

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ОСНОВНІ ФОНДИ, АМОРТИЗАЦІЯ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ ТА ОБЛІКОВО-ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Досліджені протиріччя у тлумаченні загальноекономічних термінів «основні фонди», «основні засоби», «амортизація» у обліково-податковому законодавстві та у економічній теорії.

The contradiction in explanation of common economic terms such as “the main funds”, “the main means” “depreciation” are researched in the register and tax legislation and in the economic theory.

Ключові слова: основні фонди, основні засоби, амортизація, амортизаційні відрахування.

Вступ

За сучасних умов причиною багатьох проблем господарських відносин є протиріччя у тлумаченні економічних термінів. Прикладом такої плутанини, яку податкове законодавство України вносить в основи економічної теорії, є основні фонди та амортизація їх вартості.

З 1 липня 1997 року були введені нові принципи оподаткування прибутку підприємств Законом про оподаткування прибутку підприємств [1], у якому дається визначення понять «основні фонди» та «амортизація». З 1 липня 2000 року набирає чинності П(С)БО 7 «Основні засоби», яке визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції та необоротні матеріальні активи [3]. Термін «основні фонди», «основні засоби», «амортизація» використовується і в економічній теорії [4]. Відмінність у розумінні цих термінів у економічній теорії, на жаль, у вітчизняному податково-обліковому законодавстві не просліджується. Дані питання розглядалися у роботах [4,7,9,12,14].

Постановка завдання

Дослідження протиріч у тлумаченні загальноекономічних термінів «основні фонди», «основні засоби», «амортизація» у обліково-податковому

законодавстві та у економічній теорії, а також їх наслідків у господарських відносинах.

Методологія

Теоретико-методологічною основою дослідження слугували положення економічної теорії, Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та ін.

Результати дослідження

З набранням чинності Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] були введені нові принципи оподаткування прибутку підприємств, а саме:

- прибуток підприємства, який є об'єктом оподаткування (25% від якого платник податку на прибуток відшкодовує до бюджету), розраховується шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань за такий самий період;
- дається визначення поняття «**основні фонди**» (таблиця);
- суми валових доходів, валових витрат і амортизаційних відрахувань формуються виходячи з багатьох показників;
- визначається амортизація витрат на придбання (створення) основних фондів, а не їх вартості ([1,11,12,13]);
- відсутній пооб'єктний облік основних фондів груп 2, 3 і 4, тобто здійснюється груповий облік у розрізі окремих груп основних фондів;
- використовується правило першої події (валові витрати відображаються або при перерахуванні коштів, або при надходженні матеріальних цінностей);
- розраховується приріст (убуток) балансової вартості запасів (п. 5.9 Закону [2]).

З 1 липня 2000 року набирає чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» [3], яке визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції і необоротні матеріальні активи. У П(С)БО 7 «Основні засоби» дається визначення поняття «**основні засоби**» (таблиця).

Внаслідок таких подій:

- з метою оподаткування з'явився вартісний бар'єр (1000 грн.) у визначенні матеріальних цінностей, які відносяться до основних фондів;
- існують відмінності в порядку відображення вибуття та проведення переоцінки основних засобів та індексації основних фондів;
- різна методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів і основних фондів;
- розбіжності у моменту початку амортизації та різна методика нарахування амортизації основних засобів і основних фондів ([1,9,12,14]);

- оцінка балансової вартості запасів з метою оподаткування має ряд особливостей і не може бути здійснена виходячи з даних бухгалтерського обліку, тобто необхідно крім бухгалтерського обліку запасів вести їх податковий облік;

- витрати на придбання (виготовлення) матеріальних цінностей, строк використання яких у господарській діяльності перевищує 365 днів, а вартість яких менше, ніж 1000 грн., відносяться до валових витрат підприємства (не амортизуються), а включаються до розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у залишках готової продукції на складі та незавершеному виробництві за правилами, викладеними у п. 5.9 Закону [2], тобто такі предмети з метою оподаткування ототожнюються із запасами, а у бухгалтерському обліку враховуються як основні засоби і підлягають амортизації;

- появляється серед основних фондів такий нематеріальний актив як програмне забезпечення, причому основними фондами вважають тільки ті комп'ютерні програми, які придбаваються з метою їх використання у господарській діяльності як засобу виробництва протягом періоду, що перевищує 365 днів з дати введення їх в експлуатацію. Комп'ютерні програми, які використовуються в діяльності менше, ніж 365 днів, належать до малоцінних предметів, і відповідно, їх вартість включається до складу валових витрат (п. 5.9 Закону [1]).

