

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
“ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ”
УКРАЇНСЬКОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ НАУК**

ЄВТУШЕНКО Сергій Миколайович

УДК 657.421.1:631.1

**АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Київ – 2004

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у відділенні фінансів, обліку та інвестицій Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор, академік УААН

ДЕМ’ЯНЕНКО Микола Якович

Національний науковий центр

“Інститут аграрної економіки” УААН,

заступник директора з наукової роботи

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор

ЛІННИК Володимир Григорович

Київський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України,

завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту в АПК

кандидат економічних наук, доцент

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна

Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України,

заступник завідувача кафедри фінансів

Провідна установа: Національний аграрний університет

Кабінету Міністрів України, м. Київ.

Захист відбудеться “19” січня 2005 р. о 13-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 в Національному науковому центрі “Інститут аграрної економіки” УААН за адресою: 03680, м. Київ, МСП, вул. Героїв оборони, 10, конференц-зал, к.317.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” УААН (03680, м. Київ, МСП, вул. Героїв оборони, 10, к. 212).

Автореферат розісланий “17” грудня 2004 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої,

кандидат економічних ради

Н.Л. Жук

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Перехід України до ринкових відносин потребує принципово нових підходів до управління основними засобами. Зміна організаційних форм, виробничих відносин, взаємозв'язків суб'єктів господарювання вплинули на склад і структуру засобів праці. Саме їх стан і особливості відтворення формують передумови розвитку аграрного сектора України, виробничу потужність підприємств та рівень конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції.

Основним джерелом відтворення основних засобів є амортизаційні відрахування. Нині в аграрному секторі склалося викривлене співвідношення між нарахованою та використаною на інвестиційні потреби амортизацію, що негативно впливає на розвиток окремих підприємств та економіки країни в цілому.

Відсутність наукового підходу до розробки механізму відтворення основних засобів спричинила значне погіршення стану активів. Бухгалтерський облік орієнтований на вимоги податкового законодавства, а тому не враховує економічну суть категорій амортизації і зносу.

Разом з тим, процес інтеграції України у світове співтовариство зумовив впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають нові підходи до методики й організації бухгалтерського обліку як взагалі, так і у частині нарахування й відображення амортизації основних засобів. Таким чином, нині вкрай важливим є питання вибору моделі подальшого розвитку систем бухгалтерського і податкового обліку в цілому, і в тому числі в частині обліку амортизації.

Проблеми обліку і нарахування амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення і, як наслідок, впливає на широке коло економічних показників – собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу тощо. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення цих питань зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Н.Г. Виговська, С.Ф.Голов, М.Я.Дем'яненко, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, В.Г.Лінник, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, Ю.І. Осадчий, П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук та інші вчені; зарубіжні дослідники: В.Ф.Палій, Я.В.Соколов, Е.С.Хендріксен, М.Ф.Ван Бреда. Проте глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимагають постійного вдосконалення методології й методики обліку відтворення основних засобів.

Актуальність проблеми, недостатній ступінь її дослідження стосовно сучасних змін в економіці, наявність багатьох невирішених і дискусійних питань зумовили вибір теми, завдання і мету дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планом науково-дослідних робіт відділення фінансів, обліку та інвестицій Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” УААН і є складовою частиною теми дослідження “Фінансове та інформаційне забезпечення АПК в ринкових умовах” (номер державної реєстрації 1002U000266).

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка наукових і практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму нарахування та обліку амортизації основних засобів у сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети вирішувались теоретичні та практичні завдання:

- дослідити теоретичні та методологічні засади обліку амортизації основних засобів у взаємозв'язку з відтворювальним процесом та обґрунтувати пропозиції щодо уточнення теоретичних положень, що розкривають економічну сутність амортизації і зносу основних засобів;
- проаналізувати сучасний стан нарахування та відображення амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку в сільськогосподарських підприємствах;
- розробити пропозиції щодо удосконалення амортизаційної політики сільськогосподарських підприємств, зокрема в частині застосування методів нарахування амортизації основних засобів з урахуванням особливостей їх експлуатації в сільськогосподарському виробництві;
- проаналізувати методіку розрахунку ліквідаційної вартості основних засобів та обґрунтувати пропозиції щодо запровадження уніфікованого порядку її визначення;
- уточнити засади облікової політики в частині обґрунтування критеріїв встановлення термінів використання основних засобів з метою нарахування амортизації;
- розробити науково обґрунтовані рекомендації з удосконалення існуючих і створення нових форм реєстрів з обліку амортизації основних засобів;
- обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення порядку відображення у фінансовій звітності інформації про накопичення і використання амортизаційних коштів;
- проаналізувати порядок амортизації основних засобів у системі податкового обліку і внести пропозиції щодо уніфікації його з бухгалтерським обліком.

Предмет і об'єкт дослідження. *Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методологічних і практичних питань, пов'язаних із нарахуванням та відображенням в бухгалтерському і податковому обліку амортизації основних засобів. *Об'єктом дослідження* є

господарська діяльність сільськогосподарських підприємств різних форм власності України. Поглиблені дослідження проводилися на матеріалах господарств Луганської області.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з проблем нарахування та відображення в обліку амортизації основних засобів, законодавчі акти України, що регламентують питання бухгалтерського обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, матеріали наукових конференцій і семінарів.

У процесі дисертаційного дослідження застосовано діалектичний метод пізнання та системного підходу, що дало змогу комплексно дослідити теоретичні й методологічні засади обліку амортизації основних засобів, розглянути процес відтворення засобів праці, виявити методичні особливості нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах. При вивченні походження, формування й розвитку категорії амортизації у системі обліку використано історичний метод. Для узагальнення теоретичних і методологічних засад обліку амортизації основних засобів використовувались прийоми абстрактно-логічного методу, а саме: аналіз і синтез, аналогія і порівняння, індукція та дедукція. В аналітичних дослідженнях застосовувалися методи табличного подання, графічного зображення, порівняння. Пропозиції щодо визначення ліквідаційної вартості і терміну корисного використання обґрунтовувалися за допомогою методів проектного аналізу й монографічних досліджень.

Джерелами інформації для проведення досліджень стали офіційні матеріали державних статистичних органів України, дані бухгалтерського обліку, річні та оперативні звіти сільськогосподарських підприємств, результати особистих спостережень автора, наукові розробки у галузі бухгалтерського обліку.

Наукова новизна отриманих результатів. У дисертаційній роботі здійснено комплексне дослідження порядку нарахування й обліку амортизації основних засобів у сільськогосподарських підприємствах, що дозволило одержати теоретичні і практичні результати, які складають наукову новизну.

Вперше:

- для сільськогосподарських підприємств обґрунтовані рекомендації щодо застосування методів амортизації в залежності від виду об'єктів основних засобів та стратегії розвитку підприємства, зокрема запропоновано використання методу заміни для специфічних засобів праці – тварин основного стада;
- обґрунтовано методику визначення ліквідаційної вартості основних засобів, яка базується на застосуванні усередненого відсотка по групах основних засобів, що дає змогу суттєво поліпшити якість облікової інформації і спростити процес визначення ліквідаційної вартості в сільськогосподарських підприємствах;

- розроблено форму регістру з обліку нарахування амортизації за виробничим методом, що сприятиме поширенню використання цього методу на сільськогосподарських підприємствах.

