

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ

**НАУКОВИЙ ВІСНИК
ХЕРСОНСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ**



Серія:
ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

Випуск 16

Частина 3

Херсон
2016

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор (виконуючий обов'язки):

Шашкова Ніна Ігорівна, доктор економічних наук, доцент (завідувач кафедри менеджменту і адміністрування Херсонського державного університету).

Заступник головного редактора:

Стратонов Василь Миколайович, доктор юридичних наук, професор (ректор Херсонського державного університету).

Відповідальний секретар:

Станкевич Юлія Юріївна, кандидат економічних наук (доцент кафедри економічної теорії Херсонського державного університету).

Члени редакційної колегії:

Іртищева Інна Олександрівна, доктор економічних наук, професор (професор кафедри міжнародної економіки та економічної теорії Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського).

Князева Олена Альбертівна, доктор економічних наук, професор (професор кафедри економіки підприємства та корпоративного управління Одеської національної академії зв'язку імені О.С. Попова).

Лозова Тамара Іллівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри бухгалтерського обліку Бориспільського інституту муніципального менеджменту Міжрегіональної академії управління персоналом).

Мармуль Лариса Олександрівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри економіки підприємства Державного університету телекомунікацій).

Мохненко Андрій Сергійович, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри економіки підприємства Херсонського державного університету).

Сарапіна Ольга Андріївна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри обліку та аудиту Херсонського національного технічного університету).

Скидан Олег Васильович, доктор економічних наук, доцент (проректор з наукової роботи та інноваційного розвитку Житомирського національного агроекологічного університету).

Ушкаренко Юлія Вікторівна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри економічної теорії Херсонського державного університету).

Хрущ Ніла Анатоліївна, доктор економічних наук, професор (завідувач кафедри фінансів та банківської справи Хмельницького національного університету).

Грегорі Гарднер, Ph.D, професор економіки Державного університету штату Нью-Йорк у Потсдамі, США.

Едвін Португал, Ph.D, професор економіки Державного університету штату Нью-Йорк у Потсдамі, США.

Римантас Сташис, Ph.D, професор економіки, завідувач кафедри менеджменту Клайпедського університету, Литва.

Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»

включено до переліку наукових фахових видань України з економіки
на підставі Наказу МОН України від 14 лютого 2014 року № 153

**Рекомендовано до друку та поширення через мережу Internet
рішенням Вченої ради Херсонського державного університету
на підставі Протоколу № 6 від 29.02.2016 р.**

Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого засобу масової інформації серія KB № 19747-9547P,
видане Державною реєстраційною службою України 15.03.2013 р.

использовать резервы минимизации расходов. С другой стороны, необходимо совершенствовать бухгалтерский учет и внедрять экономический анализ производственных расходов, чтобы оценивать себестоимость более объективно и своевременно информировать управляющих о росте затрат.

Перспективами дальнейших исследований является рассмотрение проблем, которые сдерживают функционирование малого бизнеса в Украине, и нахождение путей их преодоления.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Ананькина Е.А. Управление затратами : [конспект лекций] / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М. : ПРИОР, 1998. – 64 с.
2. Бобко Н. А. Резервы снижения материальных расходов промышленного предприятия / Н.А. Бобко, Р.О. Крутько [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_4_038.pdf.
3. Продиус И.П. Пути снижения себестоимости продукции на предприятии / И.П. Продиус, Е.Ю. Щекина // *Економічний часопис-XXI*. – 2011. – № 5–6. – С. 33–36.
4. Грещак М.Г. Управління витратами : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципл.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : [монографія] / Г.О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
6. Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии : [учебник] / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М. : КНОРУС, 2010. – 320 с.
7. Атамас П.И. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П.И. Атамас ; 2-ге вид. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 440 с.

УДК 657

Яцунська О.С.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету*

РОЗВИТОК КАТЕГОРІЇ «ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ» ТА ЇЇ СУЧАСНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У статті розглянуто генезис наукових підходів економічних шкіл до трактування категорії «основний капітал». Визначено серед них найбільш прийнятні до умов сьогодення, які дозволять системно розглянути сутність та облікову структуру визначеного об'єкта. На підставі концептуальних засад трудової теорії вартості К. Маркса та здобутків науковців-попередників узагальнено сучасну облікову інтерпретацію основного капіталу. Зазначено потребу системного опрацювання й узгодження понятійно-категоріального апарату та нормативної бази щодо визначення елементів фінансової звітності, а саме «необоротні» – «оборотні», «довгострокові» – «короткострокові», або «непоточні» – «поточні».

