

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТЬ "ОСНОВНІ ЗАСОБИ" ТА "ОСНОВНІ ФОНДИ"

*В. А. Старовойт,
докторант, МАУП*

В період реформування системи бухгалтерського обліку в Україні та приведення її у відповідність з міжнародними стандартами було введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби." Незважаючи на те що з його прийняттям всі категорії, пов'язані з обліком основних засобів, набули чіткого економічного змісту, а методологія обліку була упорядкована, досі залишаються невирішеними деякі проблеми. Зокрема, виникли суттєві розбіжності понятійного апарату і методології фінансового і податкового обліку. Тому проблема правильного трактування економічних категорій "основні засоби" та "основні фонди" та чіткого визначення сфери застосування цих термінів є на сьогодні досить актуальною.

Дослідженням сутності цих категорій займалися багато вчених, серед яких слід відзначити: Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, В.Г. Лінника, С.А. Николаєву, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.Г. Швеця.

Метою написання статті є обґрунтування теоретичних положень на основі всебічного вивчення та порівняльного аналізу світового і вітчизняного досвіду. У зв'язку із цим у статті поставлене для вирішення наступне завдання: уточнити поняття "основні засоби" та "основні фонди" в системі бухгалтерського обліку для користувачів облікової інформації.

З метою поглибленого вивчення економічних категорій "основні засоби" та "основні фонди" ми провели дослідження, які представлені у таблиці 1.

На основі проведеного дослідження можна зробити висновки, що в обліковій практиці більшість авторів дають визначення економічним категоріям "основні засоби" та "основні фонди", в яких не спостерігається чітка відмінність між змістом цих понять, а багато авторів взагалі їх отожднюють. Зустрічаються також випадки, коли вчені не досить коректно розмежовують ці поняття. Зокрема, автор Зюкова М.М. у своїй статті "Облік основних засобів: проблемні питання" стверджує, що з погляду ка-

тегорії обліку основні засоби — це довгострокові активи, а активи не можуть ототожнюватись з фондами, які є джерелами створення засобів. Ми вважаємо, що таке порівняння автором наводиться невдало. В даному випадку під терміном "фонд" слід розуміти запас, нагромадження, капітал у вартісній формі. Саме в цьому розумінні поняття "фонд" використовується для позначення різних груп засобів виробництва.

Загалом необхідно виділити такі критерії, що визначають віднесення об'єктів до складу основних засобів та основних фондів (рис. 1).

В результаті проведеного дослідження можна виділити декілька відмінностей.

По-перше, аналізуючи визначення основних фондів, наведене в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", можна помітити, що акцент зроблено на використанні 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. До основних засобів відносять як основні фонди, так і невиробничі фонди, для яких встановлено особливий порядок оподаткування. Тобто визначення основних засобів, наведене в П(С)БО 7, є більш широким, ніж поняття "основні фонди", наведене в

Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств."

Друга відмінність полягає в тому, що на об'єкти основних засобів, які фізично і морально не зношуються, поняття основних фондів не поширюється, як це є для земельних ділянок.

Ще одна відмінність є не такою помітною. З П(С)БО 7 випливає, що до основних засобів прирівнюються й інші необоротні активи, значна частина яких родом з малоцінних і швидкозношуваних предметів. Ці предмети обліковуються не на рахунок "Основні засоби", а на окремому субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". В податковому обліку витрати на придбання таких малоцінних предметів не амортизуються, а відносяться до валових витрат з послідовним коригуванням. Тобто малоцінні необоротні матеріальні активи не є частиною основних фондів для цілей податкового обліку, хоча за формальними ознаками відповідають як визначенню основних засобів в бухгалтерському обліку, так і поняттю основних фондів за податковими правилами.

