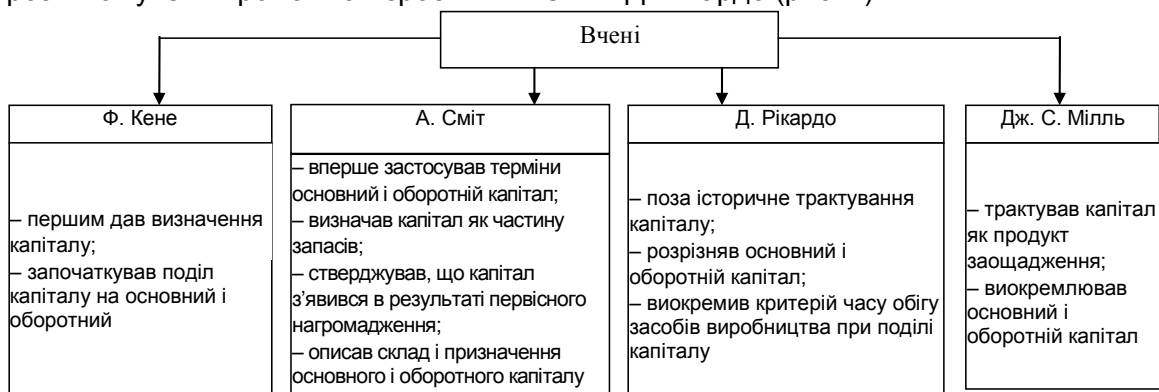
отримується ними належить їх власникам” [14, с. 431]. Значного поширення набув погляд на капітал як на один з факторів виробництва, що поряд з працею, землею і підприємницькою діяльністю приносить дохід. Основоположником такого підходу можна вважати французького економіста Ж.Б. Сея.

З розвитком науки з'явилося багато вчених-економістів, які ввели в історію таке поняття як “основний капітал”. А. Сміт у своїй праці “Дослідження про природу і причини багатства народів” (1776 р.) [8, с. 79] досліджував природу капіталу, його нагромадження і застосування. Він вперше застосував терміни основний та оборотний капітал. До основного капіталу А. Сміт відносив машини та різні знаряддя праці, промислові і торгівельні будівлі, склади, будівлі на фермах, “поліпшення землі” (розчищення, осушення, удобрення), “людський капітал” – капіталізована цінність “придбаних і корисних здібностей усіх жителів, або членів суспільства”. Віднесення А. Смітом людського капіталу до основного логічно випливає з того, що капітал у нього – це виготовлені матеріальні ресурси, а здібності робітників до праці також “виготовлені” за допомогою використання матеріальних ресурсів.

Важливим у їхніх поглядах щодо сутності капіталу є те, що ці вчені всебічно розкривають матеріально-речовий зміст цієї категорії, пов'язують капітал з різними факторами виробництва, з процесом отримання доходу. У цьому вони впритул наблизилися до розуміння сутності капіталу К. Марксом та Ф. Енгельсом. Маркс, зокрема, розглядаючи матеріально-речову структуру капіталу, зазначав, що він складається зі знарядь праці, сировини, засобів до існування, матеріальних продуктів, певної суми товарів. Маркс виділяв постійний і змінний капітал. Постійний капітал бере участь у процесі праці своїм речовим змістом, є фактором виробництва, створення споживчих вартостей, але не бере участі в процесі збільшення вартостей. Постійний капітал – це частина капіталу, яка існує у вигляді засобів виробництва.

Першим, хто дав досить глибоке для XVIII сторіччя визначення капіталу був фізіократ Ф. Кене [5, с. 234]. Розглядаючи капітал в уречевленій формі, економіст писав про те, що останній – це не гроші, а ті засоби виробництва, за допомогою яких створюється “чистий продукт”. Він започаткував поділ капіталу на основний і оборотний.

Аналізуючи вище сказане, можна зробити висновок, що найбільший внесок в розвиток учень про капітал зробили А. Сміт і Д. Рікардо (рис. 1).



