

*Секция «Современные направления развития экономической мысли»,
научный руководитель – Степаненкова Н.М.*

УДК 657.421.1

ОСНОВНЫЕ ФОНДЫ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ОСНОВНОЙ КАПИТАЛ: ПОНЯТИЯ И ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ

Сафронова М.И.

*ФГБОУ ВО «Елецкий государственный университет им. И.А. Бунина», Елец,
e-mail: maria_safronova_96@mail.ru*

В рамках данной статьи представлен анализ существующих трактовок сущности понятий «основные фонды», «основные средства» и «основной капитал», находящихся отражение в современных публикациях специалистов различных областей экономики, законодательных и нормативно-правовых актах Российской Федерации, осуществлена сравнительная характеристика понятий и выявлены объективные причины их смешения в современной хозяйственной практике. Автором также рассматриваются актуальные и применимые на практике подходы к классификации материальных основных фондов: по отраслевому признаку, по назначению в процессе производства, по способу воздействия на предметы труда, группировка в соответствии с ПБУ 6 «Учет основных средств», по степени использования в процессе производства, по наличию прав на объекты, классификация на движимое и недвижимое имущество.

Ключевые слова: основные средства, основные фонды, основной капитал

FIXED ASSETS, PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT AND FIXED CAPITAL: DEFINITIONS AND APPROACHES TO CLASSIFICATION

Safronova M.I.

Bunin Yelets State University, Yelets, e-mail: maria_safronova_96@mail.ru

The article introduces an analysis of existing definitions of «fixed (tangible) assets», «property, plant and equipment» (PPE), «capital assets» («capital goods») and «fixed capital» that are widely used by experts on different fields of Economics in their current surveys and by Russian legislators in respective laws and regulations. Moreover the research paper comprises a comparative characteristic of the terms and several objective reasons of their confusion. The author of the article also considers actual and applicable approaches to fixed assets classification: by industry, by the role in the process of production, by the method of affecting the subjects of labour, in accordance with the Russian GAAP 6 «Fixed Assets Accounting», by the level of utilization, by the rights to the property and classification of property as movable and immovable.

Keywords: fixed (tangible) assets, capital assets, capital goods, fixed capital, property, plant and equipment (PPE)

Краеугольным камнем современной экономики выступает цикл расширенного воспроизводства конкурентоспособных товаров и услуг, который, согласно постулатам экономической теории, представляет собой замкнутую систему из четырех трансформационных звеньев – стадий производства, распределения, обмена и потребления. Базисом такой системы служит производственный процесс, в свою очередь определяемый различными факторами, среди которых немаловажную роль играют средства труда, входящие в состав таких понятий, как «земля» и «капитал», используемых современной экономической школой. Взаимосвязь категорий «средства труда», «земля» и «капитал» представлена на рис. 1.

Средства труда, по К. Марксу, представляют собой вещь (комплекс вещей), по-

мещаемую человеком между собой и предметом труда и служащую проводником его воздействий на данный предмет.

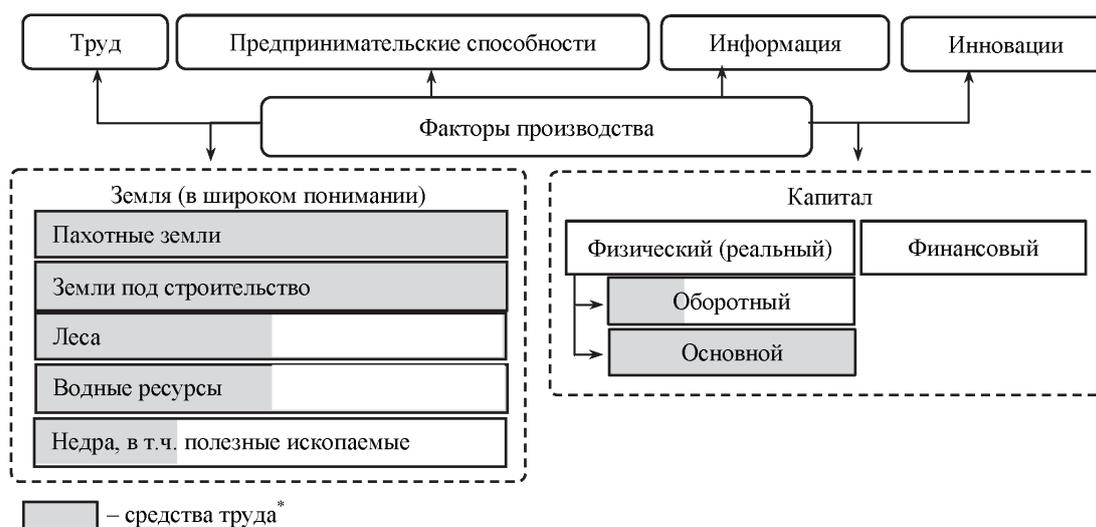
Существует точка зрения, что, в отличие от предметов труда и рабочей силы как таковой, требующих возобновления в каждом производственном цикле, средства труда характеризуются многократным использованием в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) в неизменной натурально-вещественной форме [1, с. 449]. По мнению автора, данную трактовку нельзя считать корректной в силу того, что в первоисточнике (К. Маркс «Капитал. Критика политической экономики. Том III» (1894)) отсутствует прямое указание на срок эксплуатации актива, а следовательно, средства труда могут включать в себя имущество экономического субъекта с оборотом менее