Закон про ПДВ [5] розглядає основні фонди як один із видів товарів, тому на операції з основними фондами поширюються всі правила, які стосуються товарів. А з точки зору Закону про податок із доходів фізичних осіб [6] основні фонди – це рухоме або нерухоме майно із усіма податковими наслідками.

Водночас, в економічній теорії [4] основними фондами прийнято вважати об'єкти зі строком служби не менше року і вартістю не менше розміру, визначеного на нормативному рівні, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються протягом багатьох операційних циклів, поступово переносячи свою вартість на вартість продукції, що виготовляється. Серед звичних особливостей – строку служби, мінімальної нормативної вартості і порядку включення їх вартості до собівартості продукції – у такому визначенні звертає на себе увагу натурально-речова форма об'єктів, які називаються **основними фондами**. При цьому основні фонди, які безпосередньо впливають на предмет праці (інструменти, обладнання, машини тощо), називають активною частиною основних фондів. Основні фонди, які забезпечують процес виробництва (будови, споруди тощо), відносять до пасивної частини. У свою чергу, у випадку їх участі у виготовленні продукції активні та пасивні основні фонди називають виробничими основними фондами. Причому саме основні виробничі фонди визнаються вітчизняним податковим законодавством основними фондами.

Крім строку використання у 365 днів (фактично рік), вартості більше 1000 грн., визначення терміна «основні фонди» у Законі [2] співпадає з економічним його розумінням, насамперед, як матеріальні цінності. Однак, якщо такі матеріальні цінності не використовуються у господарській діяльності у розумінні податкового законодавства, то основними фондами вони вже не вважаються, а відповідно з п. 8.1.4 [2] визнаються «невиробничими фондами». Господарською діяльністю вважається будь-яка діяльність, направлена на отримання доходу у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах (п. 1.32 Закону [2]).

В економічній теорії основними засобами прийнято вважати капітальні вкладення, які приймають участь у виробництві протягом тривалого строку та вимірюються у грошовому, вартісному виразі.

Отже, «основні фонди» – це натурально-речова форма засобів праці, а «основні засоби» – це їх вимірювання у вартісному виразі, в економічній теорії і є відмінністю у розумінні цих термінів. На жаль, у вітчизняному законодавстві така відмінність не просліджується. Мабуть, у законодавчому визначенні термінів «основні засоби» і «основні фонди» у відповідності з їх розумінням в економічній теорії, так само як і у податково-обліковому розділенні, немає необхідності...

В економічній теорії амортизація – це систематизований розподіл вартості основних фондів протягом строку їх корисної експлуатації. Проте, говорити про амортизацію вартості можна тільки стосовно основних фондів. Якщо вони представляють собою натурально-речову форму засобів праці, то амортизувати можна їх вартість. Самі основні фонди підлягають старінню, а не амортизації. Основні засоби представляють собою вартісне вираження засобів праці. У зв'язку з таким їх розумінням про поступове перенесення вартості цілком можна говорити про амортизацію основних засобів. Отже, у контексті економічного змісту терміну «основні засоби» можна говорити про амортизацію основних засобів. У економічній теорії частина суми вартості основних фондів, яка переноситься на вартість продукції, що виготовляється, називається **амортизаційними відрахуваннями** ([9,11]). Про амортизаційні відрахування в економічному їх змісті сказано у Законі про оподаткування прибутку [2] ([12]). Проте в інших нормах цього Закону мова йде про амортизацію основних фондів, а не про нарахування амортизаційних відрахувань. На жаль, стандарти бухгалтерського обліку термін «амортизаційні відрахування» не використовують. Може бажано було, щоб у законах і нормативних документах економічні терміни використовувалися у відповідності з їх змістом.

На відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» [3], Закон про оподаткування прибутку [2] жорстко регламентує порядок нарахування амортизації та не допускає можливості будь-якого вибору. З погляду на оподаткування інтерес

викликають не основні фонди як такі, а тільки їх вплив на об'єкт оподаткування, який виявляється, переважно, через амортизацію, оскільки на її суму зменшується прибуток, що підлягає оподаткуванню.