**Рис. 1. Внесок Ф. Кене, А. Сміта, Д. Рікардо і Дж. С. Мілля в розвиток учень про капітал**

Башнянин Г.І., Медведєв В.С, Лазур П.Ю. в своїх підручниках розглядають таке визначення як продуктивний капітал [11, с. 156]. Продуктивний капітал складається з основного і оборотного капіталу.

Основний капітал – це та частина продуктивного капіталу, яка повністю бере участь у виробництві й тривалий час зберігає свою споживчу вартість, а вартість його переноситься частинами (у міру зношення) на продукцію, яка виробляється, впродовж усього періоду використання і повертається до свого власника теж по частинах, в міру реалізації готової продукції.

Що стосується розгляду даної категорії українськими вченими-економістами, то слід звернути увагу на здобутки М. Туган-Барановського, який надавав основному капіталу великого значення, пов'язуючи процес його нагромадження з циклічністю розвитку економіки в цілому. Туган-Барановський [5, с. 231] звертається до ідей своїх попередників, знаходячи немало раціональних елементів в працях Ж.-Б. Сея і Д. Рікардо, а головне – в теорії відтворення суспільного капіталу К. Маркса, в його відомих схемах реалізації сукупного суспільного продукту. Досліджуючи відтворення суспільного капіталу з введенням різних змінних, він приходив до висновку, що розміри ринку в капіталістичному господарстві зовсім не визначаються розмірами суспільного споживання. Суспільний продукт складається не тільки з предметів споживання, а й з засобів виробництва. Якщо машина замінює робітника, то суспільний попит на предмети споживання, звісно, скорочується; але зате збільшується попит на засоби виробництва. Так само при перетворенні доходу капіталіста з фонду особистого споживання в капітал, попит на предмети споживання скорочується; але зате зростає попит на засоби виробництва.

Вперше застосувавши терміни основний капітал та оборотний капітал, А. Сміт здійснив поділ капіталу на ці складові незалежно від сфери його галузевого використання.

**Таблиця 2. Відмінності між основним та оборотним капіталом за А. Смітом**

Основний капітал	Оборотний капітал
"Характеризується тим, що приносить дохід або прибуток, не надходячи в обіг або не міняючи власника"	"Характеризується тим, що приносить прибуток тільки в процесі обігу або міняючи господарів"
Складається: <ul style="list-style-type: none"> <li>• із "будь-якого роду корисних машин і знарядь праці, що полегшують і зменшують працю";</li> <li>• з усіх "дохідних будівель", таких як "приміщення під крамниці, склади, майстерні, будинки на фермі з усіма потрібними будівлями: стайнями, коморами та ін.";</li> <li>• "поліпшень землі – усього того, що з вигодою витрачене на розчищення, осушення, огороження, удобрювання і приведення її до стану, найпридатнішого для обробітку та окультурення";</li> <li>• "набутих і корисних здібностей усіх мешканців або членів суспільства"</li> </ul>	Складається: <ul style="list-style-type: none"> <li>• із "грошей, за посередництва яких обертаються й розподіляються серед споживачів інші три частини обігового капіталу";</li> <li>• "запасів продовольства, якими володіють м'ясник, скотопромисловець, фермер, хліботорговець, пивовар та ін. і від продажу яких вони розраховують отримати прибуток";</li> <li>• "матеріалів, цілком сирих або більш-менш оброблених, що призначені для виготовлення одягу, предметів обстановки, будинків, але ще остаточно не використані в ділі...";</li> <li>• "виробів, що вже виготовлені й закінчені, але ще перебувають у руках торговця або фабриканта і не продані чи не розподілені серед відповідних споживачів"</li> </ul>

Заслугою вченого стало розуміння того, що співвідношення між складовими капіталу є неоднаковим у різних галузях виробництва. Трактуючи капітал як головну рушійну силу економічного прогресу, А. Сміт стверджував, що будь-яке збільшення або зменшення капіталу природним чином сприяє

зростанню або скороченню мінової вартості річного продукту землі та праці країни, реального багатства та доходу населення. Позаяк зростання національного багатства неможливе без нагромадження капіталу.

Аналізуючи перспективи нагромадження капіталу та економічного зростання, учений виходив з того, що розширене відтворення може здійснюватись безмежно і супроводжуватись пропорційним зростанням особистого споживання.