Ключові слова: основний капітал, об'єкт бухгалтерського обліку, необоротні активи, основні засоби, гудвіл.

Яцунская О.С. РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ «ОСНОВНОЙ КАПИТАЛ» И ЕЕ СОВРЕМЕННАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В статье рассмотрен генезис научных подходов экономических школ к трактовке категории «основной капитал». Обозначены среди них наиболее приемлемые к современным условиям, которые позволяют системно рассмотреть сущность и учетную структуру исследуемого объекта. На основе концептуальных положений трудовой теории стоимости К. Маркса и ученых-предшественников обобщена современная учетная интерпретация основного капитала. Обозначена необходимость системной доработки понятийно-категориального аппарата и нормативной базы в поле определения элементов финансовой отчетности, а именно «необоротные» – «оборотные», «долгосрочные» – «краткосрочные», или «не текущие» – «текущие».

Ключевые слова: основной капитал, объект бухгалтерского учета, активы, необоротные активы, основные средства, гудвил.

Iatsunskaya O.S. DEVELOPMENT OF CATEGORY «FIXED CAPITAL» AND ITS MODERN INTERPRETATION IN ACCOUNTING

Genesis of scientific approaches of economic schools concerning the category «fixed capital» interpretation is considered in the research. The work designated the most acceptable among them to modern conditions and which allow to consider systemically essence and accounting structure of the studied object. On the basis of conceptual provisions of labour theory of cost of K. Marx and scientists-predecessors the modern accounting interpretation of fixed capital is generalized. The article has designated need of system completion of the conceptual and categorial device and regulatory base in the field of definition of financial statements elements, namely «long-term» – «short-term», or «noncurrent» – «current».

Keywords: fixed capital, object of accounting, assets, non-current assets, fixed assets, goodwill.

Постановка проблеми. У сучасних умовах глобалізації як ніколи відчувається навалне розповсюдження інформаційних технологій, що неминуче призводить до змін основного капіталу, пов'язаних із його натурально-речовим складом та вартісними характеристиками, які є індикаторами розвитку та конкурентоспроможності національного господарства.

Отже, актуальність дослідження розвитку основного капіталу та його бухгалтерської інтерпретації витікає з його зростаючої ролі в процесі вдосконалення економічних відносин та формуванні умов для більш ефективного функціонування всієї економічної системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати фундаментальних та прикладних досліджень, присвячених питанням сутності економічної категорії «капітал» та його складової «основного капіталу», викладено в працях науковців-економістів, а саме Л.В. Шинкарук, М.О. Думан та Л.Л. Жданової.

Із позиції бухгалтерської інтерпретації основного капіталу до дослідження підходили А.В. Янчев, В.О. Лесняк, О.С. Кірей, В.А. Замлинський, О.О. Жарікова, О.Л. Наумчук, Т.М. Ступницька, Т.Г. Камінська, А.П. Грінько тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, незважаючи на велику кіль-

кість наукових праць, досі дискусійним залишається визначення облікової структури даної економічної категорії для цілей бухгалтерського обліку, що обумовлює необхідність системного розгляду та окреслення ряду економічних теорій, які можуть бути покладено до основи її дослідження.

Мета статті полягає у дослідженні генезису економічної категорії «основний капітал» різними економічними школами та визначенні найбільш прийнятних підходів до умов сьогодення, що дозволить системно розглянути її сутність та уточнити її обґрунтувати її облікову структуру.

Виклад основного матеріалу дослідження. Категорія «основний капітал» формувалася в процесі тривалої еволюції суспільства, науково-технічного прогресу, економічних відносин та, як наслідок, економічної думки.

Першу спробу теоретичної характеристики капіталу здійснили меркантилісти, але вони орієнтувалися на зовнішні форми його руху, у зв'язку з чим проблема була зведена до торговельного прибутку, який утворюється у сфері обігу, що не дозволило дати вірну характеристику ролі матеріального виробництва.

