

**ОСНОВНІ ЗАСОБИ: АНАЛІЗ СУТНІСНИХ ТА СТРУКТУРНИХ
ХАРАКТЕРИСТИК
FIXED ASSETS: THE ANALYSIS OF ESSENTIAL AND STRUCTURE
CHARACTERISTICS**

Проаналізовані сутнісні та структурні характеристики понять "основні засоби", "основні фонди", "основний капітал". На підставі одержаних результатів змістовно розмежовані дані категорії.

Ключові слова: *основні засоби, основні фонди, основний капітал, фонд основних засобів, категорії, сутність, структура.*

The essential and structure characteristics of terms "fixed assets", "fixed funds", "fixed capital" are analyzed. According to the obtaining results the categories are basically divided.

The key words: *fixed assets, fixed funds, fixed capital, stock of fixed assets, categories, essence, structure.*

Вступ. Останнім часом поряд з раніше широкоживаною категорією "основні фонди" все частіше використовується нова термінологія, а саме "основні засоби", "основний капітал". Ці терміни вживаються досить часто майже як синоніми в учбовій та науковій літературі [1–7], а також в законодавчих актах. Є в економічній літературі і таке поняття як "фонд основних засобів" [10, с.200]. Очевидно, що усі ці категорії не можуть бути однозначними. Хоча економічні науки і є суспільними, але вони не повинні використовувати синонімічні назви і не можуть вживати у своєму категорійному апараті різну термінологію стосовно одних і тих самих економічних явищ.

Постановка завдання. В даній статті за мету ставиться проаналізувати сутнісні та структурні характеристики "основних засобів", "основних фондів",

"основного капіталу" методами порівнянь та структурно-логічного аналізу і на підставі одержаних результатів розмежувати змістовно дані категорії.

Результати. Точного визначення, що таке капітал, не існує. Узагальнення основних положень економічної теорії зводиться до з'ясування сутності капіталу як складної економічної категорії, яка має ряд проявів:

- капітал – це сукупність ресурсів, що можуть приносити економічні вигоди, тобто капітал – це вартість, яка повинна принести додаткову вартість (прибуток);
- капітал – це виробничі відносини (впливає з поділу капіталу на основний та оборотний, а також на грошовий, продуктивний та товарний);
- капітал – це відношення власності (впливає з поділу капіталу на власний та залучений) [1, с. 275; 4, с. 7].

Останнім часом з переходом до ринкових відносин досить часто вживається термін "основний капітал", але при цьому не дається його чіткого визначення. Зокрема, С.В. Мочерний ототожнює основний капітал з основними виробничими фондами, розглядаючи їх як частину продуктивного капіталу, яка повністю бере участь у процесі виробництва, але переносить свою вартість на новостворений продукт частинами, в міру свого зношування [6, с. 292]. Г.І. Башнянин, П.Ю. Лазур, В.С. Медведєв дають аналогічне визначення, поглиблюючи його: уточнюють, що повертається перенесена вартість до власника теж по частинах, в міру реалізації готової продукції, а поелементно основний капітал складається з вартості фабричних будівель, машин, обладнання, інструментів тощо. При цьому основний капітал є частиною продуктивного капіталу та зношується і морально, і фізично [1, с. 280]. Тобто вище викладені положення свідчать, що їх автори, розглядаючи основний капітал, наголошують на його натуральній формі, участі у виробничому процесі та зазначають його вартісне вираження.

Ряд авторів першочергово виділяють у визначенні основного капіталу його вартісну компоненту. Зокрема, Матвієнко І.В. основний капітал зводить

до капіталу, що авансований на придбання засобів праці [5, с. 15]. Існує думка, що поняття "основний капітал" відображає той факт, що засоби праці, які знаходяться у розпорядженні суспільства в цілому або окремої економічної одиниці, повинні мати вартісний вираз.

Більш розширене поняття основного капіталу дають Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовський, О.Б. Стародубцева: основний капітал – це узагальнюючий показник, що характеризує в грошовому виразі весь капітал підприємства, компанії, як фізичний, так і грошовий. При цьому уточнюється структура основного капіталу: тривало функціонуючі матеріальні цінності (земельна власність, будівлі, машини, обладнання), фінансові вкладення (власні цінні папери, вкладення в інші підприємства, борги інших підприємств) та нематеріальні активи (патенти, ліцензії, товарні знаки, проекти) [8, с. 229].