Механізм амортизації основних фондів регламентований Законом [2], полягає у наступному:

- принцип нарахування амортизації єдиний для всіх платників податку на прибуток незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання;

- для цілей оподаткування передбачено єдину класифікацію основних фондів за групами;

- амортизації підлягають витрати, пов'язані з придбанням, самостійним виготовленням основних фондів;

- визначення амортизаційних відрахувань здійснюється шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу;

- при визначенні балансової вартості основних фондів ураховуються витрати не тільки пов'язані з придбанням (самостійним виготовленням), а й понесені у зв'язку з ремонтом, реконструкцією, модернізацією, іншими видами поліпшення основних фондів і з капітальним поліпшенням землі (не пов'язані з будівництвом), а також фактично нарахована сума амортизації;

- стосовно груп 2, 3 і 4 основних фондів використовується груповий метод визначення їх балансової вартості та розрахунку амортизаційних відрахувань;

- встановлено єдині для кожної групи основних фондів (і для всіх платників) норми амортизаційних відрахувань.

До витрат у зв'язку з придбанням, спорудженням і поліпшенням основних фондів груп 1, 2 і 3 до 1 січня 2004 року платники податку на прибуток повинні використовувати «старі» норми амортизації, а саме: група 1 – 1,25%, група 2 – 6,25%, група 3 – 3,75% (п. 8.6.1 Закону [1]). «Прискорені» норми амортизації платники податку на прибуток мають право використовувати тільки до тих основних фондів групи 3, до яких використовували її до 1 січня 2003 року. Прискорена амортизація розрахована на 7 років, тому «прискорені» норми можуть використовуватися до 2008 року по об'єктах, до яких їх почали використовувати у 2002 році. Отже, внаслідок використання «старих» і «нових» норм амортизації в податковому обліку більшість платників податку основні фонди фактично групують не у чотири, а у сім груп.

Таблиця. Порівняльна характеристика основних засобів і основних фондів за різними ознаками у обліково-податковому законодавстві

Основні засоби	Основні фонди
<i>1. Визначення понять</i>	
<p>Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в 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 становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік) (п. 4 [3])</p>	<p>Основні фонди – це матеріальні цінності, які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, вартість яких перевищує 1000 гривень, і постійно зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом</p>
<i>2. Класифікація</i>	
<p>Основні засоби: - Земельні ділянки Капітальні витрати на поліпшення земель. Будинки, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання. - Транспортні засоби. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). Робоча і продуктивна худоба. Багаторічні насадження. - Інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи: - Бібліотечні фонди. Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА*); Тимчасові (нетитульні) споруди. - Природні ресурси. - Інвентарна тара. - Предмети прокату. Інші необоротні матеріальні активи. Незавершені капітальні інвестиції.</p>	<p>Основні фонди: група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального покращення землі; група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої та приладдя до них; група 3 – будь-які інші основні фонди, які не включені до групи 1, 2 і 4; група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів) (ст. 8 [2])</p>
<i>3. Визначення терміна «амортизація»</i>	
<p>Амортизація – систематизований розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)</p>	<p>Амортизація – поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм</p>

	амортизаційних відрахувань, установлених ст. 8 Закону [2]
<i>4. Правила та методи нарахування амортизації</i>	
<p>П(С)БО 7 “Основні засоби” пропонує проводити нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів) із застосуванням таких методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямолінійного; - виробничого; - кумулятивного; - прискореного зменшення залишкової вартості; - зменшення залишкової вартості. <p>Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, які передбачені податковим законодавством (податковий метод).</p> <p>Для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) і бібліотечних фондів можуть використовуватися: прямолінійний, виробничий метод, а також методи списання 100 % амортизованої вартості в першому місяці використання чи списання 50 % амортизованої вартості в першому місяці використання, а решту 50 % – у місяці вилучення з активів підприємства (п. 27 [3]). Підприємства самостійно встановлюють за кожним об’єктом основних засобів порядок нарахування амортизації, на суму якої зменшується фактично отриманий підприємством прибуток у результаті його фінансово-господарської діяльності.</p> <p>Метод нарахування амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, тобто потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання об’єкта (п. 1 [3]). Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод змінюється, то обирається інший метод нарахування амортизації. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.</p> <p>Суму нарахованої амортизації всі</p>	<p>Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (у розрахунку на податковий квартал):</p> <ul style="list-style-type: none"> група 1 – 2 %; група 2 – 10 %; група 3 – 6 %; група 4 – 15 %. <p>Амортизація окремого об’єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об’єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об’єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об’єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.</p> <p>Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:</p> $B_{(a)} = B_{(a-1)} + P_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)},$ <p>де $B_{(a)}$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;</p> <p>$B_{(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передує звітному;</p> <p>$P_{(a-1)}$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передує звітному;</p> <p>$V_{(a-1)}$ – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передував звітному;</p> <p>$A_{(a-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному</p>