Удосконалено:

- первинні документи з обліку основних засобів та їх амортизації, зокрема, інвентарну картку доповнено додатками “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом”, “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних за прискореним методом зменшення залишкової вартості” та “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за виробничим методом” і визначено їх місце в документообороті;
- порядок розкриття у фінансовій звітності інформації про відтворення основних засобів, а саме обґрунтовано необхідність складання відповідного звіту у Примітках до фінансової звітності підприємства, що дозволить покращити рівень контролю за цільовим використанням амортизаційних відрахувань і дасть змогу користувачам отримати інформацію про відтворення основних засобів;
- методику узагальнення та трансформації даних бухгалтерського обліку про нараховану амортизацію у показники податкової звітності із застосуванням коефіцієнтів коригування, що дозволить уникнути подвійного розрахунку амортизації для цих видів обліку і забезпечить її об’єктивне відображення.

Одержало подальший розвиток:

- визначення поняття “амортизація”, яку слід розглядати як спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, що беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення;
- визначення терміну корисного використання основних засобів, зокрема запропоновано методику, яка крім дії фізичного зносу, враховує і дію морального зносу, та обґрунтовано групування основних засобів з метою нарахування амортизації залежно від терміну їх корисного використання, для спрощення застосування цього підходу внесені пропозиції щодо розробки класифікатора за термінами використання об’єктів.

Практичне значення отриманих результатів дисертаційного дослідження полягає в розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення порядку нарахування амортизації основних засобів, визначення терміну їх корисного використання і ліквідаційної вартості, обліку нарахування амортизації та відтворення основних засобів, які забезпечують методичний супровід формування амортизаційної політики в сільськогосподарських підприємствах та подальший розвиток методики обліку амортизації основних засобів.

Пропозиції щодо відображення в обліку операцій з надходження, вибуття та нарахування амортизації на об'єкти соціальної сфери включені в остаточний варіант Методичних рекомендацій щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. №190 (довідка №27-08-161 від 07.10.03).

Науково-практичні розробки, зокрема щодо удосконалення існуючих реєстрів обліку амортизації основних засобів та застосування додатків до інвентарних карток з метою спрощення нарахування амортизації за виробничим методом і прискореним методом зменшення залишкової вартості мають практичне значення та впроваджені на окремих сільськогосподарських підприємствах Луганської області. Пропозиції щодо визначення ліквідаційної вартості через механізм використання усереднених відсотків по групах за видами основних засобів з метою підвищення об'єктивності обліку основних засобів та зменшення обсягу облікової праці робітників бухгалтерії рекомендовані до застосування у господарствах області (довідка №11-52 від 03.06.04).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Особистий внесок дисертанта полягає в розробці науково-обґрунтованих теоретичних та організаційно-методичних засад нарахування й відображення амортизації в бухгалтерському обліку. Отримані результати, розробки та пропозиції, що викладені в роботі, одержано автором самостійно. Опубліковані праці підготовлені без співавторства особисто здобувачем.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження доповідались на міжнародній науково-практичній конференції “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи” (м. Київ, 2003 р.), на міжнародній науково-практичній конференції Луганського державного аграрного університету (м. Луганськ, 2002 р.).

Публікація результатів дослідження. За результати дисертаційного дослідження опубліковано вісім наукових праць загальним обсягом 2,7 д.а., з них чотири обсягом 1,4 д.а. у фахових виданнях, визначених переліком наукових видань ВАК України.

Обсяг і структура роботи. Дисертація викладена на 163 сторінках комп'ютерного тексту. Вона складається з вступу, трьох розділів, висновків, містить 18 рисунків, 11 таблиць, 11 додатків. Список використаної літератури включає 168 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі дисертаційної роботи обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, задачі, об'єкт і предмет дослідження, визначено наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено відомості про апробацію результатів дослідження та їх публікацію.

Перший розділ **“Амортизація як об'єкт бухгалтерського обліку”** присвячено обґрунтуванню теоретико-методологічних засад амортизації як економічної категорії та особливостям відтворення основних засобів у сільськогосподарському виробництві.

В історичному аспекті проаналізовано погляди вітчизняних та зарубіжних авторів на економічну сутність амортизації та її місце в процесі відтворення основного капіталу, який охоплює стадії виробництва, обміну та відтворення основних засобів (рис. 1).

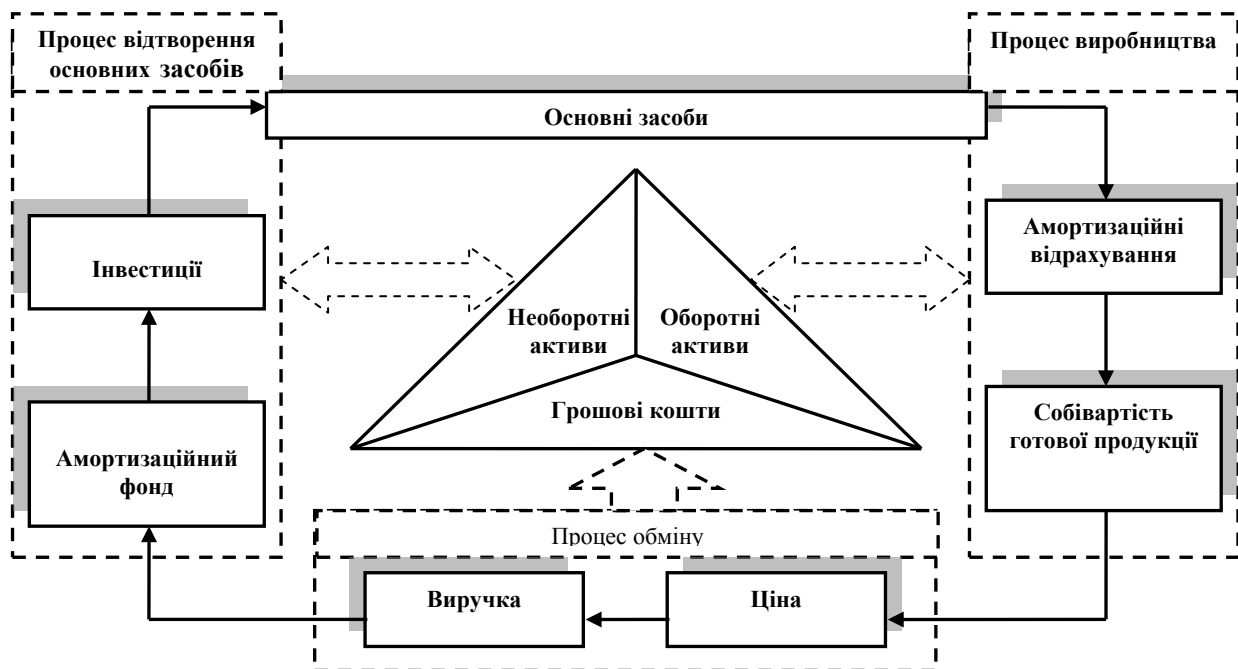


Рис. 1. Кругообіг основного капіталу

На підставі такого узагальнення, визначено, що на етапі виробництва відбувається трансформація вартості необоротних активів в оборотні, а сума амортизації стає складовою собівартості готової продукції. В процесі обміну перенесена вартість основних засобів у сумі амортизації через ціну продукції компенсуються виручкою, яка надходить на підприємство після реалізації продукції. Саме в цей момент амортизаційний фонд набуває реального змісту, тобто підприємство отримує кошти, які є джерелом інвестицій. Після закінчення процесу обміну кошти амортизаційного фонду беруть участь в процесі відтворення основних засобів. На цій стадії обігові кошти трансформуються у необоротні активи.