одного операционного цикла – элементы, относимые к материальной составляющей оборотного капитала. Иными словами, авторы данной дефиниции необоснованно отождествляют средства труда с одной из форм их существования – основными фондами организации, анализ сущности которых входит в состав объекта настоящего исследования.

• источников, направляемых на приобретение и создание основных фондов вновь образованных организаций;

• источников простого и расширенного воспроизводства основных фондов функционирующих организаций (см. Приложение 1).

Аналогичный подход к интерпретации понятия «основные фонды» лежит в основе построения Общероссийского



■ – средства труда*

* Средства труда делятся на естественные (выделены серым цветом в блоке «земля») и технические, искусственно созданные человеком (выделены серым в блоке «капитал»).

Рис. 1. Взаимосвязь категорий «средства труда», «земля», «капитал»

В хозяйственной практике термин «основные фонды» нередко смешивается с такими понятиями, как «основные средства» и «основной капитал», де-факто несущими разную смысловую нагрузку. В целях настоящего исследования под основным капиталом следует понимать финансовую категорию, отражающую часть средств компании, на постоянной основе и на длительный срок инвестированных в ее основные фонды – часть имущества компании, используемого в ее деятельности в течение нескольких воспроизводственных циклов. Данная разновидность капитала находит свое отражение в составе пассивов бухгалтерского баланса экономического субъекта и формируется посредством двух разновидностей источников:

классификатора основных фондов ОК 013–94 и введенной в действие с 1 января 2017 года его новой версии – ОК 013–2014 (СНС 2008), согласно положениям которых основные фонды представляют собой произведенные активы, неоднократно или постоянно используемые для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг в течение продолжительного периода времени, превышающего двенадцать календарных месяцев [2, 3]. В рамках данной дефиниции отсутствует четкое указание на материально-вещественную форму актива, что дает основание классифицировать основные фонды на материальные и нематериальные (см. рис. 2).

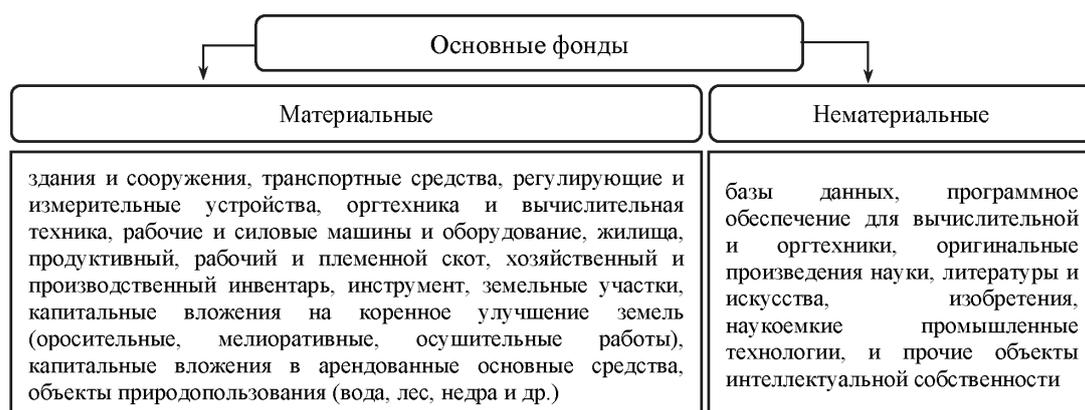


Рис. 2. Классификация основных фондов в ОКОФ

Отождествление терминов «основные фонды» и «основной капитал» обусловлено, прежде всего, разностью подходов к сущностной трактовке категории «капитал» (см. табл. 1).