підприємства відображають збільшення витрат підприємства та зносу основних засобів (п. 30 [3]). Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами	(п.8.3.2) [2]
<i>5. Строки нарахування амортизації</i>	
Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів	Нарахування амортизації починається з кварталу, що настає за кварталом, у якому об'єкт основних фондів став придатним для використання. Нарахування амортизації припиняється починаючи з кварталу, що настає за кварталом вибуття об'єкта основних фондів
<i>6. Призначення</i>	
Призначення об'єкта основних засобів не має значення. Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і невиробничого призначення	Витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих фондів не підлягають амортизації
<i>7. Переоцінка основних засобів, індексація основних фондів</i>	
Підприємство може переоцінювати основні засоби (як дооцінювати так і уцінювати), якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат поточного періоду	Платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів на коефіцієнт індексації, який залежить від індексу інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. «Податкова уцінка» неможлива

Висновки

Наукова новизна роботи полягає у тому, що представлені у статті аналітико-методичні матеріали являються інструментарієм для прийняття рішень щодо створення в Україні єдиної концепції щодо визначення понять «основні засоби», «основні фонди» та «амортизація».

В економічній теорії «основні фонди» – це натурально-речова форма засобів праці, а «основні засоби» – це їх вимірювання у вартісному виразі, що і є відмінністю у розумінні цих термінів. Така відмінність у вітчизняному податково-обліковому законодавстві не просліджується. В економічній теорії терміни «основні фонди», «основні засоби», «амортизація» використовувалися до появи податкового законодавства (1997 р.). Термін «основні засоби» використовується сьогодні у бухгалтерському обліку, а «основні фонди» – у податковому обліку. Сказати, що терміном «основні засоби» і «основні фонди»

позначають однакові об'єкти – не можна, наприклад, програмне забезпечення – це нематеріальний актив, а з метою оподаткування – це основні фонди [7,8,13].

Теоретичне та практичне значення результатів дослідження мають пропозиції щодо внесення доповнень і уточнень у податкове законодавство, яке вносить в основи економічної теорії протиріччя щодо основних фондів та амортизації їх вартості.

Рекомендації щодо використання результатів дослідження: у законах і нормативних документах економічні терміни треба використовувати у відповідності з їх змістом.

Література

1. Україна. Закони. Про оподаткування прибутку підприємств [Текст] від 22.05.1997 р. ”№ 283/97-ВР.
2. Україна. Закони. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Текст] від 01.07.2004 р. ”№ 1957-IV.
3. Україна. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Текст]: [затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92, зареєстроване в Міністерстві України 18.05.2000 р. № 288/4509].
4. Круш П.В., Депутат В.І., Тульчинська С.О. та ін. Основи економічної теорії [Текст]: навчальний посібник / За заг. ред. П.В Круша, В.І. Депутат, С.О. Тульчинської. – К.: Каравела, 2007. – 448 с. – 1000 пр. - ISBN 966-8019-65-2.
5. Україна. Закони. Про податок на додану вартість [Текст] від 3.04.1997 р. № 168/97-ВР.
6. Україна. Закони. Про податок з доходів фізичних осіб [Текст] від 22.05.2003 р. № 889-IV.
7. Операції з основними засобами: всі аспекти обліку [Текст]: / Збірник систематизованого законодавства. – К.: Бліц-Інформ – 2007. – випуск 2. – 226 с. – 79500 пр.
8. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства [Текст]: навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с. – 1000 пр. - ISBN 966-364-107-X.
9. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 8. С. 6–8.
10. Круш П.В., Подвігіна В.І., Сердюк Б.М. та ін. Економіка підприємства: [Текст]: навчальний посібник. – К.: навчальний посібник / за заг. ред. П.В. Круша, В.І. Подвігіної, Б. М. Сердюка. – К.: Ельга-Н, КНТ, 2007. – 780 с. – 1000 пр. - ISBN 966-373-205-9.
11. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 8. – С. 9–15.

12. Амортизація у податковому обліку платника податку на прибуток [Електронний ресурс]: брошура, підготовлена Департаментом інформаційної політики і масово-роз'яснювальної роботи ДПАУ. – 1996.

[http://www.dpa.dn.ua/law/law20061113,htm](http://www.dpa.dn.ua/law/law20061113.htm).

13. Державна податкова адміністрація України. Листи. Щодо комп'ютерних програм [Текст] / Лист ДПАУ від 17.11.2003 р. № 9417/6/15-1316).

14. Клименко О.В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх вплив на прибуток підприємства [Текст] /О.В. Клименко//Економічний вісник Національного технічного університету України „КПІ”. – К.: Політехніка – 2004. – №1. – С. 179–186. – 150 пр.