

О.В. Доценко

Одеський державний економічний університет

Про деякі питання взаємозв'язку основних засобів і капіталу як джерела їх формування – минулий досвід і сучасні рішення

У статті досліджено теоретичні засади ведення обліку процесів формування та використання основних засобів у різні періоди реформування бухгалтерського обліку, обґрунтовано та запропоновано зміни у діючий порядок їх обліку.

бухгалтерський облік основних засобів, власний капітал, власний основний капітал, статутний капітал, амортизаційний фонд, амортизація, знос

Проблема удосконалення обліку основних засобів займає значне місце у вітчизняній науці. Серед багаточисленних наукових робіт з обліку пріоритетними є питання обліку основних засобів відповідно до П(С)БО 7 „Основні засоби”, гармонізації його з податковим обліком та поліпшення амортизаційної політики підприємств. Водночас більшість робіт не виходить за межі діючого стандарту та Закону України „Про оподаткування прибутку”. Тому в даній проблемі є ще багато невирішеного, помилкового, що потребує подальших досліджень.

Реформування бухгалтерського обліку призвело ще і до того, що фінансування капітальних інвестицій не розглядається взагалі, амортизація перестала бути інвестиційним джерелом витрат на придбання основних засобів, їх капітального ремонту й модернізації, а стала виступати лише в значенні витрат і зносу об'єктів. Тому кошти на оновлення основних засобів використовуються не за цільовим призначенням.

Отже в загальному значенні проблема полягає в тім, щоб обґрунтувати концептуальний підхід і розробити таку модель обліку формування та використання основних засобів, яка була б адекватною змісту та цільовим напрямкам цих процесів.

Серед дослідників, які займалися проблемою економічної та фінансової природи амортизації, необхідності створення амортизаційного фонду, його обліку, доцільності контролю використання амортизаційних відрахувань, слід виділити провідних вчених С. Голова, П.Житного, Г. Кірейцева, А. Твердомеда, І.Чалого, М.Чумаченка та М.Проданчука [1, С.29 – 33]. Також слід відмітити В. Рудницького та Р.Бойко, які у своїй статті вказували на необхідність окремого виділення грошових ресурсів, що будуть забезпечувати процес капітального інвестування [2, с. 41]. Методику обліку створення та використання фонду на відтворення необоротних активів запропонувала Т.Остапчук, згідно з якою необхідно введення трьох рахунків 157 „Внески на здійснення капітальних інвестицій”, 315 „Поточний рахунок для відтворення необоротних активів ” та 426 „Фонд на відтворення необоротних активів”. На її думку, це надасть можливість відшкодувати з отриманої на поточний рахунок виручки від продажу готової продукції затрачених при придбанні необоротних активів грошових коштів та створення фонду на заміну зношених активів [3, с. 10].

В зазначених та інших роботах містяться плідні рішення, проте є ще багато невирішеного й помилкового, і це потребує подальших досліджень.

Окремою частиною загальної проблеми є сукупність питань, пов'язаних із відображенням процесів формування та використання основних засобів у системі бухгалтерського обліку. Існуючий спрощений механізм фінансування створив ще низку проблем із узгодженості залишкової вартості основних засобів і статутного капіталу, що є джерелом їх формування.

Мета дослідження полягає таким чином у тому, щоб прослідити зміни, які відбулися в порядку відображення операцій, пов'язаних із формуванням та використанням основних засобів у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку, визначити переваги та недоліки кожного з них, запропонувати зміни в існуючу методику обліку основних засобів, яка б враховувала зазначені недоліки.

Власний капітал уявляє собою фінансову основу підприємства. Створення власного капіталу підприємства необхідно для формування його необоротних та оборотних активів. Складовими частинами власного капіталу, за словами сучасних економістів, виступають статутний фонд, амортизаційний фонд, резервний фонд, спеціальні фонди, нерозподілений прибуток та інші форми власного капіталу. [4, С.224, 5, С. 313]. Причому якщо у І. Бланка амортизаційний фонд є складовою частиною спеціальних фондів, то у В. Осипова він виступає окремим елементом у складі пасивів (власного капіталу). На нашу думку, правильним є другий варіант, тому що спеціальні фонди утворюються за рахунок прибутку, чого не можна сказати про амортизаційний фонд.

Але слід зазначити, що створення та використання амортизаційного фонду на відновлення основних засобів на державних підприємствах існувало до введення П(С)БО. З реформуванням бухгалтерського обліку він почав виконувати роль зносу. Але це, як зазначалось вище, не відповідає його економічній сутності. Тому, на нашу думку, слід повернути амортизаційний фонд до складу власного капіталу.

Сума власного капіталу, яка направлена на придбання необоротних активів характеризується терміном „власний основний капітал”, а сума власного капіталу, яка авансується в оборотні активи – „власний оборотний капітал”.

В економічній літературі відома формула балансового рівняння, яка має наступний вигляд:[6., с.48]

Власний капітал = Активи – Зобов'язання.

При відсутності зобов'язань представлена формула набуває наступного виразу:

Власний капітал = Активи.

Такий вираз вона найчастіше має в момент створення підприємства, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості.

Додаючи до цих двох формул вище сказане, суму власного основного капіталу, можна розрахувати наступним чином:

Власний основний капітал = Необоротні Активи – Зобов'язання.

Під зобов'язаннями вище представлені автори розглядають суму довгострокового залученого капіталу [4, С.225] або заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями [5, с.312], пов'язаних із формуванням елементів необоротних активів.

Якщо довгострокова заборгованість, пов'язана з формуванням елементів необоротних активів відсутня, то ми отримаємо формулу:

Власний основний капітал = Необоротні активи.

І дійсно, в період радянських часів та після реформування бухгалтерського обліку основних засобів для недержавних та державних підприємств на останніх існував наступний порядок відображення операцій, пов'язаних із формуванням та використанням основних засобів [7, С.35-39]:

а) включення до складу основних засобів об'єктів капітального будівництва:

Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд”;

б) безкоштовне отримання основних засобів:

на суму первісної вартості Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд”;

на суму зносу Д 85 „Статутний фонд” К 02 „Знос основних засобів”;

в) зарахування до складу основних засобів об’єктів, придбаних в інших підприємств:

на вартість придбання з урахуванням витрат на установку та монтаж Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд”;

на суму зносу Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд” одночасно Д 85 „Статутний фонд” К 02 „Знос основних засобів”.

г) зарахування до складу основних засобів об’єктів, придбаних у кооперативних та інших суспільних організацій:

на вартість придбання Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд”;

на суму зносу Д 01 „Основні засоби” К 02 „Знос основних засобів”;

д) зарахування до складу основних засобів придбаних нових об’єктів за рахунок спеціальних фондів:

Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний фонд”;

е) зарахування до складу основних засобів, виявлених під час інвентаризації:

на первісну вартість Д 01 „Основні засоби” К 85 „Статутний капітал”;

на суму зносу Д 85 „Статутний капітал” К 02 „Знос основних засобів”.

Таким чином, незалежно від того за рахунок чого і яким чином отримано об’єкт основних засобів, будь-яке зарахування до складу основних засобів відображалось як у складі активу так і у складі статутного фонду.

З наступного місяця, після введення в експлуатацію, по основним засобам нараховувались як знос так і амортизація. На бухгалтерських рахунках це відображалось наступним чином:

а) нарахування амортизації:

- власних основних засобів Д 20 „Основне виробництво” або інші рахунки витрат К 86 „Амортизаційний фонд”;

- зданих в оренду основних засобів Д 87 „Фонд економічного стимулювання”/ „Фонд розвитку виробництва, науки та техніки” К 86 „Амортизаційний фонд”;

- службового легкового автотранспорту Д 87 „Фонд економічного стимулювання”/ „Фонд соціального розвитку” К 86 „Амортизаційний фонд”;

б) нарахування зносу відбувалось одночасно з нарахуванням амортизації у розмірі амортизаційних відрахувань:

- Д 85 „Статутний фонд” К 02 „Знос основних засобів”.

Як видно, амортизаційний фонд відображав реальну суму коштів, яка існує на підприємстві, для відтворення основних засобів, статутний фонд – реальну вартість капіталу, втіленого в основні засоби, знос – зношеність об’єктів та служив для розрахунку залишкової вартості об’єктів основних засобів.

Але слід зазначити, що особливість амортизаційного фонду виявляється в тому, що він стає джерелом відтворення основних засобів тільки за умови беззбиткової діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів підприємству в розмірі, не менше визначеної собівартості продукції, частина з яких буде джерелом його створення.

На нашу думку, недоліком обліку основних засобів радянського періоду можна вважати те, що в балансі основні засоби відображались за первісною вартістю, а не за залишковою, що не давало реального уявлення про дійсну вартість майна підприємства, а знос виступав джерелом формування основних засобів.

Але з реформуванням обліку основних засобів, а саме введенням П(С)БО 7 „Основні засоби”, з 2000 року надане балансове рівняння не виконується, відображення

операцій з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку не відповідає їх економічній сутності:

по-перше, формування основних засобів відображається тільки в активі балансу, за винятком внесення в уставний капітал та безкоштовного отримання основних засобів, без відповідних змін у пасиві балансу, а саме у власному основному капіталі. Але не викликає сумнівів, що придбання основних засобів приводить до збільшення власного основного капіталу;

по-друге, із моменту нарахування амортизації (зносу) викривляється реальна вартість власного основного капіталу, яка представлена в першому розділі пасиву.

Цю невідповідність спробуємо проілюструвати на прикладах, які будуть надані в окремих таблицях для більшої наочності. Оскільки нас цікавить тільки рух основного капіталу, то усі інші господарські операції, які необхідно відобразити для збереження балансового рівняння, ми не будемо відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Наведені дані є умовними.

Таблиця 1 – Відображення змін у балансі при внесенні об'єкта основних засобів до статутного капіталу

Актив		Пасив	
1) Для створення підприємства засновник уніс у статутний капітал обладнання вартістю 5000 грн. Д 46 К 40 – 5000 грн., Д 10 К 46 – 5000 грн.			
Основні засоби	5000	Статутний капітал	5000
Усього	5000	Усього	5000
2) У наступному місяці починається нарахування зносу (амортизації): Д 91 К 13 – 500 грн. Слід одразу замітити, що балансове рівняння збережеться, тому що амортизація у складі виторгу від реалізації продукції попаде на поточний рахунок			
Основні засоби:		Статутний капітал	5000
Залишкова вартість	4500		
Первісна вартість	5000		
Знос	500		
Грошові кошти	500		
Усього	5000	Усього	5000

Слід відмітити, що нараховану амортизацію слід відобразити на забалансовому рахунку: Д 09 „Амортизаційні відрахування” – 500 грн.. [8]. Це нововведення внесено для того, щоб за допомогою цього рахунку відображати та контролювати цільове використання амортизаційних відрахувань. Відображення на забалансовому рахунку найважливішого власного джерела фінансування основних засобів, на нашу думку, не є обґрунтованим.

Таким чином, після проведення цієї операції очевидними стають невідповідність між реальною вартістю об'єкта основних засобів та розміром власного основного капіталу та відсутність амортизаційного фонду у складі власного капіталу як джерела формування основних засобів. Хоча в даному випадку згідно діючого законодавства ми не маємо право змінювати розмір статутного капіталу.

Якщо у підприємства виникають операції по безкоштовному отриманню об'єкта основних засобів, то виникають зміни як в активі так і в пасиві балансу. Відображення таких змін у балансі наведено у таблиці 2.

Таблиця 2 – Відображення змін у балансі при безкоштовному отриманні об'єкта основних засобів

Актив		Пасив	
1) Підприємство отримало безкоштовно устаткування на суму 10000 грн.: Д 10 К 424 – 10000 грн.			
Основні засоби	10000	Інший додатковий капітал	10000
Усього	10000	Усього	10000
2) У наступному місяці починається нарахування зносу (амортизації): Д 91 К 13 – 1000 грн., Д 09 „Амортизаційні відрахування” – 1000 грн. Слід одразу замітити, що балансове рівняння збережеться, тому що амортизація у складі виторгу від реалізації продукція попаде на поточний рахунок . 3) Одночасно необхідно скласти проводку на отримання доходу від безкоштовно отриманого об'єкта у складі інших доходів у розмірі нарахованих амортизаційних відрахувань Д 424 К 746 – 1000 грн.			
Основні засоби:		Інший додатковий капітал	9000
Залишкова вартість	9000	Прибуток	1000
Первісна вартість	10000		
Знос	1000		
Грошові кошти	1000		
Усього	10000	Усього	10000