Отже, "основні фонди" на сьогодні — це категорія лише податкового обліку, а "основні засоби" — категорія бухгалтерського обліку. Підводячи підсумок, можна сформулювати наступні висновки: бухгалтерська і податкова термінологія з обліку основних засобів мають суттєві відмінності; податкові терміни призначені для реалізації фіскальних цілей і не відповідають економічній сутності явищ; позитивним моментом є розмежування понять для цілей бухгалтерського і податкового обліку, що є підґрунтям для відокремлення підходу до бухгалтерського і податкового обліку основних засобів; негативним наслідком нечіткості термінології є підміна в практичному обліку бухгалтерських термінів податковими, що призводить до викривлення фінансових показників і ускладнює управління; для вдосконалення обліку основних засобів необхідно фінансовий облік базувати на категоріях національних облікових стандартів, які мають економічний зміст.

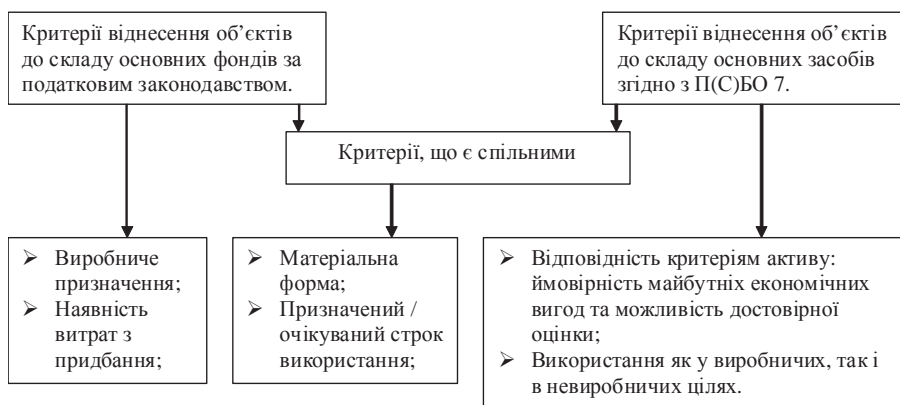


Рис. 1. Критерії віднесення об'єктів до складу основних засобів та основних фондів

Таблиця 1. Порівняння визначень основних засобів та основних фондів

Джерело	Основні засоби	Основні фонди
1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, п. 4	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, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше за один рік або операційний цикл, якщо він більший за рік.	
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, пп. 8.2.1		Основні фонди — це матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податків протягом періоду, який перевищує 365 днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зношенням.
3. Большой экономический словарь. — М.: Институт новой экономики, 1997, с. 651, с. 790	Основні засоби — це сукупність матеріально-речових цінностей, що використовуються в якості засобів праці і що діють в натуральній формі протягом тривалого часу як в сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері. Засоби — це сукупність грошових коштів, кредитів, капіталу; предмети для здійснення якої-небудь діяльності.	Основні фонди — це частина національного майна, створена суспільною працею, що знаходиться в різних формах власності, яка тривалий час неодноразово або постійно в незмінній натурально-речовій формі використовується в економіці, постійно переносячи свою вартість на продукти, що виробляються та послуги, що надаються.
4. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник — К.:ІАЕ УААН, 2003, с.173	Основні засоби — це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття “необоротні матеріальні активи” (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал. 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.
5. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансовий словник — К.: Знання, 2002, с. 169, с. 474	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 та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких перевищує рік (або операційний цикл), якщо він довший за рік.	Основні фонди — це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі.
6. Сухарський В.С. Економічний словник-довідник — Т.: Богдан, 2002	Основні засоби (фонди) — це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношування) переносять свою вартість на вироблену продукцію.	

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92.
2. Большой экономический словарь, — М.: Институт новой экономики, — 1997, — с. 651, с. 790.
3. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник.-К.:ІАЕ УААН, — 2003, — с.173.
4. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансовий словник, К.: Знання, — 2002, — с. 169, с. 474;
5. Сухарський В.С. Економічний словник-довідник. — Т.: Богдан, — 2002.
6. Богатко Н. Переоцінка основних засобів згідно з П(С)БО 7// Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 32, — С. 45—49.