Відтак, головне завдання обліку амортизації – забезпечити розкриття у фінансовій звітності інформації про формування і використання коштів на відтворення основних засобів на всіх стадіях кругообігу. Функції амортизації, які реалізуються через бухгалтерський облік, наступні:

- 1) відображення зменшення споживчої вартості основних засобів праці;
- 2) формування собівартості продукції;
- 3) збереження основного капіталу.

Засоби праці в процесі виробництва втрачають свою вартість, тому зменшення первісної вартості на величину амортизаційних відрахувань забезпечує відображення в обліку споживчої вартості основних засобів. Одночасно амортизація забезпечує систематичне перенесення вартості основних засобів на собівартість виробленої продукції.

Не менш важливою функцією амортизації є збереження основного капіталу. Суть цієї функції полягає в тому, що через механізм амортизації забезпечується нагромадження коштів цільового призначення для відтворення основних засобів підприємства.

На підставі вивчення, систематизації та узагальнення існуючих поглядів щодо визначення амортизації в дисертації обґрунтовано уточнення змісту категорії “амортизація”, яку слід розглядати як спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, що беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Тобто, перш за все, це спосіб формування джерела відтворення основних засобів через собівартість. За цією ознакою амортизація відрізняється від зносу.

За національними стандартами бухгалтерського обліку на всі основні засоби незалежно від їх участі в процесі виробництва нараховується амортизація. Однак на відміну від основних засобів виробничого призначення, амортизація яких відноситься на собівартість продукції, втрачена вартість основних засобів не виробничого призначення збільшує збитки, оскільки за їх допомогою ніяка продукція не виробляється, а джерелом відтворення є прибуток. Тому на ці активи не може нараховуватися амортизація. Зменшення вартості основних засобів не виробничого призначення повною мірою відповідає категорії зносу, тому саме цей термін і має застосовуватися до цих активів.

Амортизаційні кошти, які надійшли на підприємство у складі виручки, є джерелом створення амортизаційного фонду. Питання про використання амортизаційних відрахувань – одне з найбільш складних і дискусійних. Висловлюються думки, що амортизаційний фонд може бути джерелом тільки простого відтворення, або також і джерелом розширеного відтворення основних засобів.

Виходячи з того, що амортизаційні кошти є перенесеною вартістю основних засобів, звідси можна зробити висновок, що їх витрачання у повному обсязі на придбання таких же засобів праці є простим відтворенням. Але основні засоби використовуються тривалий час, тому можлива ситуація, коли за своїми характеристиками, внаслідок дії науково-технічного прогресу, створені подібні активи будуть продуктивнішими і дешевшими. Тобто для того, щоб відновити сукупну дієздатність основних засобів, які вибувають, потрібно витратити менше коштів, ніж накопичено в

амортизаційному фонді. У цьому разі, при придбанні засобів праці на всю суму коштів амортизаційного фонду, здійснюється розширене відтворення. Таким чином, економічне призначення амортизаційного фонду, як джерела простого відтворення, не виключає можливості його використання і для розширеного відтворення.

Особливість амортизації виявляється в тому, що вона виконує свої функції тільки за умови беззбиткової діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів на підприємство у розмірі не менше визначеної собівартості продукції, частина з яких буде джерелом для створення амортизаційного фонду, що використовуватиметься за цільовим призначенням на відтворення основних засобів.

У сільському господарстві є досить специфічні засоби праці, які використовуються тільки у цій галузі, що зумовлює особливості амортизації окремих необоротних активів, зокрема тварин основного стада, капітальних витрат на поліпшення земель та багаторічних насаджень. Найбільш проблемним є питання амортизації тварин основного стада, які якісно змінюються протягом всього терміну господарського використання. Віднесення тварин основного стаду до засобів або предметів праці є досить умовним через специфічні характеристики об'єкта. Існуючий порядок обліку тварин основного стада не передбачає збільшення їх вартості протягом часу знаходження в основному стаді. За час перебування в основному стаді вага тварин збільшується на 20-25 відсотків. Таким чином, збільшення вартості дорослих продуктивних тварин основного молочного стада в частині приросту не обліковується у вартісній оцінці, а витрати на їхнє утримання повністю відносяться на собівартість молока і приплоду.

Застосування одного з передбачених методів нарахування амортизації на тварини основного стада має недолік у визначенні ліквідаційної вартості. Адже неможливо достовірно визначити вагу тварин та рівень цін на м'ясо через декілька років, а звідси і ліквідаційну вартість тварин основного стада. Взагалі, можлива ситуація, коли на момент вибракування, виручка від реалізації м'яса тварин компенсує всі витрати на їх заміну як основного засобу. У цьому випадку сільськогосподарські підприємства не отримують збитки. Тому логічно, що жодну частину вартості продуктивних тварин не слід переносити на собівартість основної продукції.

У випадку отримання збитків від реалізації тварин основного стада після вибракування, вважаємо за можливе включати їх до собівартості основної продукції. Таким чином, фінансовий результат за реалізацією тварин основного стада буде перенесено на основну продукцію, і витрати на придбання тварин основного стада також будуть повністю відшкодовуватися.

В роботі обґрунтовано запровадження для цього специфічного виду основних засобів особливого методу нарахування амортизації, який ґрунтується на методі заміни. Його зміст полягає в тому, що сума амортизації на продуктивну худобу визначається під час вибраковки тварин з

основного стада, а сума відрахувань, які відносяться на собівартість продукції дорівнює балансовій вартості тварин, які вибракувані за звітний період, за мінусом ціни їх реалізації.

У другому розділі **“Відображення амортизації в обліку”** проведено аналіз порядку нарахування амортизації, відображення амортизації в бухгалтерському та податковому обліку, визначені методи амортизації в залежності від об’єктів та стратегії розвитку підприємства.

Стандарти бухгалтерського обліку дають змогу реалізувати багатоваріантні підходи до розрахунку розміру амортизаційних відрахувань з метою забезпечення відтворення основних засобів й ефективного управління витратами і, відповідно, фінансовими результатами. Так, підприємства самостійно обирають метод нарахування амортизації та термін корисного використання основних засобів, які прямо впливають на розмір амортизаційних відрахувань звітного періоду та залежать від різних факторів (рис. 2).

