

# СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ

ISBN 966-7418-41-3

Билязе Л.П., к.э.н., доцент,  
Чуйченко В.А., ст. преподаватель,  
Кристулис Ю.Р., студент

*Приводятся недостатки организации бухгалтерского учета основных средств промышленных предприятий. Раскрываются недостатки действующего метода расчета амортизации. Рассматривается необходимость совершенствования действующей методики. Излагаются преимущества начисления амортизации основных средств в коммерческих банках.*

*Shortcomings of organizing the accounting of the basic assets of industrial enterprises have been given. Shortcomings of the acting method of amortization calculation have been discovered. The necessity of improving the acting methods have been considered. Advantages of amortization extra charge of the basic assets have been stated in commercial banks.*

Интеграция Украины в Европейский союз и мировую экономику всецело зависит от успеха экономических реформ в стране. Для ускорения этого процесса Президент Украины и Правительство приняли решение о реформировании бухгалтерского учета страны на основе действующих международных стандартов. С целью реализации этого решения был разработан и принят ряд нормативных документов, последним из которых является Программа реформирования бухгалтерского учета в Украине, предусматривающая осуществление с 1999 года перехода субъектов хозяйствования на применение международных стандартов. Данная программа предусматривает разработку первоочередных и усовершенствование действующих положений бухгалтерского учета, которые гармонизировали бы с основными принципами и требованиями международных стандартов. В Программе подчеркивается, что успешные шаги по разработке и применению гармонизированных с международными стандартами положений, инструкций, рекомендаций по бухгалтерскому учету будут поощряться в различных формах.

Таким образом, в настоящее время сложилась наиболее благоприятная ситуация для пересмотра всех действующих положений бухгалтерского учета с целью их приведения в соответствие с теми задачами, которые стоят перед бухгалтерским учетом как поставщиком достоверной информации, необходимой руководителям, менеджерам и финансистам предприятий для принятия управленческих решений.

Особенно остро в настоящее время ощущается проблема пересмотра

действующих положений бухгалтерского учета основных средств.

С вступлением в силу Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22 мая 1997 г. (с последующими изменениями и дополнениями (далее - Закон), Инструкции по бухгалтерскому учету балансовой стоимости групп основных фондов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 24 июля 1997 г. № 159 (с последующими изменениями и дополнениями (далее - Инструкция) и Государственного классификатора Украины «Классификация основных фондов» ДК 013-97 (далее - Классификатор) возник целый ряд серьезных недостатков в учете основных фондов промышленных предприятий.

Наиболее серьезными недостатками являются:

- неидентичность определения экономической категории «основные фонды» в указанных нормативных документах;
- классификация основных фондов на три группы и установление единой нормы амортизационных отчислений для всех объектов, входящих в ту или иную группу;
- отсутствие пообъектного учета основных фондов групп 2 и 3;
- начисление амортизации на остаточную стоимость основных фондов и, следовательно, после окончания нормативного срока службы объектов основных фондов;
- включение в балансовую стоимость для начисления амортизации затрат на капитальный ремонт и другие улучшения основных фондов.

Устранение в бухгалтерском учете указанных недостатков обеспечит решение серьезной проблемы воспроизводства основных фондов промышленных предприятий.

Самым существенным недостатком действующей системы учета основных фондов является принятый метод расчета амортизационных отчислений. В соответствии с Инструкцией единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект. Учет инвентарных объектов основных средств ведется с применением утвержденных типовых форм первичного учета по первоначальной стоимости. Сведения об изменении первоначальной стоимости основных средств заносят в формы первичного учета инвентарных объектов. Подпункт 8.1.1 Закона определяет амортизацию основных фондов как постепенное перенесение расходов на их приобретение, изготовление или улучшение на уменьшение скорректированной прибыли плательщика налога в пределах норм амортизационных отчислений, установленных этим законом. Амортизации подлежат расходы на приобретение основных фондов для собственного производственного использования, самостоятельное изготовление основных фондов для собственных нужд, проведение всех видов ремонта, реконструкции, модернизации и других видов улучшения основных фондов. Рассчитывается сумма амортизационных отчислений отчетного периода путем применения норм амортизации к балансовой стоимо-

сти групп основных фондов на начало отчетного периода. Причем, в Законе нет указаний на то, что же является в данном случае отчетным периодом – квартал или год. Учитывая то, что нормы амортизации приведены на календарный квартал, можно сделать вывод, что и амортизационные отчисления следует определять в расчете на квартал.