Понятие «основной капитал» целесообразно рассматривать с позиции смешанного подхода. Исходя из этого, по мнению автора, в процессе обращения основной капитал раздваивается, одновременно фи-

Таблица 1

Подходы к сущностной трактовке категории «капитал»

Подход	Сущность
Экономический	Основан на физической концепции капитала. Капитал делится на: реальный (воплощаемый в материально-вещественных благах) и финансовый (находящий воплощение в денежных средствах, их эквивалентах и финансовых инструментах)
Бухгалтерский (реализуется на микроуровне)	Основан на финансовой концепции капитала, утверждающей, что капитал есть чистые активы, величина которых равна разности между суммой активов организации и величиной ее обязательств
Смешанный	Модификация физической и финансовой концепций Капитал рассматривается одновременно с двух позиций: направлений вложения (не существует как самостоятельная эфемерная субстанция, а облекается в физическую форму); источников формирования. Соответствующие виды капитала: активный – производственные мощности организации, представленные в активе бухгалтерского баланса в качестве основной и оборотной части (с позиции бухгалтерского учета во избежание путаницы вместо термина «актив» используют термин «средства»); пассивный – собственные и заемные долгосрочные источники финансирования

Источник: [4, с. 114–115].



Рис. 3. Разграничение категорий «материальные основные фонды», «основные средства» и «основной капитал»

гурируя как в форме активного (реального) капитала, так и в пассивной форме, образуемой в результате распределения стоимости основных фондов посредством начисления амортизации.

Формами проявления основного капитала в его материальной активной части выступают:

- функционирующие основные производственные и непроизводственные фонды;
- объекты незавершенного строительства – незаконченные строительством здания, сооружения и иные виды строительномонтажных работ;
- неустановленное оборудование для монтажа и пусконаладочных работ;
- основные фонды, принятые к эксплуатации, но законсервированные и находящиеся на модернизации (реконструкции);
- основные фонды в залоговых операциях и др. [5, с. 81].

Основные средства в свою очередь представляют собой стоимостное выражение материальных основных фондов организации и составной элемент внеоборотных активов, отражаемых в ее бухгалтерском балансе. Таким образом, применяемое в российской учетной практике понятие «объекты основных средств» следует интерпретировать как материальные носители основных средств и рассматривать в качестве синонима термина «материальные основные фонды»¹ (см. рис. 3).

Одной из предпосылок смешения выше рассмотренных категорий выступают попытки российских специалистов различных областей экономики адаптировать англоязычные термины в рамках перевода публи-

каций научных работ зарубежных коллег, учетных стандартов и названий статей финансовой отчетности иностранных компаний. В процессе исследования был проведен аналитический обзор русско- и англоязычных источников, предлагающих дефиниции наиболее часто используемых в зарубежной экономической литературе аналогов триады «основные фонды» – «основные средства» – «основной капитал», по результатам которого автор пришел к выводу, что необоснованное смешение данных понятий – распространенное явление не только в российской, но и в зарубежной учетной практике, возникающее ввиду разности подходов к определению единицы бухгалтерского учета объектов основных средств² (см. табл. 2).

Автором предложены наиболее соответствующие экономическому содержанию анализируемых терминов аналоги: материальные основные фонды (основные средства) – fixed (tangible) assets, capital assets (capital goods); основной капитал – fixed capital.

В рамках поднятой проблемы адаптации зарубежной профессиональной лексики к российской учетной терминологии нельзя не отметить то, что в официальном переводе МСФО (IAS) 16 произведена, с точки зрения автора, некорректная замена оригинальной категории «property, plant and equipment» (недвижимость, машины и оборудование), наиболее точно характеризующей сферу применения стандарта, обобщенным понятием «основные средства» (подробнее см. рис. 4).

¹При этом понятие «объекты основных средств» используется в таких областях, как бухгалтерский и налоговый учет, а термин «основные фонды» – в статистике, экономической теории и экономическом анализе.

²Понятие «основные средства» в английском профессиональном терминологическом пространстве не имеет четкого разграничения с термином «основные фонды», т.к. при определении единицы учета основных средств в российской системе бухгалтерского учета используется имущественный подход, в то время как в зарубежной учетной практике применяется финансовый подход.