Однією з перших наукових шкіл, які перенесли дослідження капіталу зі сфери обігу до сфери виробництва, були фізіократи. У XVIII ст. голова даної школи Ф. Кене, визначивши в *Tableau economique*, що сільськогосподарські знаряддя праці, будівлі, худоба і все те, що використовується в землеробстві протягом декількох виробничих циклів, є *avance primitives* (первісними авансами), дав перше поняття основного капіталу [1, с. 34].

Подальшого розвитку категорія «основний капітал» набула в дослідженні А. Сміта, який у своїй роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів», а саме у другій книзі «Про природу капіталу, його нагромадження і використання», усебічно розглядає сутність, економічну роль, значення і функції капіталу. На думку автора, джерелом капіталу виступає накопичений (тобто невитрачений на споживання) запас, адже «...особа, яка володіє запасами, які достатні для забезпечення його протягом декількох місяців або років, звісно, намагається здобути дохід із більшої частини цих запасів, залишивши для безпосереднього свого споживання лише стільки, скільки необхідно для прожиття до тих пір, поки почне надходити цей дохід» [2, с. 308]. Таким чином, автор поділяє запаси особи на два види, а саме: «...та частина, від якої особа очікує одержати прибуток, називається капіталом. Друга частина – це та, яка використовується на споживання» [2, с. 308].

Надалі А. Сміт визначає два способи використання капіталу задля отримання доходу, або прибутку, які являють собою критерії розподілу капіталу на два види:

- оборотний – «...він може бути використаний на виробництво, переробку або придбання товарів із метою перепродажу їх із прибутком. Капітал, використаний таким чином, не приносить доходу або прибутку своєму власнику, доки він залишається в його володінні або зберігає свою колишню форму» [2, с. 308];

- основний – «...капітал може бути використаний на поліпшення землі, на купівлю корисних машин або інструментів чи інших подібних предметів, які приносять дохід або прибуток без переходу від одного власника до іншого або без подальшого обороту» [2, с. 309].

Д. Рікардо у «Початках політичної економії» в якості критерію поділу капіталу на основний та оборотний визнавав строк їхнього використання «в

залежності від того, чи швидко зношується капітал та чи часто він потребує на відтворення або споживається повільно, відноситься або до основного або оборотного капіталу» [2, с. 417].

Досить фундаментально досліджував сутність основного капіталу Дж. Мілль у першому томі «Основ політичної економії». Автор більш чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі: «...значна частина капіталу, утілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням, яка використовується у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим споживанням. Капітал, що існує у будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [3, с. 195].

Істотний внесок у теорію капіталу зробив Ж.-Б. Сей, який бачив у ньому один із можливих чинників виробництва, що поряд із працею та землею приносить його власнику дохід [4, с. 248].

Із часом класична теорія капіталу отримала розвиток у вченні «Капітал» К. Маркса, яким зроблено значний внесок у визначення сутності капіталу та обґрунтування його соціально-економічної природи; його метаморфозів та їхнього кругообігу, які знайшли відображення в загальновідомій формулі кругообігу капіталу [5, с. 31–114].

Виходячи з відмінності «...ролей, які засоби виробництва та робоча сила в час процесу виробництва відіграють у створенні вартості...», а також «...прибуткової вартості, вони розрізняються як постійний (с) та змінний капітал (v)» [5, с. 44]. Надалі, досліджуючи питання процесу обороту капіталу як «... проміжок часу з моменту авансування капітальної вартості у визначеній формі до моменту повернення рухомої капітальної вартості у тій же самій формі» (тобто грошовій), К. Марксом було визнано, що не всі її частини обертаються однаково [5, с. 176]. Так, «... засоби праці, вступивши одного разу у сферу виробництва, уже ніколи її не залишають. Їх міцно утримує у сфері виробництва їх функція» [5, с. 177]. Таким чином, К. Маркс відносив до основного капіталу ту частину капіталу, яка, цілком приймаючи участь у виробництві, переносить свою вартість на продукт не відразу, а частинами, протягом ряду виробничих циклів. Отже, поділ капіталу на основний та оборотний здійснюється за критерієм розмежування у перенесенні та відшкодуванні їхньої вартості.

Слід відзначити, що незважаючи на свою майже 150-річну історію, трудова теорія вартості К. Маркса й досі залишається основою одного з елементів методів бухгалтерського обліку, а саме «грошової оцінки», за яким оцінка активів суб'єкта господарювання переважно здійснюється виходячи з витрат на їхнє виробництво та придбання, тобто історичною (фактичною) собівартістю. Та найголовніше, що «кругообіг капіталу» виступає предметом бухгалтерського обліку.