Балансовая стоимость группы основных фондов на начало отчетного периода представляет собой остаточную стоимость основных фондов такой группы, которая учитывает поступление, выбытие, капитальный ремонт и другие улучшения объектов данной группы.

Амортизация начисляется по каждому отдельному объекту основных фондов группы 1 и проводится до достижения балансовой стоимостью такого объекта ста необлагаемых налогом доходов граждан (1700 грн.). Для объектов основных фондов групп 2 и 3 амортизация начисляется по группе в целом и проводится до достижения балансовой стоимостью группы нулевого значения. Кроме того, в соответствии с п.22.4 Закона начисление амортизации осуществляется с применением понижающего коэффициента.

Таким образом, из приведенных положений можно вывести формулу для расчета балансовой стоимости основных фондов на начало любого отчетного периода:

$$B_n = B_1(1 - N)^{n-1}, \quad (1)$$

где  $B_n$  - балансовая стоимость объекта основных фондов на начало  $n$ -го периода эксплуатации, грн.;

$B_1$  - балансовая стоимость объекта основных фондов на начало 1-го периода эксплуатации, грн.;

$N$  - норма амортизации.

Сумма амортизационных отчислений  $n$ -го периода ( $A_n$ ) определяется по формуле:

$$A_n = N \times B_1(1 - N)^{n-1}. \quad (2)$$

Расчеты показывают, что использование действующего метода начисления амортизации для объектов основных фондов групп 2 и 3 не позволяет предприятиям накопить в течение нормативного срока службы основных фондов суммы средств, достаточных для возмещения их расходов по приобретению объектов. А ведь в составе этих групп основных фондов находится значительная часть основных производственных фондов промышленных предприятий.

Приведенные выводы подтверждаются расчетами, которые были проведены по ряду предприятий. Указанные расчеты проиллюстрируем на отдельных примерах.

Так, автомашина УАЗ 31512 имеет первоначальную стоимость 11625,20 грн., которая учитывается на счете 01 субсчет 2. Сумма износа на 01.08.98 г. составляет 7026,76 грн., она отражается на счете 02 субсчет 2. Таким образом, балансовая стоимость объекта на 01.08.98 г. равна 4598,44 грн. Норма амортизации – 6,25%. Нормативный срок службы этой автомашины, определенный заводом-изготовителем, составляет 9 лет. Следовательно, через 9 лет этот автомобиль будет непригоден для эксплуатации, т.е. изнашивается, устареет и должен быть заменен новым. Однако для того, чтобы произвести такую замену, предприятие к этому времени должно накопить достаточную сумму средств, что весьма проблематично при существующем методе начисления амортизации.

Исходя из указанных условий, рассчитаем, за сколько лет предприятие возместит первоначальную стоимость автомашины. Результаты расчетов представлены в таблице 1.

**Таблица 1 - Расчет балансовой стоимости и суммы амортизации автомашины УАЗ 31512**

п	Без учета понижающего коэффициента		С учетом понижающего коэффициента 0,6	
	Б <sub>п</sub>	А <sub>п</sub>	Б <sub>п</sub>	А <sub>п</sub>
1	4598,44	287,40	4598,44	172,44
2	4311,04	269,44	4426,00	165,97
...				
5	3552,19	222,01	3946,51	147,99
...				
20	1349,16	84,32	2224,46	83,42
...				
36	480,40	30,02	1206,80	45,25
...				
50	194,63	12,16	706,72	26,50
...				
100	7,72	0,48	104,54	3,92
...				
150	0,31	0,02	16,07	0,60
...				
160	0,16	0,01	10,96	0,41
...				
200			2,38	0,09
...				
250			0,35	0,01

На основании таблицы 1 можно сделать вывод, что при действующем методе начисления амортизации предприятие сможет возместить стоимость автомашины через 250 кварталов, т.е. через 62,5 года, когда сумма амортизационных отчислений составит всего лишь 1 копейку. Однако и в этом случае начисление амортизации не прекращается, т.к. балансовая стоимость автомобиля не достигла нулевого значения. Когда же бухгалтер остановится при начислении амортизации?

