

УДК: 657.1

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ УСТАНОВ

Олена Олександрівна ГРИГОРЕВСЬКА

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну

Юлія Віталіївна ХМАРА

*магістрант Київського національного університету технологій та дизайну
E-mail: lenazelenina@ukr.net*

Анотація. Проведено порівняння таких понять як "основні фонди", "основні засоби" та "основний капітал", в результаті якого можна зробити висновок, що "основні фонди" та "основний капітал" є винятково економічними категоріями, тому їх застосування для цілей бухгалтерського обліку є недоцільним та сприяє виникненню плутанини. Запропоновано під основними засобами розуміти матеріальні активи, які використовуються суб'єктом господарювання для здійснення своєї діяльності та її забезпечення протягом тривалого періоду та переносить свою вартість частинами на створену продукцію. В той же час надходження основних засобів – це фактичне збільшення основних засобів в результаті певних подій в наслідок яких об'єкт був зарахований на баланс підприємства. Розглянуто принципи, котрими слід керуватись під час надходження основних засобів та визначенні первісної вартості основних засобів в залежності від способу їх надходження.

Анотація. Проведено сравнение таких понятий как "основные фонды", "основные средства" и "основной капитал", в результате которого можно сделать вывод, что "основные фонд" и "основной капитал" является исключительно экономическими категориями, поэтому их применение для целей бухгалтерского учета является нецелесообразным и способствует возникновению путаницы. Предложено под основными средствами понимать материальные активы, которые используются предприятием для осуществления своей деятельности и ее обеспечение в течение длительного периода и переносит свою стоимость частями на созданную продукцию. В то же время поступления основных средств – это фактическое увеличение основных средств в результате определенных событий в результате которых объект был зачислен на баланс предприятия. Рассмотрены принципы, которыми следует руководствоваться при поступлении основных средств и определении первоначальной стоимости основных средств в зависимости от способа их поступления.

Ключові слова: основні засоби, основні фонди, принципи бухгалтерського обліку, облікова категорія, фінансова установа.

Ключевые слова: основные средства, основные фонды, принципы бухгалтерского учета, учетная категория, финансовое учреждение.

Постановка проблеми. У процесі діяльності відбувається формування матеріальних благ і послуг, тому це має велике значення для розвитку суспільства та забезпечення його життя. Для здійснення діяльності необхідно щоб фінансова установа була забезпечена необхідними для цього активами. Наявність та стан основних засобів є основними показниками, котрі визначають рівень озброєності фінансової установи. Тому такі

активи потребують чітко організованого обліку та контролю на стадії формування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання визначення основних засобів піднімали в своїх працях вчені М.Т. Білуха, 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. Концеп-

цію побудови бухгалтерського обліку капіталу описує в своїх працях В.В. Сопко.

Мета статті полягає у проведенні аналізу поняття основних засобів і їх використання в діяльності фінансових установ.

Виклад основного матеріалу. Якщо розглядати господарські процеси фінансових установ в частині основних засобів, то на першій стадії відбувається придбання основних засобів або їх безпосереднє створення. На даному етапі відбувається перетворення капіталу з грошової форми

у матеріальну. На наступній стадії відбувається перетворення частини основних засобів в грошову форму. Тобто їхня вартість амортизується та переноситься на вартість готової продукції, яка в подальшому реалізується, а частина виручки акумулюється з метою формування джерел фінансування придбання нових основних засобів.

Тому надходження основних засобів можна розглядати як етап кругообороту капіталу, на якому фінансові ресурси підприємства спрямовуються на їх придбання (рис. 1).