Із позиції корисності (споживчої вартості) розглядали сутність і поняття «основний капітал» К. Менгер, Ф. Візер, Є. Бем-Баверк. Основний капітал вони відносили до благ вищого порядку, або непрямих благ, тому що корисність основного капіталу виявляється опосередковано (непрямим шляхом), тобто цінністю благ нижчого порядку.

Л. Вальрас (швейцарський економіст, засновник «математичної школи») визначав усі наявні ресурси

як «основний капітал, або капітал як такий», під яким розумів усякий вид суспільного багатства, який не споживається зовсім або який споживається лише через певний період [4, с. 232].

У рамках нашого дослідження концепція «суб'єктивної цінності» представників школи маржиналізму є цікавою з позиції оцінки об'єктів основного капіталу. Адже, як зазначає І.В. Супрунова, «двоєдиний характер, властивий економічній цінності та вартості, що теоретично втілюється у протиставленні трудової теорії вартості та теорії граничної корисності, у бухгалтерському обліку реалізується у протиставленні оцінки за історичною собівартістю і ринковою ціною (справедливою вартістю)» [6, с. 8].

Також слід підкреслити факт практичної реалізації в міжнародній та вітчизняній системі бухгалтерському обліку положення щодо опосередкованого виявлення корисності об'єктів основного капіталу. Так, згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів» та П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання об'єктів активу визначається виходячи з чистих грошових надходжень від реалізації продукції.

Учені С. Фішер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензі, називаючи основний капітал фізичним капіталом, визначають його як «...запас вироблених товарів, які приймають участь у виробництві товарів і послуг». У своїх дослідженнях вони виходили з принципу, що основний капітал є благом тривалого користування, його сьогодення цінність залежить від того, що він виробить у майбутньому [7, с. 322–323].

Економісти П. Самуельсон, В. Нордхаус розглядають «основний капітал» як такий, що складається із тих вироблених благ тривалого користування, які, своєю чергою, використовуються як ресурси у подальшому виробництві [8, с. 287]. Фундаментальною властивістю основного капіталу дані вчені називали те, що він «одночасно є як ресурсом, так і продуктом» [8, с. 287]. Причому на цей ресурс поширюється право власності, що визначає здатність людей або фірм володіти, купувати, продавати або використовувати його.

К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю відносять капітал (поряд із землею, працею та підприємницькою спроможністю) до категорії «економічних ресурсів», під якими розуміється вся частина виробничих засобів виробництва, тобто машини, обладнання, заводські транспортні засоби й збутова мережа, інструменти, товари, що використовуються у виробництві, та використовують термін «інвестиційні ресурси» [9, с. 26]. Такий підхід науковців дозволяє нам розглядати засоби виробництва, а саме об'єкти основного капіталу, в якості частки інвестиційного проекту, якому вони підпорядковані.

Узагальнюючи здобутки попередників щодо поняття основного капіталу та враховуючи його особливості сучасного етапу розвитку, Л.В. Шинкарук було визначено ряд основних критеріїв, які характеризують сутність основного капіталу: здатність приносити дохід; здатність володіти правом власності; здатність віддзеркалювати вплив на відтворювальний процес інноваційних, інформаційних, інтелектуальних факторів, що виявляється у структурі об'єктів основного капіталу; здатність тривалий час зберігати свою корисність, хоча в умовах науково-технічного прогресу терміни ефективного використання скорочуються, що повинно бути враховане при оновленні основного капіталу, де необхідно приділяти більше уваги удосконаленню якісних характе-

ристич основного капіталу; можливість його оцінки, за фактично виробленими затратами; можливість прийняти й оперувати визначенням, де поряд із матеріальними активами до складу основного капіталу входять і нематеріальні активи, що обґрунтовано характером руху їхньої вартості, відповідно до якого вартість капіталу в процесі виробничого функціонування і зносу поступово переноситься на продукт [10].