При проведении расчета не учитывалось увеличение балансовой стоимости автомобиля на стоимость проводимых улучшений, т.е. капитальных ремонтов, модернизации и др. Безусловно, находиться в постоянной эксплуатации такой продолжительный период времени без проведения ремонтов и других улучшений автомобиль просто не сможет. Следовательно, с течением времени процесс уменьшения балансовой стоимости вообще прекратится. И даже наоборот, начиная с определенного момента времени балансовая стоимость начнет увеличиваться, поскольку затраты на капитальный ремонт и другие улучшения основных фондов превысят сумму амортизационных отчислений. Вполне очевидно, что проведение ремонта увеличивает период начисления амортизации.

Таким образом, процесс начисления амортизации в данных условиях превращается в бесконечность, а ведь необходимо учитывать еще и моральный износ объектов основных фондов. Следовательно, предприятие вообще не имеет возможности возмещать свои расходы по приобретению, доставке и монтажу объектов основных фондов групп 2 и 3.

Рассчитаем, какой процент  $p$  балансовой стоимости  $B_1$  будет со-

$$p = \frac{B_n}{B_1} \times 100\% \quad (3)$$

ставлять балансовая стоимость  $n$ -го периода:

Так, через 5 лет ( $n=20$ ) балансовая стоимость составит  $p=48,4\%$  (2224,46: 4598,44) балансовой стоимости на 01.08.98 г., через 9 лет ( $n=36$ ) балансовая стоимость составит  $p=26,2\%$  (1206,80: 4598,44), через 12,5 лет -  $p=15,4\%$ , через 25 лет -  $p=2,3\%$ .

Как видим, нормативный срок службы автомашины в данной ситуации завышается почти в 7 раз (62,5: 9). При этом необходимо иметь в виду, что автомобиль по состоянию на 01.08.98 г. уже находился в эксплуатации и имел степень износа 60,4%.

*Приведем другой пример.* Автомашина МАЗ 53366 имеет первоначальную стоимость 33522,98 грн., которая отражается на счете 01 субсчет 2. Износ по состоянию на 01.08.98 г. составляет 6136,73 грн. Сумма износа учитывается на счете 02 субсчет 2. Следовательно, балансовая стоимость автомобиля по состоянию на 01.08.98 г. составляет 27386,25 грн., а степень износа достигла 18,3%. Норма

амортизации при ранее действовавшем методе начисления составляла 0,17% на каждую тысячу километров фактического пробега автомобиля. Средний пробег автомобиля за год равен 94,45 тыс. километров. Отсюда годовая норма амортизации для данного автомобиля была равна 16,06%. При расчете амортизационных отчислений по данной норме от первоначальной стоимости автомобиля предприятие сможет возместить полностью затраты на его приобретение за 6,2 года. Такой срок службы автомобиля незначительно отличается от нормативного срока службы, определенного заводом-изготовителем (6 лет), а значит, является теоретически обоснованным и практически проверенным.

При действующих в настоящее время нормах амортизации за 6 лет эксплуатации автомобиля предприятие сможет возместить лишь 58,5% его балансовой стоимости на 01.08.98 г. (см. таблицу 2).

**Таблица 2 – Расчет балансовой стоимости и суммы амортизации автомобиля МАЗ 53366**

п	Без учета понижающего коэффициента		С учетом понижающего коэффициента 0,6	
	Б <sub>п</sub>	А <sub>п</sub>	Б <sub>п</sub>	А <sub>п</sub>
1	27386,25	1711,64	27386,25	1026,98
...				
5	21155,23	1322,20	23503,66	881,38
...				
24	6206,86	387,93	11369,71	426,36
...				
40	2210,10	138,13	6168,24	231,31
...				
100	45,99	2,87	622,59	23,35
...				
150	1,82	0,11	92,10	3,45
...				
175	0,36	0,02		
...				
185	0,19	0,01		
...				
200			13,62	0,51
...				
250			2,09	0,08
...				
300			0,31	0,01

Через 6 лет ( $n=24$ ) балансовая стоимость будет составлять  $p=41,5\%$  балансовой стоимости на 01.08.98 г., через 10 лет ( $n=40$ ) –  $p=22,5\%$ , через 25 лет –  $p=2,3\%$ . Нормативный срок службы автомобиля растягивается в данном случае до 75 лет ( $300: 4$ ). При этом, как и в первом примере, в расчете не учитывались затраты на улучшения, проводимые в процессе эксплуатации автомобиля.

