

УДК 657.421

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ОСНОВНІ ФОНДИ, ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ: ВИЗНАЧЕННЯ ТА ЗМІСТОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ТЕРМІНІВ

Ганусич В. О.

У бухгалтерському обліку на теоретичному, законодавчому та практичному рівнях не існує єдності у визначенні засобів виробництва. Для характеристики цих ресурсів в різних джерелах зазвичай використовують три терміни: „основні засоби”, „основні фонди” та „основний капітал”. Термін основні фонди фігурує у податковому законодавстві, однак змістовно не відповідає ринковим умовам. Основний капітал характеризує засоби праці із загальноекономічної точки зору та не може виступати об'єктом обліку, оскільки втілює в собі як продуктивний так і власницький аспект. Для характеристики об'єкту обліку, який представляє продуктивну сторону засобів праці, на всіх законодавчих рівнях має застосовуватися термін „Основні засоби”.

Ключові слова: основні засоби, основні фонди, основний капітал, засоби праці, об'єкти обліку

ВСТУП

Важливу роль в ефективній організації процесу розширеного відтворення відіграють засоби виробництва. Особливості їх бухгалтерського обліку обумовлені довготривалим періодом використання, різною інтенсивністю експлуатації, технологічними та технічними особливостями виробництва. Об'єднати різні за видами, вартістю, особливостями експлуатації засоби праці єдиними правилами обліку доволі важко, а отже ці правила мають передбачати низку альтернативних варіантів організації обліку, оцінки та методик нарахування амортизації. Чинне бухгалтерське законодавство дозволяє підприємству на власний розсуд обирати прийоми та методи обліку в рамках власної облікової політики. Однак в законодавчому регулюванні обліку засобів праці є ряд прогалин, які створюють певні труднощі у практичній організації їх обліку та підгрунття для невизначеності з теоретичної сторони. Найбільшою невизначеністю у законодавчому, науковому та практичному колах є назва терміну, який характеризував би засоби виробництва як об'єкт обліку.

Питання визначення основних засобів піднімали в своїх працях вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Гуляєва, Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, В.Г. Швець, Я.В. Соколов. Свою інтерпретацію соціально-економічної сутності основного капіталу дає О.А. Наумчук. Концепцію побудови бухгалтерського обліку капіталу описує в своїх працях В.В. Сопко.

Наукове дослідження у статті проведене методами індукції та порівняння, при представленні кола об'єктів обліку, що відображають основний капітал, застосовувалися методи ідеалізації та логічного моделювання.

Завданням статті є визначення змістового навантаження термінів „основні засоби”, „основні фонди”, „основний капітал” та характеристика об'єктів бухгалтерського обліку, які відображають капітал, вкладений у засоби праці.

1 ВИЗНАЧЕННЯ ЗАСОБІВ ВИРОБНИЦТВА У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У бухгалтерському обліку на теоретичному, законодавчому та практичному рівнях не існує єдності у визначенні засобів виробництва. Для характеристики цих ресурсів в різних джерелах зазвичай використовують три терміни: „основні засоби”, „основні фонди” та „основний капітал”.

Назва „основні засоби” застосовується в нормативних актах, які регламентують фінансовий облік, зокрема у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 –XIV; у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000р. № 92 (також в інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку) та Методичних рекомендаціях по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. № 561.

В цих нормативних актах основні засоби визначаються як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі 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 більший за рік)

Термін „основні фонди” використовується в нормативних актах, що регулюють оподаткування різних аспектів діяльності підприємства, зокрема правила ведення обліку балансової вартості основних фондів та нарахування їх амортизації регламентує Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР із змінами та доповненнями.

Під терміном „основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, призначені платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Визначення „Основних засобів” та „Основних фондів” мають декілька принципових відмінностей:

- Облік основних засобів невиробничого призначення. Як видно з визначення, наведеного в П(С)БО 7, у фінансовому обліку вони обліковуються в загальному порядку з іншими основними засобами. Згідно ж податкового законодавства, облік таких основних фондів ведеться окремо, амортизація їх вартості та витрати на поліпшення не зменшують прибутку до оподаткування;

- вартісний критерій. У 2004 році введено вартісний критерій для визначення основних фондів, згідно якого їх вартість має перевищувати 1000 гривень. У фінансовому обліку вартісний критерій законодавчо не встановлений, він може визначатися обліковою політикою підприємства;

- термін експлуатації, який в обох випадках має бути більшим за рік. Однак, у законодавстві з питань фінансового обліку зазначається, що в разі, якщо операційний цикл на конкретному підприємстві більший за рік, то термін корисної експлуатації активів для визначення їх належності до основних засобів має перевищувати тривалість операційного циклу. Це може викликати розбіжності в податковому та фінансовому обліку основних засобів на підприємствах із тривалістю операційного циклу більшою за рік; а саме якщо термін використання певного об'єкту більше календарного року, але менше операційного циклу, то у фінансовому обліку він буде визначений як МШП, а у податковому – як об'єкт основних засобів.