Наведені нижче автори ототожнюють поняття “основні засоби”, “основні фонди” та “основний капітал”. Так, Лопатников Л.І. трактує основні фонди і основний капітал, як одну з складових виробничого капіталу, що повністю і багаторазово використовується у виробництві товару та переносить свою вартість на новий продукт частинами протягом довготривалого часу та повертається підприємцю в грошовій формі також частинами. Він також говорив, що основні фонди в грошовому вираженні це основні засоби.

Фаминський І.П. зазначає, що основні засоби, як і основні фонди та основний капітал, є тотожними поняттями, тобто це сукупність капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймають участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації.

Тобто вищевказані автори ототожнюють основні засоби, основні фонди та основний капітал і вбачають їх лише у виробництві.

Азріліян А.М. розглядаючи поняття “капітал” трактує його як загальну вартість активів будь-якої особи за вирахуванням зобов'язань. Райсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Є.Б. зазначають що капітал у широкому розумінні – це все, що здатно приносити дохід, чи ресурси, створені людьми для виробництва товарів та послуг, а у вузькому розумінні – це вкладене у справу, працююче джерело доходу у вигляді засобів виробництва. При трактуванні поняття “фонд” Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский, Є.Б. Стародубцева мають на увазі запас, накопичення грошових коштів, грошовий капітал, або це може бути будь-яка організація, створена для сприяння визначеним видам діяльності, соціальним групам людей.

З наведених вище понять, визначено, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди, адже з позиції бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

Таким чином можна зробити висновок, що внесок у трактування сутності даної категорії вніс фундатор економічної науки А. Сміт, який відносив до продуктивного капіталу також і той, що був задіяний у сфері матеріального виробництва. Подібної точки зору дотримувався Д. Рікардо, хоча його визначення основного капіталу дещо відмінне від тлумачень Сміта. Так, для Д. Рікардо домінуючою ознакою основного капіталу є його довговічність, міцність, повільна зношуваність. Крім того, дану категорію він розглядає як частину багатства країни, яка використовується у виробництві, і приводить у рух працю. На наступних етапах розвитку економічної думки категорія “основний капітал” не зазнала значних трансформацій свого тлумачення. Неокласики розглядали його як складову виробничих функцій та як фактор екстенсивного економічного зростання. Значення досліджень представників цих шкіл полягає в тому, що вони намагалися перевести розгляд категорії капіталу, а отже, основних засобів з теоретичного на рівень практичного використання, акцентуючи увагу на ступені впливу та ролі останніх.

Рікардо Д. [19, с. 387] охарактеризував категорію “капітал” як частину багатства країни, котра використовується у виробництві і складається з інструментів, сировини, машин та іншого, що необхідне, щоб привести в рух працю.

Послідовник Д. Рікардо відомий англійський економіст Дж. С. Мілль трактував капітал як раніше нагромаджений матеріалізований продукт праці, зазначаючи, що останній є продуктом заощадження, тобто утримання від теперішнього споживання заради майбутньої користі. Як і попередники Дж. С. Мілль виділяв основний та оборотний капітал. Під основним капіталом він розумів капітал, який міститься в знаряддях виробництва, що відрізняються більш або менш тривалим існуванням і виконують свою роль у виробництві не вилучаючись з нього.

Та найкраще дослідив теоретичні засади капіталу відомий економіст К. Маркс у своїй праці “Капітал”. Капітал, – писав вчений, – це не річ, а певне, суспільне, належне певній історичній формації суспільства виробниче відношення, яке представлене в речі і надає цій речі специфічного суспільного характеру. К. Маркс виділяв крім основного і оборотного капіталу, постійний та змінний, застосований та спожитий капітал. На думку вченого основний капітал – це капітал, який виступає в процесі виробництва, переносить на продукт лише частину своєї вартості (зношування) і незважаючи на це зношування продовжує функціонувати в процесі виробництва. Економіст К. Маркс [11, с. 141] ще в XIX столітті зазначав: “капітал є рух, процес кругообігу, що проходить різні стадії, процес, який, в свою чергу містить у собі три різні форми процесу кругообігу, тому капітал можна розуміти лише як рух, а не як річ, що перебуває у спокої”.