Таблица 2

Единица бухгалтерского учета объектов основных средств

Система учета	Наименование единицы учета и содержание понятия
РСБУ (п. 6 ПБУ 6/01, п. 10 Методических указаний) имуще- ственный подход	Инвентарный объект – отдельный конструктивно обособленный объект имущества, предназначенный для выполнения определенных функций, или комплекс конструктивно сочлененных предметов (несколько объектов одного или разного функционального назначения, имеющих общее управление, общие принадлежности и приспособления, способных выполнять свои функции только в составе комплекса), предназначенный для выполнения определенной работы
МСФО (IAS) 16 финансовый подход	Компонент – сумма затрат, способных приносить организации экономические выгоды в будущем и учитываемых сразу в качестве основных средств независимо от стадии готовности объекта, которая может амортизироваться отдельно. Единицу учета экономической субъект выбирает самостоятельно

Источники: [6, 7, 8, 9].

Условные обозначения:

— трактовка понятия «основные средства» по РСБУ

--- подход МСФО



Сфера применения МСФО (IAS) 16:

здания и сооружения (кроме инвестиционной недвижимости), регулирующие и измерительные устройства, вычислительная техника, транспортные средства, внутрихозяйственные дороги, рабочие и силовые машины и оборудование, хозяйственный и производственный инвентарь – соответствует термину «property, plant and equipment» (недвижимое имущество, машины и оборудование)



Не входят в сферу применения МСФО (IAS) 16, но попадают под действие РСБУ:

- биологические активы: продуктивный, рабочий и племенной скот, многолетние насаждения, капитальные вложения на коренное улучшение земель (оросительные, мелиоративные, осушительные работы), земельные участки (учет регламентируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- инвестиционная недвижимость (не выделяется в российской учетной практике как самостоятельная категория, в то время как в МСФО ее учет регламентируется отдельным стандартом МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»)

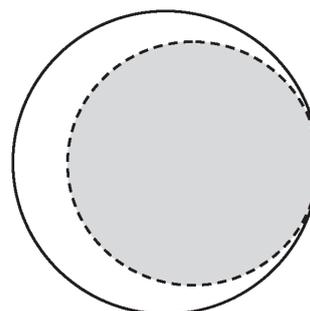


Рис. 4. Сферы применения РСБУ по учету объектов основных средств и МСФО (IAS) 16

На базе сформированного автором подхода к определению вышеуказанной триады понятий, целесообразным мыслится проведение классификации материальных основных фондов. Так, их группировка по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) имеет чисто статистическую направленность, по-

зволяя сформировать данные об их стоимости в рамках отдельно взятого вида экономической деятельности.

По назначению материальные основные фонды организаций реального сектора экономики делятся на производственные и непроизводственные (см. рис. 5) [10, с. 138].

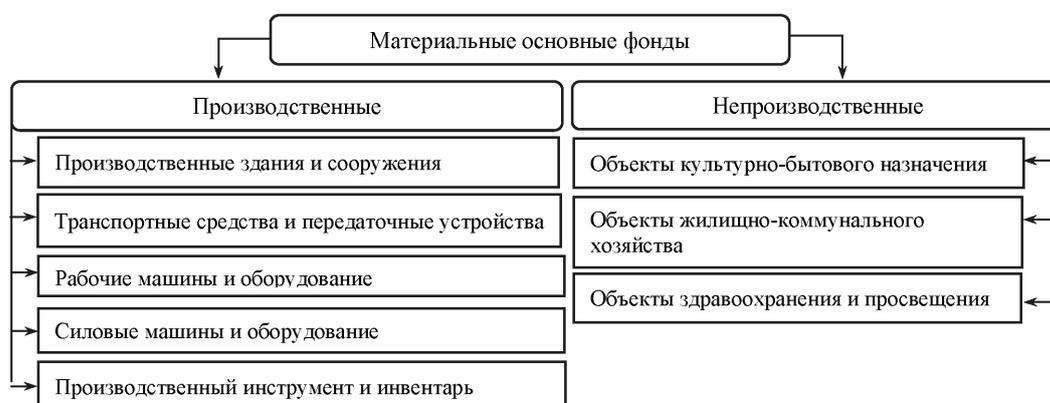


Рис. 5. Материальные основные фонды по назначению в процессе производства

По способу воздействия на предметы труда принято различать активную и пассивную части материальных основных производственных фондов. К первой категории относят те фонды, что непосредственно участвуют в процессе производства и включают в себя такие разновидности, как машины, станки, технологические линии, прочее оборудование, вычислительная техника и производственный инструмент. Роль пассивных заключается в создании и поддержании условий осуществления производственного процесса (к ним относятся, например, здания и сооружения производственного назначения, передаточные устройства (водопроводы, газопроводы и т.п.) и земля). Такая детализация необходима для выявления резервов повышения эффективности использования объектов основных средств посредством оптимизации их структуры.