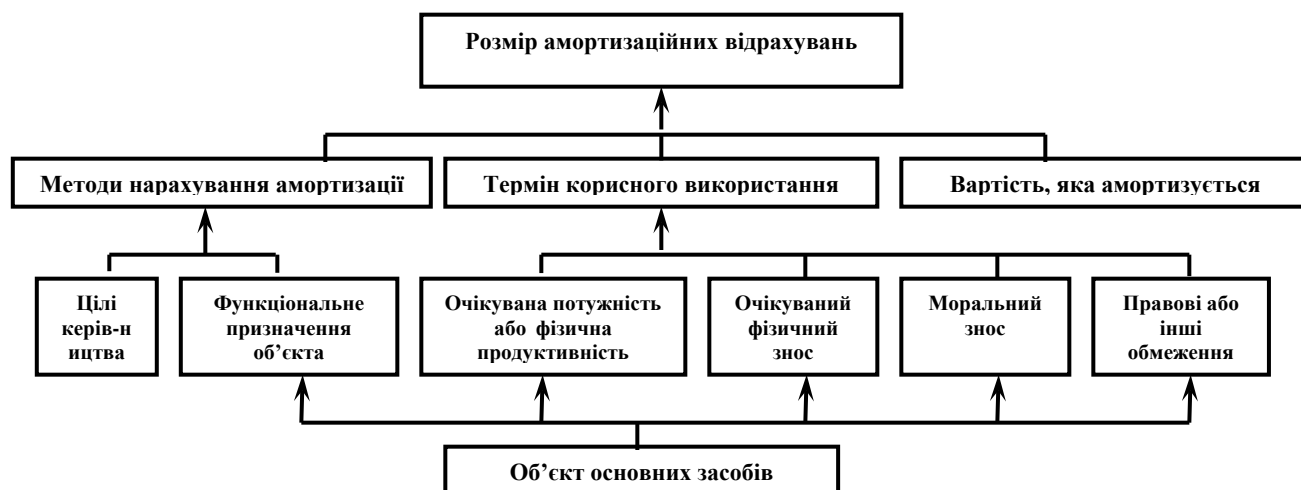


Рис. 2. Схема впливу основних чинників на розмір амортизаційних відрахувань

Багатоваріантність методів амортизації зумовлена існуванням різних підходів стосовно бази нарахування амортизації. Проведений аналіз методів амортизації у світовій практиці свідчить про те, що найчастіше використовується група методів, які базуються на тривалості використання основних засобів; за іншими методами сума амортизації визначається з урахуванням інтенсивності експлуатації основних засобів; також є група методів, за якими сума амортизації основних засобів визначається на рівні первісної вартості основних засобів, які вибули протягом звітного періоду. Ці три групи методів мають суттєві відмінності в застосуванні, але результат один – перенесення вартості об’єктів на собівартість виробленої продукції та створення фонду для відтворення основних засобів.

У результаті аналізу методів амортизації, які впроваджені П(С)БО, виділяється три групи за щорічним розміром амортизаційних відрахувань. До першої групи відноситься прямолінійний метод, за яким, на відміну від інших, щорічна сума амортизації постійна, але за рахунок збільшення

витрат на ремонт усі витрати на утримання основних засобів збільшуються. До другої – методи прискореної амортизації, за якими здійснюється поступове зменшення щорічних амортизаційних відрахувань, але внаслідок збільшення витрат на ремонт, усі витрати на утримання активів знаходяться на одному рівні. До третьої – податковий метод зменшення залишкової вартості нарахування амортизації, за яким щорічні суми нарахованої амортизації наближаються до сум амортизації за прискореними методами амортизації, але протягом терміну використання основних засобів він не забезпечує повного перенесення вартості об'єктів на собівартість продукції.

Зважаючи на те, що при різних методах прискореної амортизації досягається фактично однаковий результат, найбільш доцільно є на підприємстві застосовувати один із прискорених методів. У такому разі забезпечуватиметься зіставність сум нарахованої амортизації за різними об'єктами основних засобів, спрощуватиметься документооборот. З розглянутих методів прискореної амортизації найбільш придатним до практичного застосування в сільськогосподарських підприємствах є метод прискореного зменшення залишкової вартості, через те, що за ним накопичення амортизації відбувається усереднено між кумулятивним методом і методом зменшення залишкової вартості.

З метою характеристики стану обліку та нарахування амортизації нами проведено анкетування серед головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Луганської області, результати якого наведені у таблиці 1. Незважаючи на запровадження національними стандартами бухгалтерського обліку багатоваріантності у виборі методів нарахування амортизації, переважна більшість підприємств (80%) застосовують лише прямолінійний метод. Решта обстежених підприємств (20%), навіть при тому, що є платниками єдиного фіксованого податку, нараховують амортизацію за податковим методом зменшення залишкової вартості.

Основна причина, з якої підприємства не контролюють амортизаційні кошти, - це відсутність офіційного порядку формування та відображення у звітності інформації про відтворення основних засобів.

Реформування системи бухгалтерського обліку зумовило зміни у порядку відображення в обліку нарахованої амортизації. За новою концепцією в обліковій практиці ототожнено поняття амортизації та зносу. Скасування поняття амортизаційного фонду призвело до погіршення контролю за процесом відтворення та цільовим використанням амортизаційних коштів, що зумовило зниження фінансової дисципліни і погіршення ефективності капітальних вкладень. Тому необхідно вдосконалити існуючий порядок обліку амортизації з метою розкриття у фінансовій звітності інформації про суми амортизації, віднесеної на собівартість продукції, а також про використання коштів амортизаційного фонду.

Результати анкетування сільськогосподарських підприємств Луганської області щодо
нарахування амортизації

№	Показники	Кількість підприємств, од.	Питома вага, %
1.	Підприємства, які використовують наступні методи нарахування амортизації:		
	1.1. податковий метод зменшення залишкової вартості	6	20
	1.2. прямолінійний	24	80
	1.3. виробничий	0	0
	1.4. метод зменшення залишкової вартості	0	0
	1.5. метод прискореного зменшення залишкової вартості	0	0
2.	1.6. кумулятивний	0	0
	2.1. підприємства, на яких створюється амортизаційний фонд	5	17
3.	2.2. підприємства, на яких не створюється амортизаційний фонд	25	83
	3.1. підприємства, на яких нараховується амортизація на основне стадо	21	70
4.	3.2. підприємства, на яких не нараховується амортизація на основне стадо	9	30
	4.1. підприємства, які визначають ліквідаційну вартість основних засобів	11	37
	4.2. підприємства, які не визначають ліквідаційну вартість основних засобів	19	63

Відповідно до вимог чинного законодавства підприємства України здійснюють нарахування амортизації на основні засоби не тільки в бухгалтерському, а й у податковому обліку. Згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” амортизація основних засобів – це поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань. Тобто амортизація розглядається в ретроспективі, як процес відшкодування раніше понесених, а не забезпечення майбутніх витрат. За податковою концепцією перед амортизацією не стоїть завдання – через перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції створити джерело їх відновлення. Тому відображення амортизації в податковому законодавстві ґрунтується на інших засадах, ніж у бухгалтерському обліку. А саме: амортизація зменшує фінансовий результат безпосередньо, а не через собівартість продукції, як це здійснюється в бухгалтерському обліку. Якщо розглядати порядок нарахування амортизації в податковому обліку через умовну систему рахунків та подвійний запис, то отримаємо наступну схему відображення цієї операції: дебет “Амортизація” кредит “Основні засоби” одночасно дебет “Фінансовий результат” кредит “Амортизація”. Таким чином, умовний рахунок “Амортизація” є транзитним і залишку на кінець звітного періоду не має, а основні засоби в податковому обліку відображаються за залишковою (балансовою) вартістю, яка і є об’єктом нарахування амортизації.

Порядок нарахування амортизації в податковому обліку не передбачає врахування ліквідаційної вартості об’єктів основних засобів, незважаючи на те, що в деяких випадках підприємство після ліквідації об’єкта отримає активи, які можуть бути продані або використані у виробництві. Тобто ліквідаційна вартість активу може складати 5-10 відсотків від первісної, що є суттєвим і обов’язково повинно враховуватися в обліку основних засобів.

Уведення нових норм амортизації з 1 січня 2004 року, які були збільшені у 1,6 рази, прискорило перенесення вартості основних засобів на витрати, що сприяє швидкому накопиченню амортизаційних коштів. Так, сума нарахованої амортизації за новою нормою перевищує розмір амортизаційних відрахувань за нормами, які використовувалися до 1 січня 2003 року, на 20-30 відсотків. Але, незважаючи на застосування нової норми, вона не забезпечує об'єктивного відображення знецінення основних засобів. По закінченню терміну корисного використання основні засоби не переносять близько 18 відсотків первісної вартості, що робить неможливим забезпечення простого відтворення основного капіталу підприємств.

Проблема повної компенсації витрат на придбання основних засобів за період їх експлуатації не вирішується збільшенням норм амортизації. Причина несвоєчасного перенесення основними засобами своєї вартості на витрати полягає у порядку нарахування амортизації. Застосування норми амортизації до залишкової вартості основних засобів розтягує термін нарахування амортизації на багато років, тому що методика нарахування податкової амортизації не враховує терміни корисного використання основних засобів.

Третій розділ **“Удосконалення обліку амортизації основних засобів”** присвячений вдосконаленню елементів механізму нарахування амортизації: визначення ліквідаційної вартості та терміну корисного використання основних засобів, відображення інформації про накопичення та використання амортизаційних коштів у фінансовій звітності та спробі здійснення уніфікації нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку.

Одним із проблемних питань, як показало анкетування (табл.1), залишається порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно зробити прогноз на 5-10 років, для будівель – 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього, в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку.

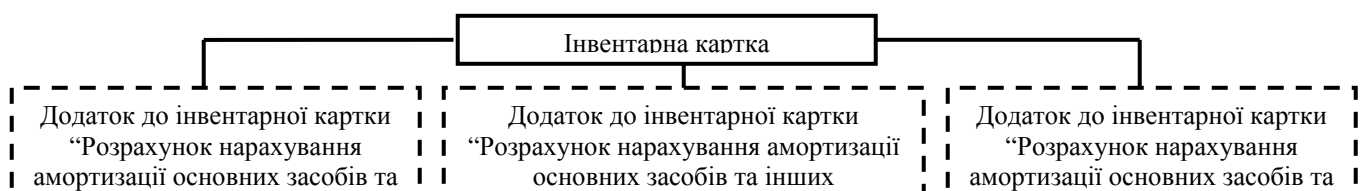
В результаті дослідження внесені пропозиції щодо запровадження порядку визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При цьому передбачається, що такий відсоток розраховується для кожної групи активів і затверджується для галузі на державному рівні. Завдяки централізованим нормам усереднених відсотків ліквідаційної вартості основних засобів по групах для усіх підприємств агропромислового комплексу визначення вартості, яка амортизується, матиме більш об'єктивний характер, зникнуть розбіжності у сумі ліквідаційної вартості одних і тих же активів, спроститься порядок її визначення, що приведе до підвищення якості облікової інформації.

Надання широкої свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і не відповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти в різних господарствах. Так, проведені дослідження свідчать, що різниця у встановлених термінах на аналогічну техніку між різними сільськогосподарськими підприємствами становить 2 рази (від 5 до 10 років). Водночас, по будівлях коливання є меншими (від 25 до 30 років). Таким чином, втрачається об'єктивність облікової інформації про нарахування амортизації, що веде до неточностей у фінансовій звітності. Враховуючи відсутність досвіду в національній практиці щодо встановлення термінів корисного використання основних засобів на кожному підприємстві, найбільш доцільним на сучасному етапі є централізоване визначення таких термінів. Тому необхідно забезпечити уніфікацію порядку визначення термінів корисного використання основних засобів на державному рівні з урахуванням галузевих особливостей. Але при цьому амортизаційна політика підприємства також повинна бути врахована. Для цього основні засоби слід згрупувати за економічно обґрунтованими термінами корисного використання, і для кожної групи мають бути визначені межі, в яких підприємство самостійно може визначити термін використання. Наприклад, для третьої групи основних засобів, куди включається сільськогосподарська техніка, встановити межу в 5-7 років.

З метою забезпечення простого механізму розподілу основних засобів по групах за термінами корисного використання слід на державному рівні розробити галузевий класифікатор із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів. Це дасть змогу підвищити об'єктивність встановлення термінів корисного використання на підприємствах та знизити затрати часу працівників бухгалтерії на виконання цих операцій.

Серед основних причин, які гальмують застосування інших методів нарахування амортизації, крім прямолінійного та податкового методу, 63% опитаних бухгалтерів визначили відсутність належного методичного забезпечення, а 33% – відсутність типових форм облікових реєстрів для обліку і нарахування амортизації за іншими методами (табл.1).

Нові підходи до обліку амортизації основних засобів зумовили необхідність удосконалення первинних документів бухгалтерського обліку для детальнішого відображення інформації про об'єкти основних засобів, оскільки існуючі форми не в повному обсязі забезпечують інформацією бухгалтерів. З метою нарахування амортизації на основні засоби без здійснення додаткових вибірок і розрахунків, враховуючи, що інвентарна картка є уніфікованим документом, а для розрахунку амортизації за методами, передбаченими національними стандартами потрібні різні дані, пропонуємо здійснити її вдосконалення додатками, диференційованими за методами амортизації. Схема організації обліку нарахування амортизації наведена на рис. 3.



Пропонована

Модифікована (уточнена)

Діюча

Рис. 3. Схема організації обліку нарахування амортизації

Лише 40 відсотків сільськогосподарських підприємств, в яких проводилося анкетування, здійснюють контроль за використанням амортизаційних коштів, 17 відсотків відстежують рух коштів шляхом формування амортизаційного фонду. Основна причина, з якої підприємства не контролюють амортизаційні кошти, - відсутність офіційного порядку формування та відображення у звітності інформації про відтворення основних засобів. Наявна форма звіту не забезпечує розкриття такої інформації. Так, розділ Приміток до фінансової звітності “Використання амортизаційних відрахувань” має недоліки: по-перше, відсутність суми залишку амортизаційних коштів на початок і кінець звітного періоду, що не дає повної уяви про суми амортизаційних коштів, які мають бути використані за цільовим призначенням, по-друге, у разі реалізації продукції нижче собівартості виникатиме незіставність між нарахованою амортизацією та коштами, які надійшли на підприємство. Тому на її заміну пропонується запровадити “Звіт про відтворення основних засобів”, в якому деталізуються джерела відтворення, в тому числі відображається рух амортизаційних коштів, а також напрями їх використання.

Необхідність одночасного ведення бухгалтерського та податкового обліків має ряд недоліків. По-перше, дублюється багато операцій, що веде до збільшення загальної трудомісткості облікової роботи. По-друге, формування показників у податковому і бухгалтерському обліку істотно відрізняється, тому ускладнюється розуміння як технології одержання результатів, так і їх економічного змісту. По-третє, розглядаючи ситуацію на макрорівні, бачимо, що наявність значної й досить складної податкової звітності потребує відповідного штату працівників податкових органів, який з кожним роком збільшується, отже – зростає сума коштів на його утримання.