Практично співпадає з цим погляд на основний капітал І.В. Зятковського. Не визначаючи сутності основного капіталу, він дає його структуру, а саме відносить до нього: матеріальні активи (основні засоби), незавершені капітальні вкладення, нематеріальні активи, довготермінові (зовнішні) фінансові інвестиції [3, с. 51]. Зауважимо, що ототожнення основних засобів з матеріальними активами є невірним, оскільки в структурі активів підприємства матеріальні активи не обмежуються лише основними засобами. Зазначимо, що останні підходи до визначення структури основного капіталу зведені до складу необоротних активів балансу і практично передбачають поділ капіталу на основний (необоротний) та оборотний. Аналогічну структуру основного капіталу подають Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В., тобто зводять її до складових необоротних активів, ототожнюючи необоротні активи з політекономічним терміном "засоби праці" [4, с. 7]. Вважаємо невірним замінити термін "необоротний" на "основний". В зв'язку з цим доцільно поділяти капітал на необоротний та оборотний, а з необоротного виділяти основний капітал як еквівалент терміну "основні засоби", або як частину засобів праці в політекономічному розумінні (рис. 1).

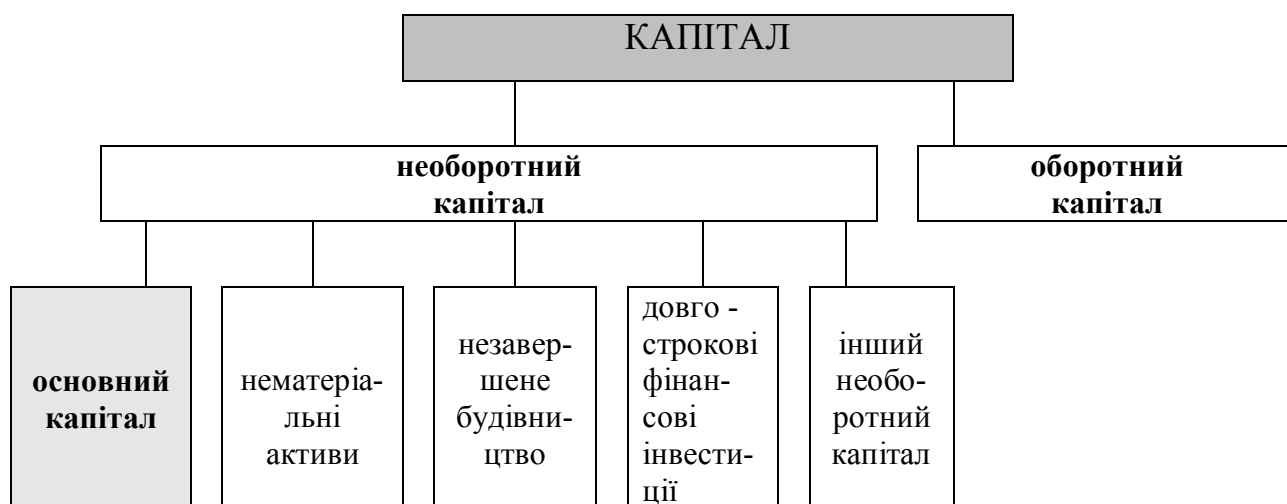


Рис. 1. Структурне місце основного капіталу в загальній сукупності капіталу [складено автором]

На нашу думку, визначення основного капіталу вимагає наступного уточнення. Основний капітал – це авансована з метою отримання економічних вигод вартість основних засобів, яка в процесі свого відтворення може виступати в грошовій, продуктивній та товарній формах. Тоді, як самі, основні засоби, маючи вартісний вираз (оцінку), функціонують в продуктивній формі. Тобто, основний капітал в продуктивній формі представляє собою основні засоби.

В економічній літературі є пропозиція стосовно використання ще одного поняття: "фонд основних засобів" [10, с. 200]. Сюди відносять частину коштів статутного капіталу, а також власні і залучені кошти, які вкладені або призначені для вкладення у виробничі та невиробничі основні засоби. Тобто поняття "фонд основних засобів" (синонім "основні кошти") є фінансовою категорією і характеризує фінансові ресурси, що вкладаються у створення основних засобів.

Поняття "основні засоби" та "основні фонди" в економічній літературі не мають принципових відмінностей, вони є більш чи менш повними і практично дублюють ті визначення, що наводяться в законодавчих актах, але при цьому не розділяється відмінність основних засобів, основних фондів, основного капіталу. Якщо авторами порушуються питання фінансів та фінансово-

економічного аналізу, то йдеться про основні засоби та основний капітал, а якщо питання стосуються економіки підприємств, то автори застосовують, як правило, термін основні фонди. Ряд праць торкаються відмінностей між основними фондами та основними засобами, вони практично зводяться до того, що терміни є майже однакові, але в бухгалтерському обліку та звітності використовують термін основні засоби [2, с. 7; 5, с. 11; 9, с. 225].