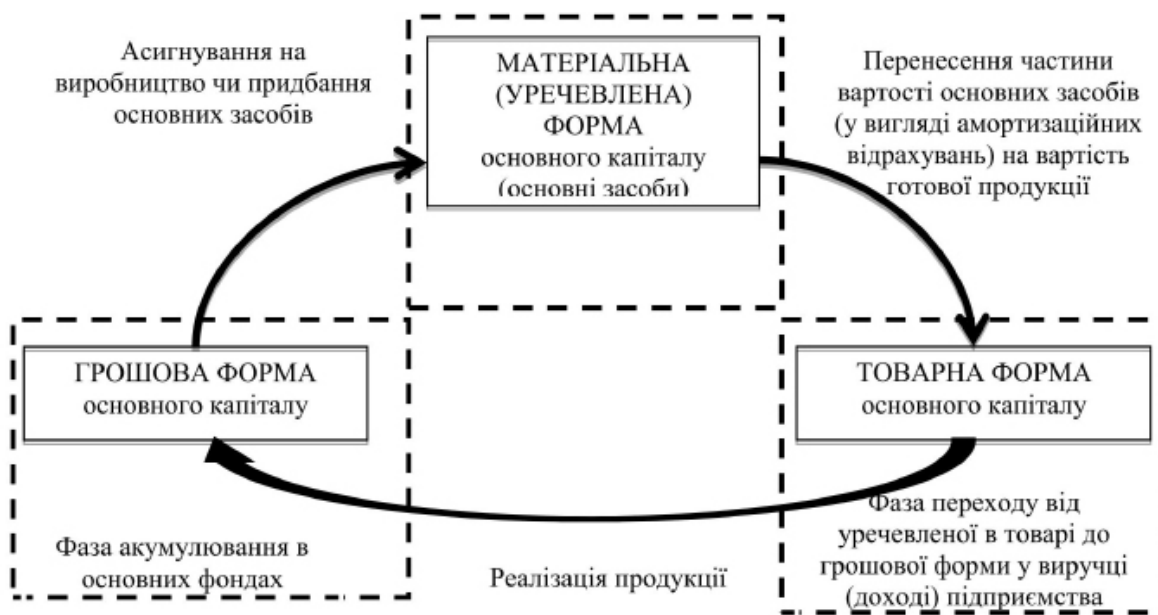


Рис. 1. Схема кругообігу основного капіталу

Для нас особливий інтерес представляє частина рисунку, яка відображає “асигнування на виробництво чи придбання основних засобів” та деякою мірою зачіпає попередню та наступну фазу. Саме тут відбувається безпосередньо процес надходження основних засобів. Але спочатку необхідно визначитись з термінами, адже, як видно, на рисунку зустрічається відразу три поняття: основний капітал, основні фонди та основні засоби.

Вивчаючи економічну літературу, ми виявили, що терміни “основні засоби”, “основні фонди” та “основний капітал” одні науковці ототожнюють, а інші навпаки вимагають відокремлювати їх, мотивуючи це тим, що це різні категорії, котрі не слід об’єднувати.

Зазвичай під “основним капіталом” розуміють частину капіталу у вигляді знарядь праці, що зберігає свою споживчу вартість упродовж кіль-

кох циклів виробництва, переносячи її на продукт частинами, в міру зносу.

З рисунку 1 видно, що “основні фонди” є грошовою формою основного капіталу, а “основні засоби” – його матеріальною формою.

За визначенням Г.С. Поповченко в економічній теорії основними фондами прийнято вважати об’єкти з терміном служби не менш року й вартістю не менше розміру, визначеного на нормативному рівні, які тривалий час у незмінній натурально-речовинній формі використовуються протягом багатьох операційних циклів, поступово переносячи свою вартість на вартість виготовленої продукції. Серед звичних особливостей в цьому визначенні звертає на себе увагу натурально-речовинна форма об’єктів, які називаються основними фондами [2].

В той же час, за словами даного автора, в економічній теорії основними засобами прийнято

вважати капітальні вкладення, що беруть участь у виробництві протягом тривалого строку, які обчислюються в грошовому, вартісному вираженні [2].

Горобинською М.В. було проведено порівняння “основних фондів” та “основного капіталу”, результати дослідження відображено на табл. 1.

Таблиця 1

Загальні та особливі ознаки поняття “основні фонди” і “основний капітал”

Загальні ознаки основних фондів та основного капіталу	
1. Спосіб обороту вартості – поступове перенесення вартості на товар. 2. Двоїста форма – вартісна і натурально-речова. 3. Натурально-речова форма – засоби праці. 4. Технологічна зрілість – комплексна система машин. 5. Планомірність розвитку в рамках первинної господарської ланки. 6. Циклічність оновлення.	
Особливі ознаки основних фондів	Особливі ознаки основного капіталу
1. Основоположна форма власності – державна. 2. Характер відтворення на макrorівні – планомірний. 3. Рушійний імператив – державний план, економія. 4. Пріоритет натурально-речової форми. 5. Орієнтація на максимальне використання виробничих потужностей підприємств. 6. Характер економічного зростання і використання основних фондів – переважно екстенсивний. 7. Технологічний прогрес має фондомісткий характер у рамках індустріальної стадії зростання.	1. Основоположна форма власності – приватна. 2. Характер відтворення на макrorівні – ринковий. 3. Рушійний імператив – конкуренція, прибуток. 4. Пріоритет вартісної форми. 5. Орієнтація на посилення і закріплення положення на ринку. 6. Характер економічного зростання і використання основного капіталу – переважно інтенсивний. 7. Технологічний прогрес – капіталозберігаючий.