За результатами першого етапу нашого дослідження щодо генезису економічної категорії «основний капітал» визначено декілька підходів економічних шкіл, які буде покладено до основи дослідження облікової інтерпретації досліджуваної категорії:

- класичний економічний та його апофеоз – трудова теорія вартості К. Маркса, із позиції визнання за якою підґрунтям поділу капіталу на основний та оборотний виступають термін використання та характер руху їхньої вартості в процесі кругообігу капіталу; із позиції вартості – оцінка засобів виробництва за кількістю витраченої суспільно-необхідної праці, яка в бухгалтерському обліку розглядається як історична (фактична) собівартість.

- школи маржиналізму, яка зазначила, що цінність основного капіталу визначається цінністю виробленого продукту та за сучасних умов відображається у процедурі виявлення зменшення корисності активів суб'єкта господарювання;

- підхід К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю стосовно визнання засобів виробництва в якості «інвестиційних ресурсів», що дозволяє розглядати об'єкти основного капіталу як складові інвестиційного проекту.

Наступним етапом нашого дослідження виступає розгляд основного капіталу з позиції бухгалтерської науки. Слід відзначити, що в бухгалтерському обліку, генезис якого нерозривно пов'язаний із розвитком економічних теорій, саме спроможність генерувати дохід (термінологією бухгалтерського обліку «майбутні економічні вигоди»), згідно з «Концептуальною основою фінансової звітності» у міжнародній практиці та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», виступає одним із критеріїв визнання активів господарюючого суб'єкта [11; 12], які в подальшому за часовим критерієм, а саме рік, згруповані у дві класифікаційні групи – необоротні та оборотні активи у вітчизняній системі обліку, та непоточні й поточні у міжнародній відповідно.

Слід зазначити, що використання термінів «необоротні активи», «довгострокові активи» та «непоточні активи» у нормативному полі знайшло відображення в бурхливій науковій полеміці щодо їх доречності.

Так, більшість дослідників [13–15], спираючись на тезу К. Маркса «...уся капітальна вартість знаходиться в постійному обігу та в цьому смислі весь капітал є обіговим» [5, с. 177], вважає за необхідне ввести до офіційного обороту термін «довгострокові активи» замість «необоротні».

Звернемося до міжнародної практики, де, як зазначалося вище, згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», використовуються прикметники *current* та *non-current*, які в офіційній версії перекладу наведено як «поточні» та «непоточні» [16]. Але в «Новому англо-російському економічному словнику» Ш.Ф. Жданової слово *current* має декілька варіантів перекладу, серед яких: поточний; діючий; сучасний; той, що знаходиться в обігу [17, с. 242]. Із наведених варіантів у нашому контексті підходять два варіанти, це – поточний або той, що знаходиться

у обігу. Як наслідок, його антонім можна перекласти як непоточний, або той, що не знаходиться в обігу.

Другий варіант ми відразу виключаємо з розгляду, бо, як зазначалося вище, застосування поняття «необоротні активи» є некоректним по відношенню до кругообігу капіталу взагалі. Тому доходимо висновку, що використання прикметників «поточні» та «непоточні» є більш обґрунтованим.

Однак, аналізуючи Додаток 1 до НП(с)БО 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ми зустрічаємо використання різних визначень [18]:

- довгострокові (довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення);
- необоротні (інші необоротні активи, необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття);
- оборотні (інші оборотні активи);
- короткострокові (короткострокові кредити банків);

- поточні (поточні біологічні активи, інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, поточна кредиторська заборгованість, поточні забезпечення, інші поточні зобов'язання).

Отже, за результатами вище викладеного унаочнюються термінологічна плутанина, яка обумовлює необхідність узгодженості понятійно-категоріального апарату та нормативної бази щодо визначення елементів Балансу, а саме «довгострокові» – «короткострокові», або «непоточні» – «поточні».

Із визначенням «необоротні активи» також не погоджується й А.П. Грінько, на її думку, більш доцільним буде використання терміну «основний капітал», «оскільки він складає основну частку всіх активів» [19, с. 32]. Однак ця теза автора не підтверджується даними статистичних спостережень, згідно з якими загальна питома вага необоротних активів складає: у 2008 та 2009 рр. – 48%; 2010 р. – 45%; 2011 р. – 44%; 2012 та 2013 рр. – 46%; у 2014 р. – 45%. Також слід відзначити, що автором не була врахована залежність структури балансу від виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Другим критерієм визнання основного капіталу як економічної категорії та необоротних активів у бухгалтерського обліку є термін «використання більш одного року». Однак поєднання першого та другого критеріїв визнання основного капіталу та необоротних активів призвели до необґрунтованого ототожнювання їх у науковій літературі та викликали необхідність визначення бухгалтерської інтерпретації «основного капіталу» та розмежування інших об'єктів необоротних активів за формами (видами) капіталу.

