

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657.522

КОНДАКОВА НАТАЛЬЯ МИХАЙЛОВНА

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И АМОРТИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ
УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

**(на примере сельскохозяйственных и обслуживающих АПК
предприятий Республики Беларусь)**

**специальность 08.00.12 — Бухгалтерский учет,
контроль и анализ хозяйственной деятельности**

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

**на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Минск — 1998

Работа выполнена в Белорусском государственном экономическом университете

Научный руководитель — кандидат экономических наук,
доцент Папковская П.Я.

Официальные оппоненты — доктор экономических наук,
профессор Ермолович Л.Л.

— кандидат экономических наук,
доцент Стешиц Л.И.

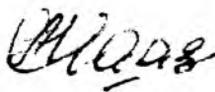
Оппонирующая организация — Белорусский научно-исследовательский
институт экономики и информации
агропромышленного комплекса

Защита диссертации состоится 11 сентября 1998 г. в 14 часов на заседании Совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу: 220672 Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета, тел.: 249-34-05

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета.

Автореферат разослан 11 августа 1998 г.

Ученый секретарь
Совета по защите диссертаций



А.П.Михалкевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Бухгалтерский учет выступает основой формирования информационной системы предприятия. Он обеспечивает информацией не только внутренних, но и внешних пользователей. Требования к информации существенно изменились на современном этапе хозяйствования: совершенствование бухгалтерской информации в части учета основных средств прежде всего связано с тем, что она должна удовлетворять не только потребности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и внутренней потребности предприятия в управлении недвижимостью, эффективностью и контролем за использованием основных средств предприятия. Практика показывает, что действующая система бухгалтерского учета основных средств не позволяет получать необходимую на данном этапе информацию об их функционировании и состоянии. Роль учета основных средств особенно возрастает в условиях воздействия на хозяйственную деятельность инфляционных процессов.

Различные аспекты бухгалтерского учета основных средств рассматривали в своих трудах В.В.Григорьев, О.А.Евтушевская, Б.С.Кругляк, Н.И.Ладутько, В.А.Луговой, В.А.Пипко, И.Ф.Рашковский, В.В.Ковалев, Я.В.Соколов и ряд других авторов. Заметный вклад в исследование этих вопросов внесли зарубежные ученые Андерсон Х., Колдуэлл Д., Нидлз Б., Робертсон Дж. и другие. Изучение амортизации основных средств нашло отражение в трудах И.Михайловой-Станюты, Л.Ивановой, С.Коротаева, Г.Суши, В.Аносова, А.Бугаева и других.

Особую значимость бухгалтерский учет основных средств приобретает в связи с разработкой государственной экономической политики Республики Беларусь по амортизационным отчислениям основных средств, что предусмотрено Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14 февраля 1997 года № 89. Первым этапом в осуществлении этой политики явилось принятие Положения об учете формирования и использования амортизационных отчислений на обновление основных производственных фондов и технического перевооружения производства. Амортизация основных средств призвана быть одним из источников финансирования капитальных вложений.

Большая практическая значимость рациональной организации бухгалтерского учета основных средств, слабая нормативная база, отсутствие национальных бухгалтерских стандартов, практических рекомендаций, а также необходимость серьезного осмысления и разработки научно обоснованной системы учета основных средств, их оценки, переоценки, амортизации, износа и ремонта определили выбор и обусловили актуальность темы диссертационного исследования.

В диссертационной работе обобщается действующий порядок учета основных средств в Республике Беларусь, а также даются рекомендации по

его совершенствованию с учетом Международной практики.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертация выполнена в соответствии с темой: “Разработка методологических принципов и особенностей формирования национальной системы учета, анализа и аудита в соответствии с Международными стандартами учета”, по которой проводятся исследования кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.

В исследовании содержатся предложения, которые были представлены Министерству статистики и анализа Республики Беларусь, а также Министерству сельского хозяйства и продовольствия в рамках разработки Порядка переоценки основных средств по состоянию на 1 января 1998 года.

Предложения по совершенствованию учета формирования и использования амортизационных отчислений в качестве инвестиционного источника представлены в Министерство экономики Республики Беларусь в соответствии с разрабатываемой государственной Программой совершенствования амортизационной политики в Республике Беларусь. Получены экспертные заключения Министерства статистики и анализа от 30.09.1997 г. № 01-06-24/3045, Министерства экономики от 29.01.1998 г. № 19-12/469, а также Министерства сельского хозяйства и продовольствия от 27.02.1998 г. № 036-12/83.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке научных и практических рекомендаций по совершенствованию учета основных средств, методики их оценки и переоценки, а также в разработке положений по раздельному учету износа и амортизации и в обосновании необходимости учета источников финансирования основных средств.