Сама значна відмінність у визначенні „основних засобів” та „основних фондів” міститься в самій їх назві. Причому, якщо назва „основні засоби” є зрозумілою, оскільки вона співзвучна з терміном „засоби виробництва”, то сумнів викликає доцільність використання назви „основні фонди”.

Глибoki дослідження в цьому напрямку було проведено Наумчук О.А., згідно яких основні фонди, знаходячись в суспільній власності, використовувалися при командно-адміністративній системі. В умовах дії ринкової економіки вартість засобів праці, що використовуються в господарській діяльності підприємства більше одного року і переносять свою вартість по мірі зносу на вироблений продукт, отримує форму основного капіталу. При цьому речовою стороною основного капіталу виступають виробничі основні засоби, саме вони є об'єктом бухгалтерського обліку [1, с.6].

2 ВІДОБРАЖЕННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ ЧЕРЕЗ ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Для глибшого розуміння поняття основного капіталу необхідно звернутися до визначення капіталу. В політичній економії капітал розуміється як „інвестиційні ресурси”, які охоплюють всі засоби виробництва [2, с.37].

Існує думка, що загальна сума всіх цінностей, які знаходяться в господарстві називається капіталом [3, с.21].

В бухгалтерії традиційно термін капітал використовується для відображення частки в активах, яка належить підприємству. Ще у 1904 р. А.З. Попов 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 не важливо, на якому саме підприємстві знаходяться ті чи інші цінності або кошти, а важливо знати, кому вони належать (так 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, хоч вони, може і тимчасово, але фінансують діяльність підприємства) [4, с. 5].

Спірним лишається питання відображення в рамках бухгалтерського обліку політекономічного змісту капіталу. Якщо врахувати, що термін капітал відображає сукупність наявних на підприємстві факторів виробництва, то найбільш вдалим для пояснення специфіки його відображення в обліку є висловлення А. Брауна: „Капітал відображається в балансі два рази: зліва як майно та з права як вклад” [5, с. 5].

Частиною капіталу є засоби праці, звідси терміни „основні засоби” та „основний капітал”. Термін „основний капітал” характеризує таке майно із загальноекономічної точки зору та не може виступати об'єктом обліку, оскільки втілює в собі як продуктивний так і власницький аспект.

Об'єктами бухгалтерського обліку є ресурси, їх джерела та господарські процеси. Тому поняття „основний капітал” розкривається в декількох об'єктах обліку. Його продуктивну сторону характеризують „основні засоби”, для відображення юридичної належності використовуються рахунки власного капіталу та

зобов'язань, його використання в процесі розширеного відтворення відображають операційні рахунки („виробництво" і т.д.) (рис. 1)



Рис. 1. Відображення основного капіталу через об'єкти бухгалтерського обліку

ВИСНОВКИ

На даному етапі розвитку ринкових відносин законодавчі акти з фінансового обліку та оподаткування не узгоджуються між собою у термінах, що застосовуються для характеристики засобів виробництва, та їх визначенні. Для усунення таких розбіжностей необхідно на теоретичному рівні чітко розмежувати змістове навантаження термінів „основні засоби”, „основні фонди” та „основний капітал”.

Більшість вчених погоджуються з тим, що основні фонди – термін застарілий, оскільки за ринкових умов фінансові та матеріальні цінності інвестуються у виробництво у формі капіталу.

Основний капітал – поняття ширше за основні засоби, оскільки втілює у собі вартість засобів праці як інвестиції у виробництво. Отже в бухгалтерському обліку основний капітал відобразатиметься у трьох основних ракурсах: з продуктивної економічної точки зору, в залежності від джерел його фінансування та в процесі свого руху, зносу і оновлення. Для характеристики об'єкту обліку, який представляє продуктивну сторону засобів праці, на всіх законодавчих рівнях має застосовуватися термін „Основні засоби”.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Наумчук О.А. Автореферат на дисертацію „Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики”, Львівська комерційна академія, Львів, 2005. - 20с.
2. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. Т. 1. – Издательство «Туран», 1996 г. – 399 с.
3. Сиверс Е.Е. Классификация ценностей и основанная на ней классификация счетов // Коммерческое образование, 1908, №1, с.21.
4. Попов А.З. Вопросы в счётном искусстве // Счетоводство. – 1904. - № 1-2. – с.5-9.
5. Браун А. Как читать баланс?, Киев, 1923.

Ганусич Вероніка Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет»