

УДК 33

Т.М. Рогоуленко

Е.О. Егорова

СУЩНОСТЬ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация. Рассмотрена проблема определения экономической сущности и содержания понятия основных средств. Приведены различные точки зрения российских и зарубежных ученых на экономическую природу категории «основные средства». Дано авторское определение понятию «основные средства».

Ключевые слова: основные средства, основные фонды, основной капитал, амортизация, учет.

Tatyana Rogulenko

Elena Egorova

THE ESSENCE OF FIXED ASSETS AS PROPERTY ACCOUNTING

Annotation. The problem of determining the substance and content of the concept of fixed assets. The different point of view of Russian and foreign scientists to the economic nature of the category «fixed assets». Given the author's definition of «fixed assets».

Keywords: fixed assets, fixed assets, fixed assets, depreciation, accounting.

Основные средства играют значительную роль в производственном процессе организации. От того, какие средства труда эксплуатируются, в каком они состоянии и какому уровню технического развития они соответствуют, зависит результат деятельности компании и его уровень. Принято считать, что основные средства являются долей всех средств производства, т.е. средствами труда, при помощи которых в производственном процессе человек может повлиять на предмет труда, видоизменяя его для определенной цели. Отличие средств труда от предмета труда состоит, прежде всего, в том, что они неоднократно участвуют в процессе производства, при этом сохраняют свою натуральную и вещественную форму, равномерно изнашиваются и долями переносят свою стоимость на изготовленный продукт.

Стоит заметить, что в научной литературе и на практике вместе с понятием «основные средства» экономисты применяют такие понятия, как «основной капитал» и «основные фонды». Термин «основной капитал» ввел шотландский экономист Адам Смит. Под основным капиталом он понимает тот капитал, который направлен на улучшение земли, приобретение полезных машин и предметов, приносящие доход или прибыль [12]. Основоположник марксизма Карл Маркс относил к основному капиталу ту часть капитала, которая полностью участвует в производственном процессе и переносит свою стоимость на производимую продукцию частями по мере изнашивания [7]. Автор неоклассического синтеза Пол Самуэльсон рассматривал основной капитал как блага длительного пользования, употребляющиеся в качестве ресурсов в будущем производстве, одновременно являясь ресурсом и продуктом, и на которого распространяется право собственности [14]. С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи отмечали, что капитал – это «...Резерв произведенных товаров, участвующих в производстве товаров и услуг». В собственных исследованиях они исходили из принципа, что основной капитал является благом длительного пользования, его сегодняшняя ценность зависит от того, что он произведет в будущем» [17].

Исходя из роли в производственном процессе, основной капитал классифицируется на три группы: механические средства, определяющие техническую укомплектованность производства и производственную мощность компании, средства труда, «требующиеся для совершения процесса» (здания, сооружения, постройки и т.п.), аппараты, транспортные средства и производственно-

хозяйственный инвентарь [7]. Таким образом, основной капитал представляет собой те средства производства, которые воспроизвели: приобретенные навыки рабочих к труду, воспроизведены при использовании вещественных ресурсов. Кроме того, в состав основного капитала, по нашему мнению, можно отнести не только средства труда, здания и сооружения, но и труд рабочих.

В социалистической экономике термин «основной капитал» (основные средства), был исключен из терминологии, и возникло понятие «основные фонды». Принято определение «основные фонды» применять в основном для целей финансового анализа, а «основные средства» – в бухгалтерском учете. Однако некоторые группы ученых-экономистов (В.А. Пипко, Л.И. Ушвицкий, Л.Н. Булавина, А.Ш. Маргулис, А.В. Мордовкин, Г.А. Николаева) рассматривают два этих понятия как синонимы и, отражая термин «основные средства» в скобках пишут «основные фонды» [13; 6; 8; 10]. Согласно определению В.П. Астахова под основными фондами понимается комплекс основных материальных и нематериальных активов [1]. Другие, такие как Л.С. Мыррикова, В.П. Петров, П.И. Полетаев, В.В. Остапенко, И.И. Малис придерживаются иного мнения: основные средства – это стоимостное выражение основных фондов. Так, в понимании П.И. Полетаева основные фонды – это стоимостная форма производственных зданий, сооружений, силовых и сельскохозяйственных машин, оборудования производства, средств транспорта и других видов основных средств [13]. Проанализировав различные подходы к категории основных средств, наиболее полное и достоверное определение, на наш взгляд, следующее. Под основными средствами следует понимать совокупность средств труда в материально-вещественном и стоимостном выражении, которые используются в процессе производства продукта, выполнения работ и оказания услуг, имеющих срок полезного использования больше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на новую продукцию в виде амортизационных отчислений.

В литературе по экономике определение «основные фонды» широко применяется по сегодняшний день, однако под термином «фонд» понимают источник образования средств. Следовательно, основные фонды являются источником образования основных средств. По нашему мнению, основные фонды содержат в себе уставный капитал в доле основных средств и добавочный капитал. При наличии разных точек зрения и множества взглядов, которые имеются в литературе по экономике, отметим, что разумнее применять термин «основные средства», поскольку он более определенно выявляет экономическое содержание данного объекта.

В процессе кругооборота основных средств возникает потребность определения доли стоимости основных средств, потребляющихся в производственном цикле. В таком случае применяются нормы амортизационных отчислений для всех видов основных средств в зависимости от их срока полезного эксплуатации, правда и здесь возникает несовпадение между процессами снашивания и амортизации. Под износом Маркс понимал ту долю стоимости, которую основной капитал постепенно передает продукту после его использования, – причем передает в той средней мере, в которой он теряет свою потребительскую стоимость [9]. Износ основных средств – это расходование стоимости основных средств по определенным нормам. В процессе их использования каждый месяц начисляется амортизация в размере $1/12$ годовых норм амортизации, разделенных по видам основных средств [5]. По нашему мнению, износ является физической категорией, которая представляет собой потерю части функциональных возможностей объекта вследствие эксплуатации.

Снашивание основных средств подразделяют на три вида: износ в случае участия основных средств в процессах производства (главная причина потери потребительской стоимости основных средств зависит от объема выполненных работ, количества часов работы и т.д.), износ при бездействии, неиспользовании основных средств (зависит от времени их хранения и условий), моральный износ в результате технического прогресса (более совершенные производительные объекты заменяются на менее производительные). Следует отметить, что первые две разновидности износа основных

средств считаются объектами бухгалтерского учета. Износ насчитывается в виде амортизационных отчислений на все основные средства организаций (действующие и недействующие) необусловленно от формы собственности и вида деятельности.

Амортизация является экономической категорией, представляющая собой фазу кругооборота основных средств, переносящие амортизируемую долю в процессе снашивания на готовый продукт. При выпуске продукта и скопленных амортизационных отчислениях, являющихся основным источником их воспроизводства, перенесенная стоимость возмещается. Данный процесс происходит непрерывно. Изучению содержания и значительности амортизации посвящено множество трудов отечественных и зарубежных экономистов (М. Астафьев, П. Кузнецов, Д.А. Баранов, В.Ю. Будавей и др.). Большая часть ученых рассматривает процедуру амортизации как восполнение израсходованной стоимости основных средств (возвращение ранее авансированной стоимости) [3; 4; 16]. Однако данный подход не учитывает аккумуляционную функцию амортизации, в целях воспроизведения основных средств. Поэтому, на наш взгляд, сущность амортизации и ее положение в кругообороте стоимости средств труда наиболее полно раскрывает В.Ю. Будавей. Он понимает процесс амортизации как целостность пошагового перенесения цены основных средств на продукт, который производят с той целью, чтобы возместить их стоимость и сбережение денег, для того, чтобы обеспечить последующее их воспроизводство» [2]. Кроме того, мы подразумеваем, что амортизации нужно воплотить осуществимость замены основных средств в натуральной форме, и на более высоком научно-техническом уровне.

По нашему мнению, амортизация основных средств должна восприниматься с бухгалтерской и экономической точек зрения. С бухгалтерской точки зрения амортизация представляет собой процесс отражения потерь стоимости основных средств в бухгалтерском учете, которые обесценились в результате влияния физического и морального износа. Величина обесценивания зависит от многих факторов: физический и моральный износ, интенсивность эксплуатации, консервация, эффективность ремонтов, поэтому происходит трудность при ее определении. Д.А. Панков излагает следующее толкование: амортизация в качестве категории бухгалтерского учета подразумевает собой отнесение части стоимости внеоборотных активов на затраты отчетного периода, использование которых было одним из условий получения в этом периоде доходов [11]. С экономической точки зрения разделяют три вида амортизации по отношению к объекту: традиционная (соответствует сроку службы объекта), промышленная (считается периодом, меньше традиционного, при частоте аварий возникает необходимость сокращения срока работы), технологическая [16].

В соответствии с концепцией, принятой в мировой практике, амортизация является не оценкой основных средств или способом их восстановления, а только способом распределения затрат в приобретении актива по сроку его службы. Признавая существование разных точек зрения, которые имеются в экономической литературе, и, обобщив множество взглядов на определенные стороны амортизации, отметим ее черты, которые представляются нам наиболее достоверными:

- одним из важных объектов кругооборота стоимости основных средств считается амортизация;
- в качестве стадии кругооборота основных средств амортизация демонстрирует нам то, что стоимость основных средств не исчезает, а только переносится;
- амортизация считается статьей расхода и дохода, уменьшающей прибыль, но не влияющей на движение средств;
- амортизацию нужно рассматривать не как опосредствующее движение основных средств, а как стадию, которая необходима кругообороту, так как амортизация не является стоимостью, поэтому она не может быть ни частью снашивания, ни ее денежным выражением, которые соответствуют амортизационным отчислениям.

На наш взгляд, для бухгалтерского учета, анализа, контроля и аудита целесообразно применять понятие «амортизация», поскольку оно наиболее верно раскрывает сущность формирования амортизационных отчислений. При самом благоприятном случае сумма начисленной амортизации будет равна существующему износу основных средств, но, как правило, они не равны по следующим причинам:

- основные средства способны эксплуатироваться продолжительнее формального срока амортизации;
- эффективность эксплуатации обычно не оказывает влияния на амортизационные отчисления, но в то же время она прямо пропорциональна износу: чем сильнее эксплуатируются основные средства, тем быстрее они изнашиваются;
- по объектам, которые находятся на консервации, амортизация не начисляется, однако они изнашиваются, поскольку подвластны внешнему воздействию;
- определенные основные средства эксплуатируются в производстве по сезону, а амортизация насчитывается непрерывно в течение года.

При принятии основных средств, которые поступили в организацию, к бухгалтерскому учету, проводится их оценка в денежном выражении. Различают следующие виды оценок основных средств: по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости. В бухгалтерском учете основные средства утверждаются к учету по начальной стоимости, представляющей собой совокупность осуществленных организацией расходов на получение, налаживание и выпуск, кроме налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов. Фактическими расходами на получение, налаживание и выпуск основных средств, считаются:

- средства, которые выплачивают по договору подрячку;
- средства, подлежащие к выплате организациям за выполнение работ по договору строительных работ и др.;
- средства, выплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с получением основных средств;
- средства на приобретение права на объект основных средств: сборы на регистрацию, государственные пошлины и другие;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, которые платят в случае приобретения объекта основных средств;
- поощрения, которые выплачивают организации, через которую получен объект основных средств;
- перечисленные проценты по заемным средствам в отношении основных средств, привлеченных для получения, налаживания и выпуск этого объекта до принятия к бухгалтерскому учету;
- другие расходы, которые связаны с получением, налаживанием и выпуском объекта основных средств.

Начальной стоимостью объектов основных средств считается: для зданий и сооружений при осуществлении строительства строительными организациями – цена объекта по смете, при строительстве собственными силами – фактическая себестоимость их построения, для оборудования – сумма расходов на получения, считая затраты на доставку, установку, монтаж и т. п., для основных средств, которые поступили безвозмездно, – стоимость согласно бухгалтерскому учету стороны, которая передает, добавляя, когда необходимо, расходы на доставку и налаживание, для использованных основных средств и тех, которые приобретены за плату, – фактические расходы на получение, доставку и налаживание. Начальная стоимость основных средств в тех случаях, когда организация сама их изготавливает, определяется согласно фактическим расходам, которые связаны с

выпуском данных средств. Учет и формирование расходов на выпуск основных средств реализовываются организацией в определенном порядке. В случаях дарения основных средств, начальной стоимостью считается их текущая рыночная цена на дату принятия к учету. При получении основных средств по договорам, которые предусматривают оплату в неденежном виде, признается стоимость ценностей, которые будут переданы организации. Стоимостью ценностей, которые должны быть переданы организации, считается по той цене, по которой обычно организация устанавливает стоимость похожих ценностей. Когда основные средства включаются в счет вклада в уставный капитал, под его начальной стоимостью основных подразумевается его оценка в денежном виде, которая согласована учредителями организации. Если цена основного средства отображена в иностранной валюте, то оценка считается в рублях посредством перерасчета. Первоначальная цена основных средств, отражающаяся в бухгалтерском учете, считается балансовой стоимостью.

Восстановительной стоимостью считается та стоимость, которая используется при реализации пересмотра основных средств один раз в год путем индексации или прямого пересчета по рыночным ценам. Организация может осуществить переоценку самостоятельно, либо при помощи привлеченных экспертов. По истечению времени первоначальная цена основных средств отличается от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или производимых в современных условиях. В целях устранения данного отклонения требуется периодически выполнять переоценку основных средств и признавать восстановительную стоимость.

Под остаточной стоимостью понимают ту стоимость, по которой объект отображается в бухгалтерском балансе. Она считается как разность между первоначальной ценой и результатом начисленной амортизации по объекту основных средств на определенную дату.

Учет основных средств устраивают таким образом, чтобы можно было выявить наличие основных средств по каждой группе и отдельно по объекту, по месту нахождения и источнику приобретения. Это отражается в аналитическом учете основных средств на карточках, которые открывают для каждого инвентарного объекта, и в синтетическом учете по счету 01 «Основные средства». Все проводки по движению основных средств утверждаются первичной учетной документацией в соответствии с типовыми формами. Таким образом, в процессе проведенного исследования теоретических аспектов проблемы приведены разные взгляды, определена и уточнена сущность основных средств, основных фондов, их износа, амортизации, амортизационных отчислений и учета что, в свою очередь, позволяет лучше понять сущность данных понятий.

Библиографический список

1. Астахов, В. П. Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств / В. П. Астахов. – Ростов н/Д. : МарТ, 1999. – 253 с.
2. Будавай, В. Ю. Проблемы амортизации в промышленности / В. Ю. Будавай. – М. : Финансы, 1970. – 191 с.
3. Коркин, С. К. Кругооборот фондов в социалистическом воспроизводстве / С. К. Коркин. – Казань: Казанский университет, 1990. – 200 с.
4. Любимцев, Ю. И. Цикл воспроизводства и амортизация основных фондов / Ю. И. Любимцев. – М. : Экономика, 1973. – 174 с.
5. Макаренко, В. А. Краткий словарь современных понятий и терминов / В. А. Макаренко, Н. Т. Бунимович, Г. Г. Жаркова [и др.] ; под ред. В. А. Макаренко. – 3-е изд., дораб. и доп. – М. : Республика, 2000. – 670 с.
6. Маргулис, А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Маргулис. – М. : Финансы, 1974. – С. 24–50.
7. Маркс, К. Капитал Т. 2 / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1960.
8. Мордовкин, А. В. Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств / А. В. Мордовкин. – М. : Главбух, 1999. – 144 с.
9. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Политиздат, 1960. – Т. 23. – 907 с.
10. Новодворский, В. Д. Комментарий к новым формам бухгалтерской отчетности организации / В. Новодворский, Л. Пономарева. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 192 с.

11. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах : учеб. пособ. / Д. Панков. – Мн. : ИП «Экоперспектива», 1998. – 238 с.
12. Петти, В. Антология экономической классики / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо. – М. : Эконов ; Ключ, 1993.
13. Полетаев, П. И. Воспроизводство основных фондов и эффективность сельского хозяйства / П. И. Полетаев. – М. : Колос, 1977. – 144 с.
14. Самуэльсон, П. А. Экономика / П. Самуэльсон, В. Нордхаус. – М. : Бином – КноРус, 1997.
15. Сенчагов, В. К. Амортизационный фонд в условиях интенсификации производства / В. К. Сенчагов, В. Остапенко, В. Миляев. – М. : Финансы, 1975. – 190 с.
16. Ткач, В. И. Международные принципы учета амортизационных отчислений / В. И. Ткач // Экономист. – 1995. – № 7. – С. 63–71.
17. Фишер, С. Экономика / С. Фишер, Р. Дернбуш, Р. Шмалензия. – М. : Дело, 1993.