На основі даної схеми можна зробити висновки, що різниця даних понять проявляється у тому, що “основні фонди” позначали засоби праці в центрально-плановій економіці, для ринкової ж використовувалось поняття “основного капіталу”. Вони є економічними категоріями і не можуть використовуватись для цілей бухгалтерського обліку, як такі. Особливо дане твердження стосується “капіталу”, бо для цілей бухгалтерського обліку він визначає частину майна підприємства, яка залишилася після вирахування усіх зобов'язань, і відображається в пасиві.

Отже бачимо, що існують цілком протилежні думки навіть у розумінні згаданих понять як економічних категорій. Тому, як наслідок, використання аналогічних термінів у цілях бухгалтерського обліку призводять до виникнення неузгоджень. Але спільною ознакою для понять “основні засоби”, “основні фонди” та “основний капітал” можна виділити те, що вони характеризують засоби праці, хоча й з різних точок зору.

Постає потреба у розумінні поняття “засоби праці” – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар і т. ін. Крім того, до засобів праці в широкому розумінні належать усі матеріальні умо-

ви, необхідні для того, щоб процес праці міг узагалі відбуватися. Це земля, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби (залізничні, автомобільні, повітряні тощо), а також решта матеріальних умов, без яких процес праці або зовсім неможливий, або дуже недосконалий. [8, с. 25].

Засоби праці відрізняються від решти засобів такими трьома ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці. Під впливом засобів праці предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію;

2) багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

3) свою вартість вони частинами переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь [1, с. 48-49].

Дані ознаки також характерні для вищезгаданих понять, що пояснює причину їхнього ототожнення деякими науковцями.

Оцінимо основні фонди як економічну категорію та зазначимо, що основні фонди входять

до складу виробничих фондів, котрі, крім цього, у своїй структурі містять оборотні фонди, фонди обігу і, як стверджують деякі економісти, робочу силу. Звідси виникає ще й суперечність у визначенні виробничих фондів та засобів виробництва – поняття “виробничі фонди” ширше за поняття “засоби виробництва”.

Слово “фонд” пішло від латинського “fundus” - основа, і, зазвичай, використовується в значенні матеріальних і грошових засобів, котрі використовуються підприємством або джерелами засобів, які мають визначений порядок формування та використання. В свою чергу під засобом розуміють те, що служить знаряддям у якій-небудь дії, справі; механізми пристрої та інше необхідні для здійснення діяльності; рідше - це гроші, матеріальні цінності, достатки. Отже, обидва терміни об’єднуються прив’язкою до матеріальної форми предметів, які застосовуються для здійснення певної дії.

Україна тривалий час використовувала поняття “основні фонди”, яке виконувало роль по-

значення засобів праці для бухгалтерського обліку. Після введення у 2000 році П(С)БО з’явилося і поняття “основні засоби”, останній став використовуватись для фінансового обліку, а “основні фонди” застосовувались у податковому обліку.

За допомогою рис. 2. зображено співвідношення між “основними засобами” та “основними фондами” як обліковими категоріями.

З даної схеми видно, що “основні фонди” – це натурально-речовинна форма засобів праці, а “основні засоби” – їх відображення у вартісному вираженні. Засоби праці стають основними фондами тільки після введення їх у виробничий процес, якщо ж вони не задіяні у виробництві, то не підлягають визнанню основними фондами.

Отже, на підприємство фактично надходять основні фонди, а коли їх оцінюють та надають грошового виразу, вони стають основними засобами. Відповідно і об’єкти, які не використовуються з метою виробництва також не визнаються основними засобами.