Так, О.А. Наумчук, розглядаючи сутність основного капіталу, до складу його облікових об'єктів відносить інші довгострокові матеріальні активи, нематеріальні активи та виробничі основні засоби; людського капіталу – невиробничі основні засоби, адже об'єкти культурно-просвітницького та житлово-комунального призначення покликані на відновлення робочої сили; грошового капіталу – капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість [13, с. 16–17].

Т.М. Ступницька виступила з критикою щодо наведеної класифікації О.А. Наумчук та запропонувала дещо інший варіант, відповідно до якого надала власне визначення основного капіталу: «... це частина капіталу промислового підприємства (у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах), яка інвес-

тована в його необоротні активи». Але нам здається помилковим підхід щодо ототожнювання всіх об'єктів необоротних активів з основним капіталом, адже в такому випадку нехтується також і всі матеріальні умови, необхідні для здійснення процесу праці, які прямо «...не входять до нього, але без них він або зовсім неможливий, або може відбуватися лише в недосконалій формі»; та включення відстрочених податкових активів у складі інших матеріальних довгострокових активів до грошової форми капіталу.

Обґрунтованим є зауваження автора стосовно двох позицій: невключення невиробничих основних засобів до складу основного капіталу, адже, за словами К. Маркса, до засобів праці в більш широкому розумінні належать також і всі матеріальні умови, необхідні для здійснення процесу праці, які прямо «...не входять до нього, але без них він або зовсім неможливий, або може відбуватися лише в недосконалій формі»; та включення відстрочених податкових активів у складі інших матеріальних довгострокових активів до грошової форми капіталу.

Цікавою також є думка автора щодо класифікації об'єктів бухгалтерського обліку відносно сучасних форм капіталу (промислового, фінансового, інтелектуального). Так, дослідник до складу промислового капіталу відносить основний (необоротний) та оборотний матеріальний капітал; фінансового – грошові кошти, фінансові інвестиції та дебіторську заборгованість; інтелектуального – нематеріальні активи [21, с. 322]. Але хотілося б зазначити, що запропонована підпорядкованість облікових категорій формам капіталу має декілька дискусійних питань: по-перше, грошові кошти, фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість мають належати до складу грошової форми промислового капіталу; по-друге, викликає сумнів, що до складу фінансового капіталу входять лише названі автором об'єкти, адже фінансовий капітал являє собою «еволюційну форму капіталу» (як це зазначено самим автором) [21, с. 320] та, за визначенням Л.Л. Жданової, є «інтеграцією монополізованого промислового і монополізованого банківського капіталу» [22, с. 239]. Тобто до складу фінансового капіталу повинні входити облікові об'єкти, які підпорядковані промислового; по-третє, включення нематеріальних активів до складу інтелектуального капіталу, а не до складу промислового в якості основного капіталу, що обґрунтовано характером руху їхньої вартості.

На думку А.П. Грінько, яка ототожнює основний капітал із довгостроковими активами, до складу основного капіталу включає: основні матеріальні активи (основні засоби, інші матеріальні активи, групи вибуття основних матеріальних активів, незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи), нематеріальні активи (права користування нематеріальними активами, інші нематеріальні активи, гудвіл) та довгострокові фінансові активи (дебіторська заборгованість, фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи) [19, с. 37].

Однак, незважаючи на деякі дискусійні питання щодо включення окремих об'єктів до складу основного капіталу, незрозумілим стає загальний підхід автора. Адже, по-перше, запропонована «унікальна» класифікація основного капіталу з позиції різних критеріїв та факторів, які впливають на його складові, суперечить сама собі. Стає незрозумілим, яким чином можна застосовувати для класифікації довгострокової дебіторської заборгованості та довгострокових фінансових інвестицій в якості підстав «характер використання», «характер володіння», «характер обслуговування окремих видів діяльності», «функціональне призначення» та «ступінь використання» [19, с. 58]. По-друге, надана в дисертаційній роботі

класифікація основного капіталу для цілей бухгалтерського обліку за підставою «за бухгалтерськими рахунками та субрахунками» взагалі не включає довгострокові дебіторську заборгованість та фінансові інвестиції [19, с. 69].

Отже, узагальнюючи здобутки попередників, необоротні активи, які складаються з ряду різноманітних об'єктів, які, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, згруповані за їхньою економічною однорідністю у дев'ять груп [23], на нашу думку, слід розмежувати за функціональними формами промислового капіталу виходячи з їхніх сутності, функцій та способу перенесення вартості (рис. 1).

Як видно з рис. 1, до складу частини продуктивного капіталу, тобто основного капіталу, включають основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, що, як зазначалося вище, обумовлено характером руху їхньої вартості. Однак нам хотілось би зауважити, що включення капітальних інвестицій до грошової функціональної форми промислового капіталу є дещо умовним, як і до складу основного капіталу. Цей факт можна пояснити тим, що вони знаходяться в перехідній формі, тобто вже не гроші, але ще й не об'єкти основного капіталу.

Достатньо новою виступає дефініція «гудвіл» (від англ. Goodwill – доброзичливість, прихильність, престиж), яка почала активно використовуватися на початку 90-х років XX ст. Однак як економічне явище гудвіл виникає та розвивається пліч-о-пліч із розвитком капіталізму та набуває свого, так би мовити, зрілого стану на етапі монополістичного капіталізму. Отже, саме цей період можна охарактеризувати як активний процес концентрації та централізації капіталу у вигляді горизонтальної та вертикальної інтеграції. Джерелом виникнення гудвілу виступає саме централізація капіталу, тобто при придбанні та злитті підприємств, та являє собою «...перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних, ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання».

Більш детальне визначення гудвілу наведено у Податковому кодексі України: «Нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо» [24]. Тобто можна дійти висновку, що гудвіл за своєю економічною природою являє частину монопольного надприбутку, який формується на всіх стадіях обігу та функціональних формах капіталу, як це було зображено на рис. 1.

Висновки. За результатами проведеного дослідження розвитку економічної категорії «основний капітал» та його бухгалтерського інтерпретації можна заключити:

1. Історія генезису досліджуваної категорії, трактування її різноманітними школами передусім обумовлено методологією дослідження проблем свого часу.
2. Найбільш прийнятними підходами до умов сьогодення, які дозволяють системно розглянути сутність та уточнити й обґрунтувати облікову структуру основного капіталу, виступають: класичний економічний та його апофеоз – трудова теорія вартості К. Маркса, відносно критеріїв поділу капіталу на основний та оборотний та з позиції вартості, яка в бухгалтерському обліку розглядається як історична (фактична) собівартість; концепція «суб'єктивної цінності» школи маржиналізму, яка за сучасних умов відображається в процедурі виявлення зменшення корисності активів суб'єкта господарювання; підхід К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю стосовно визнання засобів виробництва в якості «інвестиційних ресурсів», що виступає підґрунтям розгляду об'єктів основного капіталу в якості складових інвестиційного проекту.
3. Унаочнюється потреба системного опрацювання та узгодження понятійно-категоріального апарату та нормативної бази щодо визначення елементів Балансу, а саме «необоротні» – «оборотні», «довгострокові» – «короткострокові», або «непоточні» – «поточні».

4. На підставі концептуальних засад трудової теорії вартості К. Маркса та здобутків науковців-попередників щодо визначення облікових складових основного капіталу до таких можна віднести основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи.

5. У сьогоденні умовах, для яких характерним виступає активний процес концентрації та централізації капіталу у вигляді горизонтальної та вертикальної інтеграції, виникає нова облікова категорія «гудвіл», яка за своєю економічною природою являє частину монопольного надприбутку, який формується на всіх стадіях обігу та функціональних формах капіталу.

До перспектив подальших досліджень слід віднести визначення та обґрунтування місця капітальних інвестицій у складі функціональних форм промислового капіталу.