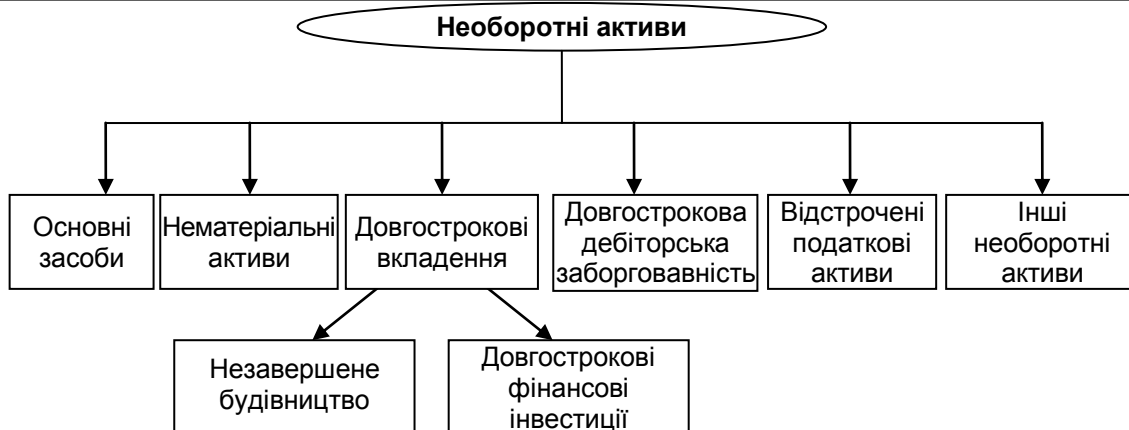
Отже, проаналізувавши дані визначення можемо сказати, що з економічної точки зору можливі два варіанти трактування основних засобів:

1) основні засоби розглядаються як вкладений капітал, і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю і їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс);

2) основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс).

Для здійснення статутної діяльності підприємствам необхідні необоротні активи або засоби праці, під якими в літературі розуміють річ або сукупність речей, за допомогою яких працівник здійснює вплив на предмети праці (сировину, матеріали тощо).

Необоротні активи – це сукупність матеріально-фінансових ресурсів, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року) і мають значну вартість окремого об’єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб’єктів господарювання. До складу необоротних активів входять: основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення (капітальні інвестиції), довгострокові фінансові інвестиції, довгострокові активи у розрахунках, відстрочені податкові активи, гудвіл та інші необоротні активи (рис. 2):



**Рис. 2.** Склад необоротних активів підприємства (узагальнено на підставі П(С)БО 2)

Історія дослідження категорії “необоротні активи” починається з наукових праць відомого вченого А. Сміта, який вперше розподілив капітал на основний та оборотний. Подальша еволюція наукових досліджень привела до виникнення категорій “основні фонди” та “основні засоби”, що є категорією, яка відображає суму грошових коштів, витрачених на основні засоби, які, в свою чергу, мають речове вираження. Крім того, до складу основних засобів обов’язково мають належати матеріально-речові цінності, які використовують у невиробничій сфері та впливають прямо чи опосередковано на отримання економічних вигід (будинки творчості, палаци культури тощо, за допомогою яких задовольняються соціально-культурні потреби працівників, що сприяє підвищенню їх продуктивності та отриманню економічних вигід).

Основні засоби є найпоширенішим представником необоротних активів. Окремі автори розглядають основні засоби як матеріальні і нематеріальні ресурси, що належать підприємству, установі, забезпечуючи їх функціонування, і очікуваний строк корисної експлуатації, яких становить понад один рік.

При дослідженні визначення необоротних активів одні вчені такі, як Р.Т. Джога, Т.Г. Мельник [9, с. 893] обмежують їх як належні підприємству, інші – як власність, право закріплено юридично.

Від предметів праці засоби праці відрізняються тим, що багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконані роботи. Під впливом засоби праці, предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію.

Автори Х. Андерсен, Д. Колдуелл та Б. Нідлз виділяють 3 основні риси необоротних активів і дають наступне визначення: необоротні активи – це засоби, які:

- 1) мають термін корисного використання більше одного року;
- 2) використовуються в діяльності підприємства;
- 3) не підлягають перепродажу покупцям.