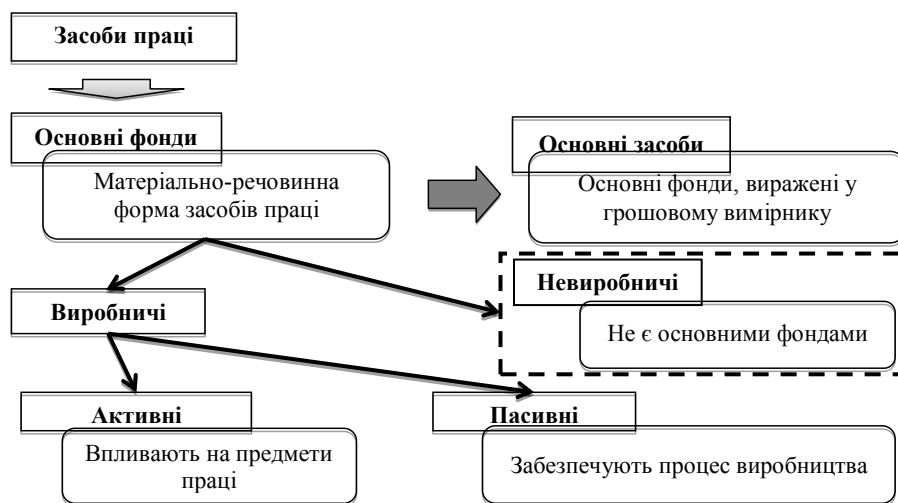


Рис. 2. “Основні фонди” та “основні засоби” як облікові категорії

Економічна та бухгалтерська категорія “основних фондів” суперечать одна одній. Перш за все основна суперечність проявляється в тому, що в бухгалтерському обліку дана категорія розглядається на рівні підприємства, а в економіці – на державному рівні. Наступною вагомою суперечністю є структура самих же основних фондів. В податковому обліку вони розподіляються до виробничих та невиробничих. І має місце ситуація, що невиробничі основні фонди не є основними фондами. На нашу думку такий підхід некорект-

ний. Активи, котрі використовуються у невиробничій сфері, слід віднести до складу основних засобів, що забезпечують процес виробництва, бо вони сприяють поліпшенню умов праці працівників та, відповідно, підвищенню їх продуктивності. Так як трудові ресурси є невід’ємною складовою виробничого процесу, то ці активи також матимуть до нього відношення, хоча і опосередковано. В законодавчих і нормативно-правових документах вживаються різні назви категорії “основні засоби” - основні засоби, основні

фонди, основні фонди (засоби), основні засоби (фонди). Крім того, економічна суть основних засобів трактується в них по-різному.

Тому вважаємо доцільним використовувати наступне визначення. Основні засоби - це матеріальні активи, які використовуються суб'єктом господарювання для здійснення своєї діяльності та її забезпечення протягом тривалого періоду та переносить свою вартість частинами на створену продукцію. У тексті даного визначення звертається увага на тому що до основних засобів відносяться, активи, які використовуються як на виробництві так і в невиробничій сфері. Узагальнивши визначення, наведені у таблиці, нами зроблено висновок, що надходження основних засобів - це збільшення основних засобів в фактичній кількості в результаті певних подій в наслідок яких об'єкт був зарахований на баланс підприємства.

Для того, щоб інформація, сформована системою бухгалтерського обліку відповідала всім вимогам та була корисною користувачам необхідно дотримуватись основних принципів бухгалтерського обліку, визначених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність". Крім принципів зафіксованих у нормативних документах існує ще велика кількість принципів, які є корисними для використання в організації обліку. Тому нами було здійснено аналіз ряду принципів та з них відібрано ті, котрими слід керуватися в процесі надходження основних засобів (табл. 2).

Принцип автономності використовується у тому разі, коли власник підприємства придбає будь-який об'єкт рухомого чи нерухомого майна для власного вжитку, то даний об'єкт не може бути відображений в балансі підприємства.

Принцип нарахування та відповідності доходів та витрат є також доречним для використання під час надходження основних засобів. Адже під час таких операцій також виникають доходи і витрати, особливо операціях обміну. Витрати матимуть місце під час монтажу об'єкту основних засобів, транспортуванні, спорудженні тощо, але майже всі будуть капіталізуватись, а не відобра-

жатись у складі витрат. Доходи можуть виникати внаслідок сплати пені чи штрафу контрагентом за невиконання умов договору, курсових різниць, списання кредиторської заборгованості.