Проблема уніфікації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів ускладнена невідповідністю механізмів нарахування та обліку амортизації основних засобів за різними методиками, що вимагає різного відображення одних і тих же операцій. З метою уніфікації бухгалтерського та податкового обліку в частині, що стосується відображення амортизації основних засобів, мають бути узгоджені методологічні підходи щодо об'єктів нарахування амортизації, застосування методів нарахування амортизації, моменту початку нарахування амортизації.

У бухгалтерському обліку амортизацію основних засобів починають нараховувати після введення їх в експлуатацію, а в податковому обліку – після здійснення витрат на придбання об'єктів, незалежно від того, введені вони в експлуатацію, чи ні. Крім того, в бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісяця, а в податковому – раз на квартал.

Застосування в бухгалтерському обліку податкового підходу має два суттєвих недоліки, які порушують економічний зміст категорії амортизації. По-перше, деякі об'єкти основних засобів – будівлі, обладнання, тривалий час не вводяться в експлуатацію у зв'язку з їх монтажем і дообладнанням, але витрати, які понесені на придбання (виготовлення) основних засобів, вже амортизуються, що призводить до невиправданого нарахування амортизації на основні засоби. По-друге, поквартальний порядок нарахування амортизації призводить до заниження сум амортизації, коли об'єкти основних засобів придбані у першому або другому місяці кварталу. Таким чином, момент початку нарахування амортизації за податковим обліком не відображає об'єктивного витрачання вартості основних засобів. З метою усунення зазначених недоліків амортизація на основні засоби має нараховуватися після введення їх в експлуатацію з наступного місяця.

З метою створення єдиної інформаційної бази про вартість об'єктів основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку необхідно на субрахунках рахунку 10 "Основні засоби" виділити окремі аналітичні рахунки, на яких обліковуватимуться основні засоби, на які не нараховується амортизація у податковому обліку, зокрема, безоплатно отримані активи, об'єкти, придбані за рахунок коштів цільового фінансування, основні засоби невиробничого призначення тощо.

Враховуючи, що порядок нарахування амортизації, визначений у податковому законодавстві, не забезпечує своєчасного перенесення первісної вартості об'єкта на собівартість продукції і, як наслідок, простого відтворення основних засобів, обґрунтованим є застосування методів, які передбачені національними стандартами бухгалтерського обліку. Їх використання в обліку на підприємствах забезпечить об'єктивне відображення процесу знецінення основних засобів і формування собівартості продукції та протягом терміну експлуатації активів дозволить накопичити амортизаційні кошти для подальшого відтворення основних засобів.

Як свідчать проведені дослідження, сума нарахованої амортизації за термін корисного використання основних засобів у бухгалтерському обліку перевищує суму амортизації віднесеної на зменшення прибутку в податковому обліку. Тому застосування бухгалтерських методів амортизації у податковому обліку призведе до зменшення бази оподаткування. Негативний вплив на надходження до бюджету від збільшення сум амортизації можливо усунути через механізм трансформації суми амортизації, яка нарахована в бухгалтерському обліку, в показник податкової звітності з метою визначення прибутку до оподаткування за допомогою коефіцієнтів коригування. Тобто, в податковому обліку амортизація визначатиметься множенням суми амортизаційних відрахувань, які обчислені у бухгалтерському обліку, на коефіцієнт коригування для даної групи основних засобів. Трансформація суми нарахованої амортизації за П(С)БО у суму амортизації, яка враховується при обчисленні оподаткованого прибутку, можлива при застосуванні коефіцієнтів коригування в цілому по кожній групі основних засобів. На підставі наших розрахунків коефіцієнт коригування для першої групи дорівнює – 0,95, а для другої, третьої та четвертої – 0,86. Слід зазначити, що за об'єктами кожної з чотирьох груп основних засобів можливі відхилення серед коефіцієнтів коригування, через їх залежність від первісної та ліквідаційної вартості об'єктів. Тому необхідна централізована обробка статистичних даних за різними об'єктами в межах груп основних засобів з метою виведення усереднених коефіцієнтів коригування.

Для використання методики визначення сум амортизації із застосуванням коефіцієнтів коригування в податковому обліку необхідно ввести додатковий реєстр “Відомість коригування нарахованої амортизації за даними бухгалтерського обліку”, що дозволить вирішити питання розрахунку сум амортизації (табл.2.).

Таблиця 2

Відомість коригування нарахованої амортизації
за даними бухгалтерського обліку

Група основних засобів	Сума нарахованої амортизації за П(С)БО, грн.	Коефіцієнт коригування	Сума нарахованої амортизації в податковому обліку, грн.	Сума залишкової вартості при списанні основних засобів, грн.	Сума амортизації, на яку коригується валовий дохід, грн.
Перша	10000	0,95	9500	-	9500
Друга	10000	0,86	8600	1000	9600
Третя	10000	0,86	8600	-	8600
Четверта	10000	0,86	8600	-	8600
Всього	40000	*	35300	1000	36300

Уніфікацією бухгалтерського та податкового обліку в частині, що стосується відображення амортизації основних засобів, є узгодження методичних підходів щодо об'єктів нарахування

амортизації, застосування методів нарахування амортизації, моменту початку нарахування амортизації. Додаткове групування об'єктів на субрахунках з обліку основних засобів дозволить сформувати єдину інформаційну базу для розрахунку амортизації за методикою бухгалтерського обліку, а застосування коефіцієнтів коригування для визначення суми амортизації, яка відноситься на зменшення прибутку до оподаткування, дасть змогу запобігти втратам бюджету при переході до уніфікованої системи обліку. Запровадження відомості коригування дозволить врахувати всю амортизацію в системі оподаткування: по закінченню терміну корисного використання основних засобів вартість об'єкта, на яку через застосування коефіцієнтів коригування не було зменшено валовий дохід, має бути включена до суми амортизації звітного періоду.

ВИСНОВКИ

1. Відсутність єдиних підходів до тлумачення поняття амортизації призвело до теоретичної колізії, а саме до ототожнення категорій зносу та амортизації. Дослідження сутності амортизації та її функцій, з урахуванням історичного аспекту розвитку проблеми, довели, що амортизація – це, перш за все, спосіб поступового перенесення вартості основних засобів на собівартість виробленої продукції. Також амортизація є важливою і невід'ємною складовою процесу кругообороту капіталу. Зокрема, через собівартість амортизаційні відрахування включаються в ціну продукції та повертаються на підприємство в складі виручки, з якої формують амортизаційні кошти цільового призначення для відтворення основних засобів. Отже, амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. При цьому забезпечується виконання таких функцій: відображення зменшення споживчої вартості основних засобів, збереження капіталу, формування повної собівартості продукції.

2. Існуюча практика нарахування і відображення в обліку амортизації у сільськогосподарських підприємствах ґрунтується на застарілих підходах і не враховує можливостей індивідуального підходу до визначення вартості, яка амортизується, та багатоваріантності у виборі методів амортизації, запроваджених національними стандартами. Переважна більшість господарств не здійснюють контролю за цільовим використанням амортизаційних коштів. Домінуючими методами амортизації є прямолінійний та податковий, при цьому ліквідаційна вартість основних засобів не визначається. Основними факторами, що стримують запровадження прогресивних прийомів нарахування та обліку амортизації є відсутність належного методичного забезпечення, типових форм облікових регістрів та недосконала фінансова звітність.

3. Методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів протягом строку їх корисного використання, тобто від обраного методу залежить порядок розподілу сум амортизації по роках. З огляду на те, що відхилення в сумі нарахованої амортизації за трьома чинними методами прискореної амортизації є не суттєвими, з метою підвищення об'єктивності нарахування амортизації доцільним є застосування лише методу прискореного зменшення залишкової вартості, який дозволяє отримати усереднений результат між методом зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом. Слід зазначити, що методи амортизації, передбачені стандартами, не розраховані на застосування до об'єктів, які якісно змінюються протягом всього терміну господарського використання, до яких відносяться тварини основного стада. Враховуючи специфічні характеристики такого об'єкту основних засобів для забезпечення його відтворення і формування достовірної інформації про собівартість тваринницької продукції доцільним є застосування до тварин основного стада методу заміни.

4. Суттєвим елементом розрахунку вартості основних засобів, яка підлягає амортизації, є їх ліквідаційна вартість, яку за національними стандартами підприємства визначають самостійно. За відсутності уніфікованого порядку визначення ліквідаційної вартості, суб'єктивність оцінки цього показника обліковими працівниками призвела до суттєвих коливань ліквідаційної вартості на аналогічні об'єкти між різними підприємствами, до того ж її визначення по кожному активу пов'язано з великим обсягом робіт. Для усунення цих недоліків обґрунтовано методика визначення ліквідаційної вартості основних засобів шляхом застосування усередненого відсотка по групах основних засобів. Для максимального усунення розбіжностей у сумі ліквідаційної вартості однотипних активів та підвищення якості облікової інформації запропоновано визначити усереднений відсоток для окремих груп основних засобів на державному рівні.

5. На розмір амортизаційних відрахувань найбільший вплив має термін корисного використання основних засобів. Пріоритет при його визначенні має оцінка економічної доцільності експлуатації об'єкту, а не його здатність протягом певного строку виконувати свої функції. Тому методика визначення терміну корисного використання основних засобів, крім дії фізичного зносу, має враховувати й моральний знос. За таких умов цей показник є регулятором темпів відтворення основних засобів. Класифікація основних засобів за термінами корисного використання для цілей нарахування амортизації має бути здійснена на державному рівні із урахуванням напрямів та пріоритетів державної амортизаційної політики. Разом з тим, для врахування особливостей експлуатації об'єктів в різних умовах та з метою реалізації обраної суб'єктами господарювання амортизаційної політики, підприємства самі мають визначати термін корисного використання в межах групи для кожного виду основних.

6. Із впровадженням нових методів амортизації постала об'єктивна необхідність у вдосконаленні існуючих форм первинних документів і облікових реєстрів, а також розробці нових реєстрів з нарахування амортизації. З метою поширення практики застосування таких методів амортизації як виробничий та прискореного зменшення залишкової вартості, враховуючи необхідність уніфікації відображення в облікових реєстрах нарахування амортизації за різними методами і особливості кожного методу, запропоновано додатки до інвентарної картки “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом”, “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних за прискореним методом зменшення залишкової вартості” та “Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за виробничим методом”, в яких здійснюється розрахунок вартості, що амортизується, зазначається термін корисного використання об'єкту, визначаються щорічні суми амортизації, а також проводиться розрахунок норми амортизації на одиницю робіт за виробничим методом. Особливість застосування виробничого методу полягає в тому, що амортизація нараховується, виходячи з обсягу виконаних робіт. Тому було розроблено новий реєстр бухгалтерського обліку – “Відомість нарахування амортизації основних засобів за виробничим методом”.

7. Наявні форми звітності не забезпечують повне розкриття інформації про використання амортизаційних коштів у сільськогосподарських підприємствах. Розділ приміток до фінансової звітності “Використання амортизаційних відрахувань” має ряд недоліків, основними з яких є відсутність інформації про наявність амортизаційних коштів, їх використання за цільовим призначенням та незіставність між нарахованою амортизацією і коштами, які надійшли на підприємство у разі реалізації продукції нижче собівартості. Тому, з метою підвищення рівня контролю за цільовим використанням амортизаційних відрахувань і більш повного розкриття інформації про відтворення основних засобів запропоновано, замість розділу “Використання амортизаційних відрахувань” запровадити “Звіт про відтворення основних засобів”.

8. Основним проблемним питанням уніфікації бухгалтерського та податкового обліку в частині, що стосується відображення амортизації основних засобів, є узгодження методичних підходів щодо об'єктів нарахування амортизації, застосування методів нарахування амортизації, моменту початку нарахування амортизації. Передумовою формування єдиної інформаційної бази для розрахунку амортизації за методологією бухгалтерського обліку є додаткове групування об'єктів на субрахунках з обліку основних засобів за принципом відокремлення на окремих субрахунках основних засобів, які не амортизуються у податковому обліку. Запровадження уніфікованої системи обліку амортизації дозволить трансформувати нараховану амортизацію у бухгалтерському обліку у показники податкової звітності шляхом застосування по кожній групі

основних засобів коефіцієнтів коригування. Це дасть змогу уникнути подвійного нарахування амортизації на підприємствах і сприятиме об'єктивному відображенню нарахування амортизації у всіх видах обліку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Євтушенко С.М. Економічний і податковий аспект нарахування амортизації // Економіка АПК. – 2002. – № 8. – С.96-99 (0,4 д.а.).
2. Євтушенко С.М. Визначення ліквідаційної вартості основних засобів // Економіка АПК. – 2003. – №8. – С.85-89 (0,3 д.а.).
3. Євтушенко С.М. Інтеграція бухгалтерського і податкового обліку основних засобів // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2004. – №2 (28). – С.94-100 (0,4 д.а.).
4. Євтушенко С.М. Облік амортизаційного фонду // Агро Інком. – 2004. – №9-10. – С.63-66 (0,3д.а.).

Матеріали науково-практичних конференцій:

5. Євтушенко С.М. Відображення в обліку об'єктів соціальної сфери / Збірник наукових праць Луганського державного аграрного університету / За ред. В.Г. Ткаченко. – Луганськ: Вид-во “Елтон”, 2002. - №14. – С.310-312 (0,3 д.а.).
6. Євтушенко С.М. Визначення терміну використання основних засобів // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С.133-136 (0,4 д.а.).

Інші видання:

7. Євтушенко С.М. Облік операцій з реорганізації КСП // Реформування майнових відносин у підприємствах АПК (Практичний посібник) / За ред. П.Т.Саблука та Г.М.Підлісецького. – К.: Інститут аграрної економіки, 2001. – Розділ 9, гл. 9.1 – С.349-351 (0,3 д.а.).
8. Євтушенко С.М. Облік безоплатно отриманих основних засобів в сільськогосподарських підприємствах // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. У чотирьох частинах. – Ч.3: “Фінанси і фінансова інфраструктура АПК” / За ред. П.Т.Саблука. – К.:ІАЕ УААН, 2001. – С.358-362 (0,3 д.а.).

АНОТАЦІЯ

Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит - Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН, Київ, 2005.