Таким чином, основні засоби є складовою частиною необоротних активів.

Загальноекономічне поняття основних засобів покладено в основу термінів, які використовуються як для бухгалтерського обліку, так і для оподаткування. При цьому в бухгалтерському обліку прийнято вживати термін “основні засоби”, а для цілей оподаткування – термін “основні фонди”.

Відносно ймовірності одержання економічних вигід підприємство має визначити цілі використання основного засобу. Виходячи з визначення основних засобів, такими цілями є:



- 1) використання основного засобу в процесі постачання товарів, виконання робіт і надання послуг;
- 2) використання основного засобу для надання в оренду іншим особам;
- 3) використання основного засобу для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;

Можливі чотири шляхи отримання вигод на підприємстві:

- 1) використання окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції, товарів, наданні послуг, які призначені для реалізації підприємством;
- 2) продаж, обмін на інші активи, у тому числі за грошові кошти;
- 3) використання для погашення кредиторської заборгованості;
- 4) розподіл між власниками підприємства.

Основні засоби підприємств складають основу їх матеріально-технічної бази, тому бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечувати:

- контроль за збереженням основних засобів;
- своєчасне правильне документальне відображення в регістрах обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення (із цеха в цех, з складу на склад, із відділу у відділ і т.п.);
- ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безоплатна передача);
- правильне і своєчасне (щомісячне) обчислення та відображення в обліку зносу, амортизації основних засобів;
- відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів;
- контроль за ефективністю використання основних засобів;
- визначення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або їх ліквідації, а також втрат від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереженням;
- виявлення надлишкових і морально застарілих основних засобів.

Окрім цього, бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за ефективним використанням виробничих площ, устаткування, машин, транспортних засобів і інших засобів праці.

Основні засоби є одним з найважливіших об'єктів економічних наук, зокрема бухгалтерського обліку. У сучасних умовах господарювання вони відіграють визначальну роль, оскільки становлять вагомую частину майна будь-якого суб'єкта господарювання. Щодо порядку обліку основних засобів на сьогоднішній день існує низка невирішених проблемних питань. Особливої уваги потребує питання трактування цього терміну, їх класифікація та оцінка.

Основні засоби є необхідною умовою безперебійного виробництва будь-якого виду продукції, тому їх роль у промисловому виробництві важко переоцінити.

Найповніше проблему визнання основних засобів та критеріїв, за якими слід відносити цінності до основних засобів, дослідила Л. Кулікова у своїй монографії "Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития". Зокрема, науковець розглядає такі критерії віднесення матеріальних цінностей до основних засобів: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа [6, с. 25].

Розглядаючи питання *функціональної ролі активів*, Л. Кулікова вважає, що не слід обмежувати використання основних засобів лише як засобів праці. Це дасть змогу віднести до основних засобів об'єкти, які не можуть слугувати засобом праці в буквальному розумінні, такі як предмети господарського інвентарю, багаторічні насадження, земельні ділянки та об'єкти природокористування.

Суть такого критерію, як *призначення активів*, полягає в тому, що основні засоби визнаються частиною майна. Цей критерій, який запровадив ще А.Сміт, використовується у бухгалтерському обліку багатьох країн.

Такий критерій, як *тривалість використання*, запроваджений Німецьким торговим кодексом. Більш докладно його обґрунтував К. Маркс. Він писав: "... оскільки мова йде про річне виробництво, то тут доводиться брати до уваги, перш за все, лише ті частини основного капіталу, тривалість життя яких становить більше одного року". Критерій тривалості використання активів підприємства у виробничій діяльності дає змогу поділити їх на основні засоби та засоби в обороті. В економічній літературі цей критерій трактується неоднозначно. Так, А. Кальмес вважав, що до основних засобів слід відносити лише ті активи, які слугують підприємству довше від одного облікового періоду, тобто більше як рік. З такою позицією не погоджувався професор В. Стоцький, який зазначав, що всі засоби, які переносять вартість на створюваний продукт частинами, мають належати до основних незалежно від строку їх використання.