Классификация объектов основных средств по видам раскрывается в п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств и полностью дублирует состав материальных основных фондов, представленный в ОКОФ ОК 013–94. При этом для характеристики состояния рабочих машин и оборудования, приспособлений и инструментов на практике производится их группировка по технической пригодности: объект, пригодный для экс-

плуатации; непригодный и подлежащий списанию; требующий капитального ремонта [11, с. 287].

Исходя из положений ст. 130, 132 ГК РФ, материальные основные фонды можно классифицировать на движимое и недвижимое имущество (см. рис. 6) [12].

По степени использования в процессе производства материальные основные фонды подразделяются на находящиеся:

- непосредственно в эксплуатации;
- в запасе (резерве) – объекты основных средств, приобретенные в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов Российской Федерации для обеспечения бесперебойного и безопасного функционирования производств, предназначенные для замены вышедших из строя основных фондов (например, страховой запас генерирующего оборудования в электроэнергетике, используемый для поддержания бесперебойного функционирования энергосистемы в условиях непредвиденных пиковых нагрузок);
- в стадии:
 - достройки (сооружения новых, неотделимых от объекта основных средств частей без причинения ему ущерба);
 - дооборудования (дополнения объекта основных средств ранее отсутствовавшими элементами (детальями, механизмами, агрегатами), приводящего к появлению у него новых свойств и качеств (п. 2 ст. 257 НК РФ));



Рис. 6. Деление материальных основных фондов на движимое и недвижимое имущество

- реконструкции (переустройства объекта основных средств в связи с совершенствованием производственного процесса для расширения мощностей, роста количества и качества выпускаемой продукции (п. 2 ст. 257 НК РФ));
- модернизации (усовершенствования объекта, приводящего к изменению его технико-экономических показателей: назначения, сферы использования, рабочей нагрузки);
- частичной ликвидации (прекращении признания составной части (или нескольких частей) объекта);
- на консервации (эксплуатация которых прекращена на какой-либо срок с возможностью ее возобновления).
- Иным классификационным признаком является наличие прав на объекты основных средств, исходя из чего их принято классифицировать на:
 - принадлежащие экономическому субъекту на праве собственности (в т. ч. сдаваемые аренду) (ст. 209 ГК РФ);
 - находящиеся в хозяйственном ведении (для государственных или муниципальных унитарных предприятий (ст. 294 ГК РФ))

или оперативном управлении (для учреждений и казенных предприятий (ст. 296 ГК РФ));

- арендованные объекты основных средств, т.е. находящиеся во временном владении и пользовании или во временном пользовании, в т.ч. полученные по договору финансовой аренды (лизинга) (гл. 34 ГК РФ) [12].

Правильная классификация объектов основных средств – залог не только безошибочного заполнения организацией формы федерального статистического наблюдения № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов» и получения достоверных результатов анализа эффективности их использования, но и фактор, влияющий на исход налоговых споров в части уплаты налога на прибыль. Кроме того, правильная классификация объектов определяет характерные особенности их учета – процесс признания, методику оценки, порядок отражения в бухгалтерской отчетности и иные учетные аспекты, спектр которых регламентируется рядом нормативно-правовых актов, действующих на территории Российской Федерации.

Приложение 1

Источники формирования основного капитала организации



Источник: составлено автором.

Список литературы

1. Микроэкономика. Практический подход (Managerial Economics): учебник / А.Г. Грязнова, А.Ю. Юданов и др. – М.: КноРус, 2017. – 682 с.
2. Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359 «О принятии Общероссийского классификатора основных фондов (ОК 013–94)».
3. Приказ Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст «О принятии и введении в действие Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013–2014 (СНС 2008)».
4. Taylor L.D. Capital, Accumulation and Money: an Integration of Capital, Growth, and Monetary Theory / Lester D. Taylor. – 2nd edn. – Springer, 2013. – 278 p.
5. Витохина О.А., Слабинский Д.В. Понятия «основные фонды», «основной капитал» и «основные средства» в России и за рубежом /О.А. Витохина, Д.В. Слабинский // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации, 2005, № 5. – С. 79–84.
6. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
7. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».
8. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н).
9. Применение МСФО: в 3 ч. (пер. с англ.) / Ernst&Young (EY). – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2017. – 3220 с.
10. Шохин Е.И. Корпоративные финансы: учебник / под ред. Шохина Е.И. – М.: КноРус, 2016. – 318 с.
11. Савицкая Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / Г.В. Савицкая. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М, 2013. – 607 с.
12. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51–ФЗ.