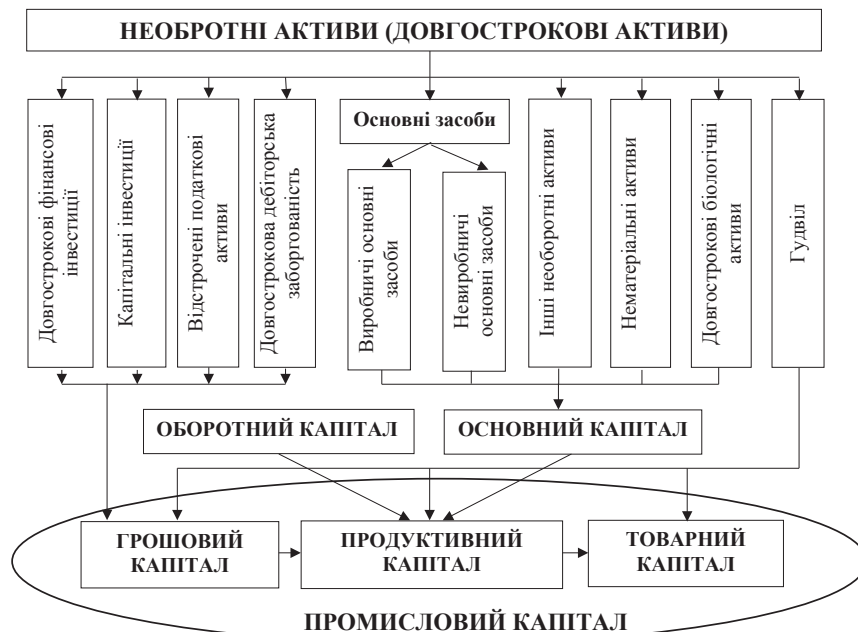


Рис. 1. Об'єкти необоротних (довгострокових) активів як складові функціональних форм промислового капіталу

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кенз Ф. Избранные экономические произведения / Ф. Кенз. — М.: Соцэкгиз, 1960. — 685 с.
2. Антология экономической классики : в 2-х т. Т. 1. ; предисл. И.А. Столярова. — М.: ЭКОНОМ, 1991. — 475 с.
3. Милль Дж.С. Основы политической экономии. Т. 1 / Дж.С. Милль. — М.: Прогресс, 1980. — 493 с.
4. История экономических учений : [учеб. пособ.] / Под ред. В. Автономова. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 784 с.
5. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 2. Кн. 2. Процесс обращения капитала / К. Маркс ; под. ред. Ф. Энгельса ; пер. И.И. Скварцова-Степанова. — М.: Политиздат, 1978. — 678 с.
6. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.В. Супрунова. — Житомир, 2010. — 23 с.
7. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. — М.: Дело, 1993. — 596 с.
8. Самуэльсон П.А., Нордхаус В.Д. Экономика / П.А. Самуэльсон, В.Д. Нордхаус. — М.: Лаборатория базовых знаний, 2000. — 800 с.
9. Макконнелл Р.К., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Р.К. Макконнелл, С.Л. Брю ; пер. с 14-го англ. изд. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 972 с.
10. Шинкарук Л.В. Нагромадження основного капіталу та тенденції його відтворення в економіці України : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.01 / Л.В. Шинкарук. — 2007.
11. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/conceptual_framework_unaccompanied.pdf.
12. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
13. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О.А. Наумчук. — Донецьк, 2005. — 182 с.
14. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / М.І. Бондар. — К., 2001. — 23 с.
15. Жарікова О.О. Облік і контроль необоротних активів судноремонтних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О.О. Жарікова. — К., 2014. — 243 с.
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394609/file/IAS%2001%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394609/file/IAS%2001%20(ed_2013)ua.pdf).
17. Жданова И.Ф. Новый англо-русский экономический словарь / И.Ф. Жданова ; 2-е. изд., стереотип. — М.: Рус. яз. — Медиа, 2006. — Т. VIII. — 1025 с.
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/402237/file/1.pdf>.
19. Гринько А.П. Методологія та організація бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / А.П. Гринько. — Харків, 2015. — 439 с.
20. Ступницька Т.М. Підвищення ефективності використання основного капіталу підприємств харчової промисловості : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Т.М. Ступницька. — К., 2008.
21. Камінська Т.Г. Облік і контроль кругообігу капіталу : [монографія] / Т.Г. Камінська. — Житомир : Рута, 2013. — 448 с.
22. Жданова Л.Л. Відтворення та нагромадження капіталу в індустріальній економіці : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.01 / Л.Л. Жданова. — Одеса, 2015. — 420 с.
23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf>.
24. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=347508&cat_id=35489.