Дійсно, при даному варіанті надходження виникають відповідні зміни як у складі активів так і у складі власного основного капіталу. Але в даному випадку зміни у власному капіталі відбуваються із-за необхідності визнання доходу від цієї операції, а не тому що об'єкт основних засобів починає зношуватись. У пасиві, на відміну від активу, також відсутня інформація про амортизаційний фонд.

При використанні безкоштовно отриманих основних засобів у підприємства дохід виникає двічі: перший раз – це виторг від реалізації, у складі якого є амортизаційні відрахування, другий раз – це дохід від безкоштовно отриманого об'єкта у сумі нарахованої амортизації. Реальні гроші підприємство отримує лише один раз після реалізації продукції. На нашу думку, підприємство щомісяця буде одержувати амортизаційних відрахувань на 25% менше від нарахованих, на цю суму воно повинно буде сплатити податок на прибуток за вимогами бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що амортизаційні відрахування не можуть бути об'єктом оподаткування.

Відповідно до податкового обліку підприємству прийдеться сплатити податок набагато більше, хоча і раз, тому що 25% йому треба буде сплатити від балансової вартості об'єкта, при відсутності витрат у вигляді амортизаційних відрахувань.

На нашу думку, такого роду операції дуже вигідні державі, але вони економічно не припустимі для підприємств при незначних сумах прибутку.

З приводу усього вище сказаного, можна зробити такі висновки:

- відображення операцій, пов'язаних із формуванням та використанням основних засобів (нарахування зносу та амортизації) у сучасних умовах не відповідає економічній сутності цих процесів;

- амортизація перестала виконувати свою економічну функцію – джерела відтворення основних засобів, а виступає лише в якості витрат та зносу.

Тому необхідно, щоб у бухгалтерському обліку при формуванні та використанні основних засобів відбувались відповідні зміни як в активі так і в пасиві – у складі власного капіталу. Це приведе до відображення в балансі реальної вартості розміру

власного основного капіталу (статутного та додаткового капіталу), узгодженості його із залишковою вартістю основних засобів і відмови від використання забалансового рахунка під час відображення нарахованої та використаної амортизації;

- на практичних прикладах доведено про необхідність введення амортизаційного фонду як джерела фінансування основних засобів до складу власного капіталу, що надасть можливість краще контролювати цільове використання амортизаційних сум.

Метою подальших досліджень є розробка методики обліку основних засобів на різних стадіях їх життєвого циклу.

Список літератури

1. Проданчук М.А. Концепція амортизаційної політики та її вплив на формування основних засобів // Економіка АПК. – 2007. - № 3. – С. 29 – 34.
2. Рудницький В.С., Бойко Р.В. Види і методи оцінки капітальних інвестицій у бухгалтерському обліку // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград, 2004. – С. 38 – 46.
3. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: Автореф. дис...к-та екон. наук: 08.06.04. / Терн. ак. н. г. – Т., 2004. – 21 с.
4. Бланк І.А. Управление формированием капитала. – К.: Ника – Центр, Эльга, 2002. – 512 с.
5. Осипов В.І. Економіка підприємства: [Підручник]. – Одеса: Маяк, 2005. – 724 с.
6. Валуєв Б.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – Одеса: Принт Майстер, 2001. – 256 с.
7. Тишков И.Е. Бухгалтерский учет. – Минск: Выш. шк., 1991. – 1991. – 592 с.
8. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Утвержден приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291 // Все о бухгалтерском учете. – 2005. – № 27. – С. 29 – 36.

В статье исследованы теоретические основы ведения учета процессов формирования и использования основных средств в разные периоды реформирования бухгалтерского учета, обоснованы и предложены изменения в действующий порядок их учета.

In article theoretical based of the conducting of accounting of the processes of formation and using of fixed assets during the different periods of reforming of accounting are investigated, changes in the operating order of their accounting are based and offered.