Несколько удачнее складывается для предприятия ситуация с начислением амортизации для объектов основных фондов группы 1. Так, например, здание офиса первоначальной стоимостью 7411,71 грн. учитывается на счете 01 субсчет 1 и имеет износ на 01.08.98 г. в сумме 522,63 грн., который учитывается на счете 02 субсчет 2. Следовательно, балансовая стоимость объекта по состоянию на 01.08.98 г. составляет 6889,08 грн. Годовая норма амортизации по действовавшей ранее методике составляет 0,7%, что соответствует сроку службы данного объекта - 143 годам.

Рассчитаем период времени, за который предприятие сможет возместить свои расходы на сооружение офиса (см. таблицу 3).

Для данного объекта начисление амортизации будет прекращено через 187 кварталов, т.е. через 46,75 лет. Если сравнить этот период времени со сроком службы офиса при старом методе начисления амортизации, то он сократился в 3,1 раза. Такое уменьшение имеет для предприятия большое значение. Однако в данном расчете также не были учтены расходы предприятия на капитальный ремонт, реконструкцию объекта и другие улучшения. Безусловно, эксплуатировать здание без проведения указанных улучшений почти полвека предприятие не сможет, а насколько увеличится период эксплуатации объекта на практике с учетом затрат на указанные мероприятия - предугадать невозможно.

С 1 января 1999 года нормы амортизации, установленные ст. 8 Закона, применяются без понижающих коэффициентов. Однако, как свидетельствуют приведенные расчеты, это не намного улучшит положение промышленных предприятий.

Проведенный анализ наводит на мысль о том, что действующая методика начисления амортизационных отчислений основных фондов основана на том, что предприятия эксплуатируют вечные объекты основных фондов, которые никогда не ломаются и не стареют морально.

Таким образом, при существующей методике бухгалтерского учета основных фондов предприятия не в состоянии обеспечить процесс воспроизводства основных средств, что в ближайшее время может обернуться полнейшим крахом промышленности Украины. Однако государство абсолютно не тревожит изношенный парк основных средств в стране, его обновление. Волнует только сбор налогов.

В связи с этим необходимо обратить внимание и еще на один момент, который имеет большое значение для практической деятельности предприятий.

Таблица 3 – Расчет балансовой стоимости и суммы амортизации здания офиса

n	Без учета понижающего коэффициента		С учетом понижающего коэффициента 0,6	
	$B_n$	$A_n$	$B_n$	$A_n$
1	6889,08	86,11	6889,08	51,67
...				
5	6551,03	81,88	6684,72	50,14
...				
25	5093,92	63,67	5750,34	43,13
...				
50	3719,46	46,49	4763,83	35,73
...				
75	2715,86	33,95	3946,57	29,60
...				
100	1983,05	24,79	3269,51	24,52
...				
110	1748,66	21,86		
111	1726,80	21,58		
112	1705,22	21,31		
113	1683,90	21,05		
...				
150			2243,92	16,83
...				
175			1858,96	13,94
...				
185			1724,15	12,93
186			1711,22	12,83
187			1698,39	12,74

Поскольку объекты основных фондов не являются вечными двигателями, то всегда наступает момент, когда их необходимо ликвидировать по причине физического или морального износа. При этом предприятие будет нести дополнительные потери. Так, при ликвидации объекта группы 1 балансовая стоимость возмещается за счет собственных источников предприятия (п. 8.4.10 Закона), т.е. отражается в составе финансовых результатов от внереализационных операций. Балансовая стоимость такого объекта для целей амортизации приравнивается к нулю, и при этом амортизационные отчисле-



ния не начисляются. Относительно объектов основных фондов групп 2 и 3 в Законе не дается четкой формулировки, как поступить с балансовой стоимостью группы при их ликвидации: уменьшить на сумму выведенных из эксплуатации основных фондов (п. 8.3.2) или нет (п. 8.4.6). Вполне очевидно предположить, что в этом случае балансовая стоимость не изменится.

Поэтому при ликвидации основных фондов предприятие, вероятнее всего, недоамортизированную сумму будет покрывать исключительно за счет собственных источников.