В Україні критерії визнання для кожного виду об'єктів обліку встановлено національними стандартами бухгалтерського обліку. Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" [17] виділяють кілька критеріїв:

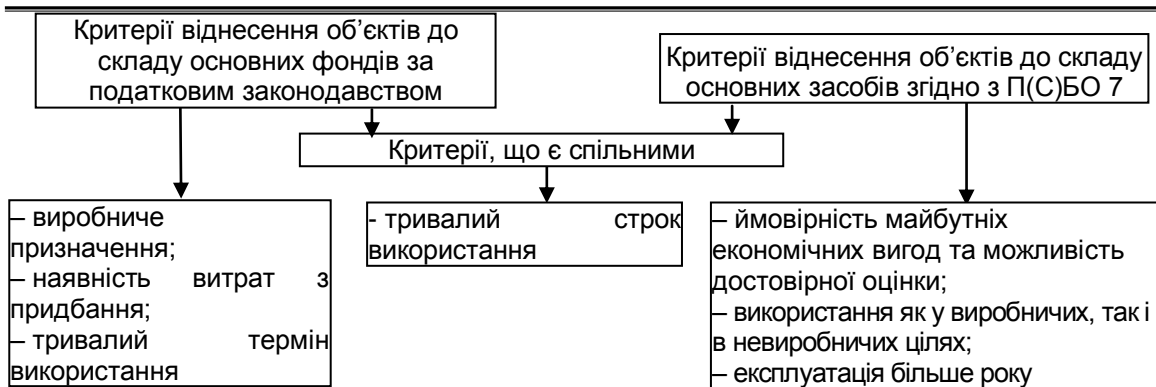
- визнаний активом;
- використання для чітко визначених цілей;
- очікуваний строк експлуатації більше як один рік або операційний цикл;
- фізична форма – матеріальний актив.

Такі критерії відповідають критеріям, наведеним у Міжнародному стандарті фінансової звітності (далі МСФЗ) 16 "Основні засоби" [10]. Однак існують певні відмінності. Так, згідно з МСФЗ 16 основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність (наявність фізичної форми);
- сфера дії (утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей);
- тривалість очікуваного строку використання (має використовуватися більше одного облікового періоду).

На відміну від визначення, яке подане у П(С)БО 7, МСФЗ не визначає ніякі "культурно-соціальні функції" при визнанні об'єкта.

Зокрема, автор Пащенко Н.В. у своїй статті стверджує, що необхідно виділити критерії, які визначають віднесення об'єктів до складу основних засобів та основних фондів (рис. 3).



**Рис. 3.** Критерії віднесення об'єктів до складу основних фондів та основних засобів

Як видно з рис. 3 спільним критерієм віднесення матеріальних активів до основних засобів та основних фондів є тривалий термін використання, тобто більше одного року. Що стосується інших ознак основних засобів, то вони мають суттєві відмінності.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики бухгалтерського обліку основних засобів дозволило визначити ряд невирішених проблем, які гальмують процес управління виробництвом та знижують ефективність використання основних засобів.

У зарубіжній обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначається різними термінами: постійні активи, споруди та обладнання, матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднанні в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та доходні вкладення в матеріальні цінності; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в Естонії – основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно); в Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства). В країнах англо-американської системи обліку – це довгострокові активи, що об'єднують основні засоби або власність, будівлі та обладнання, нематеріальні активи, витрати майбутніх періодів, інвестиції і фонди та інші непоточні (позаоборотні) активи.

У США окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції, фонди та інші активи. Наприклад, відповідно до загальних положень бухгалтерського обліку.

США, у балансовому звіті в частині основних засобів необхідно відображати такі показники:

- баланси основних видів активів, які підлягають амортизації, залежно від їхнього характеру або призначення;
- накопичену амортизацію за основними видами активів або в сукупності;
- опис методів нарахування амортизації.

У Великобританії та Австралії всі необоротні активи в балансі представлені в розділі основного капіталу, який складається з нематеріальних, матеріальних активів та інвестицій.

Розглянемо, також трактування поняття “основні засоби” в Польщі.