Принцип повного висвітлення вимагає, щоб у фінансових звітах містилася вся інформація про фактичний стан основних засобів. Принцип обережності передбачає уникнення завищення чи заниження вартості основних засобів. Звідси випливає, що необхідно застосовувати такі методи оцінки, щоб даний принцип виконувався, і, крім того, не слід фальсифікувати облікові дані стосовно первісної вартості об'єктів основних засобів.

Принцип превалювання сутності над формою є актуальним для надходження основних засобів через те, що в кожній операції присутні юридичні аспекти, особливо це стосується договорів.

Відповідно до принципу рахунку, надходження основних засобів обов'язково потрібно відображати на рахунках бухгалтерського обліку.

Принцип контролю вимагає постійного нагляду за здійсненням надходження основних засобів, бо дані активи зазвичай мають значну вартість та цінність.

Принцип кваліфікації пояснюється тим, що бухгалтерський облік повинен здійснюватись кваліфікованими працівниками, котрі якісно виконують свої посадові обов'язки.

За принципом зрозумілості облікової інформації вимагається щоб інформація щодо основних засобів також подавалася у зрозумілому вигляді.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці. Якщо підприємство має іноземних інвесторів, то для українських користувачів операції будуть відображатись лише в гривні, для іноземних інвесторів будуть подаватись звіти у валюті та за вимогами їхньої країни. Облік основних засобів буде розмежовуватись для кожної такої групи користувачів окремо.

Таблиця 2

Застосування принципів бухгалтерського обліку для оцінки основних засобів в залежності від способу надходження на підприємство

№ з/п	Канали надходження основних засобів на підприємство		Принципи
	Придбання	за кошти	Історичної (фактичної) собівартості
		в кредит	Історичної (фактичної) собівартості, нарахування, цільової спрямованості витрат
	Придбання в обмін на інші активи	подібні	Обачність, нарахування витрат
		неподібні	Обачність, нарахування і відповідність доходів і витрат
	Виготовлення	власними силами	Історичної (фактичної) собівартості
		підрядним способом	Історичної (фактичної) собівартості
	Безоплатне отримання		Обачність
	Отримання як внесок до статутного капіталу		Історичної (фактичної) собівартості, обачність
	Отримання в оренду		Обачність, нарахування
	Переведення із запасів в склад основних засобів		Історичної (фактичної) собівартості

Узагальнивши принцип єдиного грошового вимірника та принцип вартісного вимірювання, можна зробити висновок, що будь-якому засобу, незалежно від шляху його надходження, необхідно надати вартісне значення у грошовому вираженні. Але саме від шляху надходження основного засобу буде залежати, який принцип необхідно використовувати під час його оцінки для відображення на балансі підприємства.

Висновки. Нашу думку потрібно в цілях бухгалтерського обліку вживати поняття “основні засоби”, так як всі інші відносяться виключно до

економічних категорій. Застосування в облікових цілях одного поняття дозволить уникнути плутанини та зайвих витрат на виправлення помилок та сплату штрафів.

Застосування принципів бухгалтерського обліку забезпечить не лише ефективну організацію бухгалтерського обліку, а й дозволить в результаті облікових дій отримувати інформацію, котра буде відповідати всім вимогам встановлених як законодавством так і керівництвом підприємства, а також іншими користувачами облікової інформації.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
2. Горобинська М.В. Підвищення ефективності використання основних фондів підприємств в умовах трансформації економіки: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / М.В. Горобинська; Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2002. – 19 с. – укр.
3. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою

- збереження майна підприємств / Дикий А.П. // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 1(16). – с. 47–56.
4. Мазур А.В. Визначення змісту та структури основних засобів на стадії науково-технічної підготовки машинобудівного виробництва / Мазур А.В. // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2011 р. – с. 638–642.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій від 09.12.2011 затверджений наказом Міністерства фінансів України № 1591.

6. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р.

7. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.

8. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. – 6-те вид.,

доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект–Захід”, 2007. – 1200 с.

9. Шуліка Ю.О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів на прикладі підприємства ДП “Гірник” / Шуліка Ю.О. // Економіка та підприємництво. – 2010 р. – № 4. – с. 201–205.