29 декабря 1998 года Верховный Совет Украины утвердил изменения к Закону «О налогообложении прибыли предприятий», в соответствии с которыми в 1999 году предприятия всех форм собственности будут вносить в бюджет до 10% амортизационных отчислений. Из Закона исключено положение о том, что суммы амортизационных отчислений изъятию в бюджет не подлежат. Фактически у предприятий-производителей дополнительно изымают оборотные средства, которых они и так не имеют в сложившихся в настоящее время финансовых условиях. Это ухудшит финансовое положение предприятий. Закон Украины «О государственном бюджете Украины на 1999 год», опубликованный 26 января 1999 года, определил конкретный процент амортизационных отчислений, которые предприятиям придется отдавать – 10%. Постановление Кабинета Министров Украины №85 от 26.01.99 г. предупреждает, что результаты финансово-хозяйственной деятельности не влияют на уплату вновь созданного налога.

Указанные изменения в налоговом законодательстве дают основание утверждать, что по своей сути эти изменения заменяют понижающий коэффициент 0,6 на коэффициент 0,9. При этом при определении величины амортизационного налога в расчет принимается не только амортизация основных фондов, но и амортизация нематериальных активов.

По своей сущности - это новый налог, который является налогом на работающие предприятия и который принят вопреки закону «О системе налогообложения».

Принятые изменения позволяют дополнительно сконцентрировать в бюджете около 1 млрд. грн. Следовательно, они являются дополнительным ресурсом для пополнения бюджета.

В принципе введение этого налога для прибыльных предприятий не будет катастрофой. Если в прошлом году действовал понижающий коэффициент 0,6, то в настоящее время при полном исчислении амортизации централизуется 10%, что немного.

Однако ни у кого не вызывает сомнения тот факт, что амортизационные отчисления должны оставаться на предприятии, что позволяет стимулировать процесс обновления основных фондов.

Кроме того, в Указе Президента от 18.12.98 г. №1360/98 «О некоторых изменениях в налогообложении прибыли предприятий» сказано, что, начиная

с 1 января 1999 года, в случае, когда основные фонды на протяжении периода, который длится более 12 месяцев, не используются в процессе производства и при этом по решению плательщика налога или Кабинета Министров не выведены в установленном порядке из эксплуатации в связи с их ликвидацией, капитальным ремонтом, реконструкцией, модернизацией и консервацией, балансовая стоимость этих групп уменьшается в порядке, определенном Минфином. При этом амортизационные отчисления не начисляются.

Однако, как уже подчеркивалось ранее, на исчисление величины амортизации абсолютно не влияет такой определяющий фактор, как срок полезного использования объектов основных средств.

В сложившейся ситуации руководителям и менеджерам промышленных предприятий не стоит утрачивать оптимизм. Ведь в Украине имеется прецедент внедрения разумного финансового учета амортизации, предусматривающий определенные методы начисления амортизации и нормы амортизации исходя из срока полезного использования основных фондов. Национальный Банк Украины в своей «Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов коммерческих банков Украины», утвержденной постановлением правления НБУ от 21.04.98 г. №155, вернул понятию амортизации присущее ему экономическое содержание: амортизация – систематическое и рациональное распределение на затраты стоимости основных средств и нематериальных активов, которая амортизируется на протяжении срока их полезного использования. Балансовая (остаточная) стоимость представляет собой разность между первоначальной стоимостью основных средств и суммой начисленного износа. Износ – это результат накопления амортизационных отчислений. Амортизация основных средств осуществляется ежемесячно. Коммерческим банкам в 1998 году было предоставлено право с целью начисления амортизации в финансовом учете самостоятельно выбирать методы такого начисления, которые определены учетной политикой банка. Существуют два главных метода начисления амортизации: равномерный и ускоренный. Срок полезного использования основных средств также определяется банками самостоятельно. Кроме того, при применении норм амортизации в 1998 году понижающий коэффициент 0,6 использовался банками только в налоговом учете. В финансовом же учете понижающий коэффициент не применялся. Как видим, НБУ заботится об обновлении основных фондов и смог самостоятельно разработать и финансовый, и налоговый учет для банковской системы.

Таким образом, движение отечественных предприятий к рынку, интеграция нашей страны в мировую экономику сдерживается не только техническими сложностями, возникающими в связи с нестабильностью действующего законодательства, но и методически неверными подходами к налоговому регулированию, а также ошибками в действующих положениях по бухгалтерскому учету. Устранение существующих ошибок является задачей первостепенной важности для всех научных и практических работников бухгалтерского аппарата.