В законодавчих актах не вживається категорія "основний капітал", а використовуються терміни "основні засоби" та "основні фонди" (табл. 1). Окрім наведеної в табл. 1 структури основних засобів (видової або технологічної) прийнято поділяти основні засоби на дві частини:

- активну, яка безпосередньо бере участь у виробничому процесі і завдяки цьому забезпечує належний обсяг та якість продукції (робочі машини й устаткування, інструмент, вимірювальні та регулюючі прилади і пристрої, обчислювальна техніка, що використовується в автоматизованих системах управління технологічними процесами, а також деякі технічні споруди);
- пасивну, що створює умови для здійснення процесу виробництва.

Співвідношення окремих видів (груп) основних фондів, виражене у % до їхньої загальної вартості на підприємстві визначає видову (технологічну) структуру засобів праці. Чим більша частка активної частини, тим прогресивніша та ефективніша є технологічна структура [7, с. 105].

Якщо проаналізувати сутність та структуру "основних засобів" та "основних фондів", то вони не мають явних відмінностей окрім наступних:

- в П(С)БО 7, МСБО 16, Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" мова йде і про основні засоби, і про основні фонди, які використовуються лише в господарській діяльності і які підлягають амортизації, а в Господарському кодексі України йдеться про основні фонди і виробничого, і не виробничого призначення (незрозуміло, до речі, яким саме законодавчим актом регламентується віднесення майна до основних фондів, на що посилається Господарський кодекс України);

Сутність та структура основних засобів та основних фондів згідно законодавчих актів України

Характеристики	Господарський кодекс України	Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби"
<i>A</i>	<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<p>Мета визначення та групування</p> <p>Сутність</p>	<p>визначення економічної форми майна</p> <p>основні фонди – це одна із економічних форм, якої набуває майно в процесі здійснення господарської діяльності і яка має вартісне значення та відображається в балансі і інших формах обліку майна згідно законодавства</p>	<p>оподаткування і амортизація</p> <p>основні фонди – це 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 поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом</p>	<p>бухгалтерський облік, аналіз, планування</p> <p>основні засоби – 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 довший за рік)</p>	<p>визначення облікового підходу до основних засобів</p> <p>основні засоби – це матеріальні активи, які:</p> <p>а) утримуються підприємством для використання у виробництві або постачанні товарів та наданні послуг, для надання оренди іншим або для адміністративних цілей; б) будуть використовуватися, як очікується, протягом більш ніж одного періоду</p>

А	І	2	3	4
Структура (класифікація)	<p>основними фондами виробничого і невиробничого призначення є :</p> <ul style="list-style-type: none"> • будинки; • споруди; • машини та устаткування; • обладнання; • інструмент; • виробничий інвентар і приладдя; • господарський інвентар; • інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів 	<p>група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини, вартість капітального поліпшення землі;</p> <p>група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;</p> <p>група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;</p> <p>група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість мало цінних товарів (предметів)</p>	<p>1. Основні засоби</p> <p>1.1. Земельні ділянки.</p> <p>1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.</p> <p>1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.</p> <p>1.4. Машини та обладнання.</p> <p>1.5. Транспортні засоби.</p> <p>1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).</p> <p>1.7. Робоча і продуктивна худоба.</p> <p>1.8. Багаторічні насадження.</p> <p>1.9. Інші основні засоби.</p> <p>2. Інші необоротні матеріальні активи</p> <p>2.1. Бібліотечні фонди.</p> <p>2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.</p> <p>2.3. Тимчасові (не титульні) споруди.</p> <p>2.4. Природні ресурси.</p> <p>2.5. Інвентарна тара.</p> <p>2.6. Предмети прокату.</p> <p>2.7. Інші необоротні матеріальні активи</p>	<p>немає вимог щодо класифікації основних засобів, але передбачається їх розподіл на класи.</p> <p>Приклади окремих класів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • земля; • будівлі; • машини та устаткування; • кораблі; • літаки; • автотранспорт; • меблі та приладдя; • офісне обладнання

[складено автором за першоджерелами]

• П(С)БО 7 та МСБО 16 відносять до основних засобів земельні ділянки на відміну від Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Господарського кодексу України. Тобто структурно визначення основних фондів та основних засобів відрізняються земельними ділянками (які не підлягають амортизації). В даному контексті можна розуміти, що основні фонди та земельні ділянки є складовими основних засобів.

Тобто основні засоби є більш широким, узагальнюючим, поняттям ніж основні фонди, якщо зіставити їх трактування за Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та П(С)БО 7 і МСБО 16. Основні виробничі фонди або основні засоби виробництва є основною складовою частиною основних засобів (рис. 2).

Основні засоби (П(С)БО7, МСБО 16)	земля	-----	основні фонди виробничого призначення (Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств")	Основні фонди (Господарський кодекс України)
	основні засоби виробництва			
	інші основні засоби, що приносять економічну вигоду	-----	основні фонди не виробничого призначення	

- підлягають амортизації в бухгалтерському обліку (згідно обраного методу)
- підлягають амортизації в податковому обліку (згідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств")

Рис. 2. Структура основних засобів та основних фондів в трактуванні законодавчих актів [складено автором]

Дослідження сутності основних засобів згідно законодавчих актів України та на підставі опрацьованих джерел дозволило виділити такі їх основні характеристики (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристики ознак функціонування основних засобів

Ознака	Характеристика
Тривалість функціонування у процесі виробництва	функціонують тривалий період, понад рік, забезпечують декілька (або велику кількість) виробничих циклів
Визначення терміну тривалості	обумовлюється фізичним та моральним зносом; в першу чергу визначається науково-технічним прогресом, рівнем конкурентоспроможності та загальною стратегією розвитку
Відшкодування вартості	частинами в міру "амортизаційного" зносу згідно вимог бухгалтерського та податкового обліку шляхом перенесення вартості основних засобів на новостворені товари
Збереження натуральної форми	зберігається або періодично поновлюється, час від часу підлягає заміні
Збереження продуктивних характеристик	з часом втрачаються, підлягають частковому або повному відновленню та покращанню
Форми відновлення	реновація (повне відновлення), ремонт (часткове відновлення), модернізація (покращання продуктивних характеристик)
Джерела відновлення	амортизаційні відрахування, витрати підприємства, чистий прибуток, інші джерела (залучені, запозичені тощо)

[складено автором]

Висновки. Ототожнення категорій "основний капітал", "основні засоби" та "основні фонди" в економічній літературі, а також в законодавчих актах вимагають уточнення цих понять. Основний капітал – це авансована з метою отримання економічних вигод вартість основних засобів, яка в процесі свого відтворення може виступати в грошовій, продуктивній та товарній формах. Самі основні засоби, маючи вартісний вираз (оцінку), функціонують в продуктивній формі. Аналіз трактувань основних засобів та основних фондів законодавчими актами України засвідчує, що основні засоби структурно більші від основних фондів на величину вартості земельних ділянок.

ЛІТЕРАТУРА

1. Башнянин Г. І. Капітал підприємства, його кругооборот і оборот. Суспільне відтворення // Політична економія / Г. І. Башнянин, П. Ю. Лазур, В. С. Медведєв. – К. : Ніка-Центр, Ельга, 2000. – С. 275–298, С. 366–495.
2. Горицкая Н. Г. Основные фонды и инвестиции / Н. Г. Горицкая. – К. : Техніка, 2000. – 80 с.
3. Зятковський І. В. Фінанси підприємств : [навч. посіб.] / І. В. Зятковський. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К. : Кондор, 2003. – 364 с.
4. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко. – К. : Центр навч. літератури, 2005. – 168 с.
5. Матвиенко И. В. Финансовое обеспечение технического перевооружения промышленности Украины : [монография] / И. В. Матвиенко. – К. : Наук. думка, 2004. – 256 с.
6. Мочерний С. В. Економічна теорія : [посіб.] / С. В. Мочерний. – К. : Видавничий центр "Академія", 2003. – 656 с.
7. Покропивний С. Ф. Капітал і виробничі фонди. Визначення необхідного обсягу та джерел фінансування виробничих інвестицій / С. Ф. Покропивний // Економіка підприємства : [підруч. / за заг. ред. С. Ф. Покропивного]. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 100–126, 160–164.
8. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
9. Рибченко М. Ф. Теоретико-методологічні аспекти оцінювання основних засобів / М. Ф. Рибченко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2006. – № 2. – С. 225–228.
10. Фінансова діяльність підприємства : [підруч.] / О. М. Бандурка, М. Я. Коробов, П. І. Орлов, К. Я. Петрова. – К. : Либідь, 2003. – 384 с.

"Надійшла до редколегії 17 лютого 2009 р."

Стаття рекомендована до друку д. е. н. Мостенською Т.Л.