Дисертація присвячена подальшому розвитку теорії, методології та практики нарахування амортизації основних засобів у системі бухгалтерського обліку. У роботі уточнено зміст поняття “амортизація”, обґрунтована об’єктивна необхідність виконання амортизацією усіх своїх функцій: відображення зменшення вартості основних засобів, формування собівартості продукції та збереження основного капіталу. Дослідження особливостей нарахування амортизації на специфічні основні засоби, які притаманні галузі сільського господарства, обумовили використання для тварин основного стада специфічного методу амортизації – методу заміни. Виходячи з проведеного аналізу порядку нарахування амортизації обумовлена необхідність впровадження централізованого порядку визначення ліквідаційної вартості основних засобів із застосуванням усереднених відсотків по видах активів. Доведена недоцільність використання всіх трьох методів прискореної амортизації та розроблені пропозиції, щодо використання конкретних методів в залежності від об’єкта основних засобів і стратегії розвитку підприємства. Обґрунтовано необхідність складання звіту про відтворення основних засобів у примітках до фінансової звітності підприємства, внесені пропозиції щодо порядку накопичення інформації про нараховану амортизацію в бухгалтерському обліку для дальшого коригування її з метою визначення сум амортизації, яка відноситиметься на зменшення бази оподаткування, що дасть змогу уникнути подвійного нарахування амортизації та сприятиме об’єктивному відображенню нарахування амортизації в усіх видах обліках.

***Ключові слова:** амортизація, амортизаційний фонд, бухгалтерський облік, ліквідаційна вартість, методи нарахування амортизації, основні засоби, знос.*

АННОТАЦИЯ

Евтушенко С.Н. Амортизация основных средств в системе бухгалтерского учета. – Рукопись. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Национальный научный центр “Институт аграрной экономики” Украинской академии аграрных наук, Киев, 2005.

Диссертация посвящена дальнейшему развитию теории, методологии и практики начисления амортизации основных средств в системе бухгалтерского учета. В работе уточнено содержание понятия “амортизация”, обоснована объективная необходимость одновременного выполнения амортизацией своих функций: отражения уменьшения стоимости основных средств, формирования себестоимости продукции и сохранения основного капитала. Проанализированы методы начисления амортизации, предусмотренные национальными стандартами бухгалтерского учета, и разработаны предложения по использованию конкретных методов в зависимости от объектов основных средств и стратегии развития предприятия.

Исследования особенностей начисления амортизации на специфические основные средства отрасли сельского хозяйства обосновали целесообразность использования для животных основного стада специфического метода амортизации – метода замены. Так, проведенное исследование

свидетельствует, что ни один из методов амортизации, предусмотренных национальными стандартами бухгалтерского учета, не подходит, поскольку не возможно определить ликвидационную стоимость, которая является существенной величиной, а в некоторых случаях может превышать первоначальную стоимость. Поэтому источник воспроизводства основного стада должен формироваться за счет выручки, полученной от реализации животных после выбраковки, и части выручки, полученной от реализации основной продукции, которая равна разнице между первоначальной стоимостью и выручкой от реализации выбракованных животных.

С целью повышения качества учета амортизации на основные средства обоснована методика определения ликвидационной стоимости с помощью использования усредненных процентов по видам основных средств, что позволяет сделать учет объективным и менее трудоемким.

Основной составляющей механизма начисления амортизации является срок полезного использования. Он показывает, на протяжении какого периода будет полностью перенесена стоимость основных средств, и, следовательно, является регулятором темпов воспроизводства основных средств. На государственном уровне должен быть разработан классификатор, по которому все основные средства относились к одной из определенных групп. Каждая группа будет иметь верхнюю и нижнюю границу, в пределах которых руководство предприятия сможет устанавливать срок использования активов, в зависимости от конкретных условий предприятия.

По результатам анкетирования выявлено, что с внедрением новых методов амортизации возникла необходимость в усовершенствовании существующих форм первичных документов и учетных регистрах, а также в разработке новых регистров начисления амортизации. Поэтому с целью расширения практики использования производственного метода и метода уменьшения остаточной стоимости, учитывая необходимость унификации отражения в учетных регистрах, предложены примечания к инвентарной карточке. Учитывая особенность использования производственного метода, а также то, что амортизация начисляется исходя из объема выполненной работы, ни одна из форм регистров не рассчитана на этот метод. Поэтому был разработан новый регистр бухгалтерского учета – “Ведомость начисления амортизации основных средств”.

Начисление амортизации в налоговом учете имеет существенные отличия от бухгалтерского учета, прежде всего здесь не предусмотрен механизм формирования себестоимости продукции с включением в нее сумм амортизации. Порядок начисления амортизации, предусматривающий применение норм амортизации по четырем группам основных средств и налогового метода уменьшения остаточной стоимости, не обеспечивает своевременного переноса стоимости основных средств и накопления денежных средств, для их воспроизводства. Поэтому в налоговом учете следует использовать методы начисления амортизации, предусмотренные стандартами бухгалтерского учета. С целью унификации бухгалтерского и налогового учета обосновано применение коэффициентов корректировки, которые будут определены на государственном уровне.

Существующие формы отчетности не обеспечивают необходимой информацией об использовании амортизационных средств на сельскохозяйственных предприятиях. Так, раздел Примечаний к финансовой отчетности “Использование амортизационных отчислений” имеет недостатки: во-первых, отсутствуют данные об остатках амортизационных средств на начало и конец отчетного периода, что не дает полного представления об использовании средств; во-вторых, в случае реализации продукции ниже себестоимости, будет недостаточно денежных средств для реального наполнения амортизационного фонда. Поэтому целесообразно внедрение “Отчета о воспроизводстве основных средств”, который обеспечит раскрытие информации о движении амортизационных средств и повысит уровень контроля.

Ключевые слова: амортизация, амортизационный фонд, бухгалтерский учет, ликвидационная стоимость, методы начисления амортизации, основные средства, износ.

SUMMARY

Yevtushenko S.N. Amortization of fixed assets in system of accounting. – Manuscript. Dissertation is for an award of science degree candidate of economic science on field of specialization 08.06.04 – accounting, analysis and auditing. - Nationality science centre “Institute of agrarian economy” at Ukrainian academy of agrarian sciences, Kyiv, 2005.

The dissertation is meant for further development of the theory, methodology and practice of the fixed assets amortization in the business accounting system. It has been specified in the work the concept of “amortization” and proved the objective necessity of performing by amortization of all its functions: representing of the fixed assets cost reduction, forming of production price and preservation of the fixed capital.

Research of the features of specific fixed assets amortization charges which are peculiar for agriculture branch, have required the use of specific method of amortization for animals of basic herd - a method of replacement.

Proceeding from the carried out analysis of the amortization charge order there is caused the necessity of introduction of the centralized order of fixed assets liquidating cost definition with use of the average percent by types of assets.

It has been proved the inexpediency of all the three methods of the accelerated amortization and has been developed the suggestions concerning the use of concrete methods are developed depending on the fixed assets object and enterprise development strategy.

There has been proved the necessity of drawing up of the “The fixed assets recovery” accounts in the enterprise financial reports notes. There have been submitted the proposals concerning the order of information accumulation as to the charged amortization in business accounting for its further correction with the purpose of definition of amortization sum which will be attributed to reduction of assessment basis that will enable us to avoid double charge of amortization and will promote objective reflection of the amortization charge in all the types of accounting.

Key words: amortization, amortization fund, accounting, liquidation cost, methods of amortization, fixed assets, wear.

Підписано до друку 14.12.2004. Папір друк. Формат 60x90/16
Обл.-вид. арк. 0,9. Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100. Зам. № 174

ДОД Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки”
03127, м. Київ, вул. Героїв оборони, 10.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 1162 від 18.12.2002 р.