**Таблиця 3.** Визначення поняття “основні засоби” в Польщі

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	Ольхович Ф. (Olchowicz I.) [3]	Основні засоби це частина майна, які призначені для довгострокового використання, та які виконують наступні умови: – передбачений період використання більше 1 року, – призначені для потреб підприємства, – в момент прийняття до використання є повністю укомплектованими та придатними до використання

Продовження табл. 3

1	2	3
2.	Збігнев Люти (Zbigniew Luty)	Основні засоби це нерухомість (ґрунти, будинки, в тому числі приміщення, які є окремою власністю, будівлі та інвестиції в інші об'єкти), машини, обладнання, транспортні засоби, які є власністю або співвласністю підприємства, а також інші укомплектовані та здатні до використання в момент надходження предмети та живий інвентар з терміном використання більше року, призначені для власних потреб підприємства або для надання у користування на основі договору найму, оренди або іншого договору подібного характеру
3.	Барбара Ольчацька (Barbara Olczacka), Рената Палчинська-Гоцінял (Renata Pałczyńska-Gościńial) [1, с. 287]	Основні засоби – частини майна, які мають період використання більше одного року і первісну вартість, яка перевищує визначену суму (надається в положеннях, що стосуються – амортизації)
4.	Ян Глуховські (Jan Głuchowski) [2]	Основні засоби. Складові → активів, а особливо → основного реального майна (основні засоби та основні засоби в будові).

На відміну від трактування основних засобів вітчизняними вченими, в Польщі до їхнього складу відносять більш конкретні складові активів, хоча й відмічають, що термін їх використання має складати більше одного року. Проаналізувавши дані визначення можна сказати, що трактування економічної сутності основних засобів в різних країнах в цілому не відрізняються, але в Польщі існує певна деталізація даного об'єкта.

У Польщі необоротні активи в балансі підприємства представлені у вигляді позаоборотних активів, які поділяються на матеріальні і нематеріальні. До матеріальних належать споруди, будівлі, механізми і обладнання, транспортні засоби, худоба тощо. Очікуваний термін їхнього корисного використання повинен бути більший одного року. Ці активи використовує саме підприємство або, на договірних засадах, – інше підприємство (поточна оренда тощо). До цієї групи також належить майно, яке не є власністю підприємства (фінансова оренда), але за яким, відповідно до податкового законодавства, орендар зобов'язаний нараховувати знос.

У зв'язку з тим, що у Франції існує п'ять основних типів балансу, які використовуються в системі економічного аналізу різного роду діяльності, назва групи необоротних активів, а відповідно і їхній склад, досить різноманітний.

Так, при побудові ліквідного (майнового радикального) балансу всі активи поділяються на нематеріальні та матеріальні, виходячи з їхньої ліквідної вартості. Те саме характерно і для майнового (лояльного) балансу. У функціональному балансі, який на сьогодні у Франції є предметом дискусії теоретиків та практиків, усе майно, яким розпоряджається підприємство тривалий період, обліковується незалежно від того, чи є воно його власністю. При цьому відображення в балансі активів не залежить від природи їхнього походження - матеріальна вона чи ні.

Отже, як бачимо, в більшості країн необоротні активи можна розподілити на такі загальні групи: матеріальні дострокові активи; нематеріальні дострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції.

Розглянемо також трактування поняття "основні засоби" з юридичної точки зору (табл. 4).

**Таблиця 4. Визначення поняття “основні засоби” відповідно до правового поля різних країн**

№ з/п	Джерело	Визначення
– міжнародне законодавство та законодавство Польщі		
1.	МСФЗ (IAS) 16 “Основні засоби”	Основні засоби – матеріальні активи, що їх: - утримує суб’єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; - використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду
2.	Закон про бухгалтерський облік в Польщі	Основні засоби – це нерухомість (ґрунти, будинки, в тому числі приміщення, які є окремою власністю, будівлі та інвестиції в інші об’єкти), машини, обладнання, транспортні засоби, або інші укомплектовані та здатні до використання в момент надходження предмети, які є власністю або співвласністю підприємства, а також живий інвентар з терміном використання більше року, призначені для власних потреб підприємства або для надання у користування на основі договору найму, оренди або іншого договору подібного характеру.
– вітчизняне законодавство		
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”	Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій
4.	Податковий кодекс	Основні засоби – 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)

Відповідно до Концептуальної основи міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям:

- 1) приносити в майбутньому вигоду підприємству;
- 2) його вартість можливо достовірно визначити.

Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Зокрема, згідно з п. 6 МСФЗ 16 “Основні засоби”, основні засоби – це матеріальні активи, які:

- а) утримує підприємство для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- б) будуть використані, як очікується, більше одного року.

Названі критерії до визнання основних засобів аналогічні майже в усіх країнах. В окремих країнах виділяють також вартісний критерій.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, в ході проведеного дослідження встановлено, що нагальним завданням становлення національної економіки України як сучасного високорозвинутого індустріального господарства є відновлення усталеного суспільного виробничого процесу, що потребує, в першу чергу, кардинального посилення уваги до розвитку основного капіталу задля відновлення засобів виробництва, що обумовлюють рівень технічного оснащення виробництва, озброєність праці в національній економіці.

Економічна сутність і матеріально-речовий зміст основних засобів слугують визначальними характеристиками в окресленні їх значення для здійснення відтворювальних процесів, функціонування та розвитку будь-якого виробництва.

В результаті дослідження на базі критичної оцінки змісту спеціальної літератури, розкрито економічну сутність основних засобів, визначено відмінність категорій “основні засоби” та “основні фонди”. Якісна відмінність цих категорій полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому вираженні кошти, затрачені на засоби праці. Крім того, слід відзначити, що ця категорія виникла історично внаслідок спроби уникнути в свій час категорії “капітал”.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Barbara Olczacka* Leksykon zarządzania finansami. Ośrodek Doradstwa i Doskonalenia Kadr / Barbara Olczacka, Renata Pałczyńska-Gościńial. – Gdańsk, 1998. – 370 s.
2. Leksykon Finansów. [komitet redakcyjny Jan Głuchowski]. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2001. – 368 s.
3. *Olchowicz I.* Podstawy rachunkowości / I. Olchowicz – Warszawa: PWE, 2002. – Część I wykład. – Wydanie czwarte zmienione. – 323 s.
4. The World Almanac and Book of Facts 2011 . – New York : World Almanac Books, 2011. – 1008 p.
5. *Базилевич В.Д.* Історія економічних вчень: підручник / В.Д. Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567 с.
6. *Бондар О.* Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку / О. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №3. – С. 23-27.
7. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації: навчальний посібник / П.В. Проскурін. – К.: КНЕУ, 2005. – 372 с.
8. Історія економічних учень: Підручник. [Л. Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко, А.М. Поручник та ін.]; за ред. Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко. – К.: КНЕУ, 1999. – 564 с.
9. *Лемішовський В.І.* Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посіб. / В.І. Лемішовський, Р.Л. Хом'як, В.С. Мохняк, Н.М. Воськало, О.С. Лемішовська // Нац. ун-т “Львів. Політехніка”. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Л.: Захід, 2007. – 1104 с.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Затв. Наказом Міністерства фінансів України 30.09.2003 № 561 від 30.09.2003 р. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>.
11. Мікроекономіка і макроекономіка: підручник для студентів екон. спец. закл. освіти: У24 / С. Будаговська, О. Кілієвич та ін.: за заг. ред. С. Будаговської. – К.: Видавництво Соломії Павочко “Основи”. – 2001 с.
12. МСФЗ 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).

13. Обсяги реалізованої промислової продукції (робіт, послуг) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

14. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Г.Н. Климко, В.П. Нестеренко та ін.; За ред. Г.Н. Климка – К.: Вища школа – Знання, 1997 – 559 с.

15. Політична економія. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. Рибалкіна В.О., Бодрова В.Г. – К.: Академвидав, 2004. – 672 с.

16. Політична економія. Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. Дисципліни / За ред. д-ра екон. наук, проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2003. – 354 с.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] // Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

18. Попов А.З. Вопросы в счётом искусстве / А.З. Попов // Счетоводство. – 1904. – № 1-2. – С. 5-9.

19. Юхименко П.І. Історія економічних учень : навч. посіб. / П.І. Юхименко, П.М. Моненко. – К.: Знання – Прес, 2000. – 514 с.

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.05.2012 р.