Целевая направленность работы обусловила постановку и решение следующих задач:

— раскрыть экономическую сущность и состав основных средств во взаимосвязи с такими экономическими категориями, как “основные фонды”, “инвестиции”, “капитальные вложения”, “основной капитал”;

— уточнить критерии разграничения средств предприятия на основные и оборотные;

— разработать методологические рекомендации по оценке основных средств, адаптированные к современным условиям хозяйствования;

— исследовать обоснованность и целесообразность ежегодно проводимой переоценки основных средств

— разработать рекомендации по совершенствованию методики переоценки основных средств;

— разработать методику формирования, учета и использования амортизационного фонда, которая позволит создавать резерв воспроизводства основных средств исходя из финансовых возможностей предприятия;

— на основании оценки состояния действующей системы учета затрат на ремонт основных средств определить основные направления по ее совершенствованию;

— исследовать состояние первичного учета основных средств на сельскохозяйственных предприятиях, и обосновать рекомендации по его совершенствованию;

— обосновать практическую необходимость и внести предложения по совершенствованию классификации основных средств в рамках разработки Республиканского Классификатора основных средств;

— разработать предложения по систематизации источников финансирования приобретения основных средств, как материально-вещественного содержания основного капитала;

— исследовать необходимость практического функционирования показателя основного капитала и разработать порядок отражения его в бухгалтерском учете;

— усовершенствовать регистры аналитического и синтетического учета основных средств, амортизации и износа с целью их объединения в едином регистре бухгалтерского учета.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования взята система бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, а также обслуживающих предприятий АПК. Предметом исследования является методика и организация бухгалтерского учета основных средств, их амортизации, износа в современных условиях хозяйствования.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретическую и методологическую основу исследования составил диалектический подход, выразившийся в системном, всестороннем изучении особенностей учета основных средств на современном этапе хозяйствования. Применялись общенаучные методы исследования, такие как анализ и синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход. При решении поставленных задач использовались специальные приемы и методы учета, анализа и аудита.

Научная новизна и значимость полученных результатов состоит в уточнении теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета основных средств.

Наиболее существенные результаты, полученные в ходе исследования, следующие:

— уточнено определение основных средств на основе анализа соотношений понятия “основные средства” с экономическими категориями “основные фонды”, “капитальные вложения”, “капитал”;

← уточнены критерии разграничения средств на основные и оборотные с учетом их функциональной роли в производственном процессе хозяйствующих субъектов;

— разработаны принципиально новые подходы к порядку формирования

рыночной оценки основных средств, показаны необходимость и методы проведения оценки с целью уточнения их балансовой стоимости;

— исследовано и обосновано различие между износом и амортизацией, разработана методика их раздельного учета, а также необходимость формирования и использования амортизационного фонда с учетом финансового состояния хозяйствующих субъектов;

— разработаны рекомендации по совершенствованию классификации основных средств по натурально-вещественным признакам;

— научно обоснована необходимость систематизации источников финансирования воспроизводства основных средств, особенность формирования и использования инвестиционного фонда финансирования капитальных вложений;

— впервые теоретически и практически доказана целесообразность формирования величины добавочного капитала и его движения на счетах бухгалтерского учета;

— усовершенствованы регистры бухгалтерского учета, позволившие объединить аналитический и синтетический учет основных средств, их амортизации и износа.

Практическая и экономическая значимость полученных результатов исследования. Практическое применение разработанных в диссертации предложений позволит существенно улучшить организацию учета основных средств, усилить его аналитическую и контрольную функцию) а также осуществить новый подход к проблеме образования и использования амортизационного фонда в системе источников финансирования. На основании исследований сформулированы и представлены предложения:

— в Министерство экономики — по совершенствованию учета основных средств и амортизационных отчислений, методов оценки и переоценки, классификации основных средств;

— в Министерство статистики и анализа — по совершенствованию классификации основных средств, их переоценки;

— в Министерство сельского хозяйства и продовольствия — по совершенствованию классификации основных средств, оценки и переоценки, а также по учету затрат на их ремонт.

Разработанные формы регистров журнально-ордерной формы, внедрены и с 1994 года применяются в ОАО “Речицкая сельхозтехника” и ОАО “Речицнаб” Гомельской области.

Теоретические и практические положения работы используются при проведении учебных занятий на Учетно-экономическом факультете Белорусского государственного экономического университета, а также при проведении аудита деятельности хозяйствующих субъектов.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Уточненное определение категории “основные средства”, обоснованные

предложения по отнесению средств хозяйствующих субъектов к основным и оборотным с учетом их функциональной роли.

2. Концептуальные подходы по совершенствованию классификации основных средств для научно обоснованной системы аналитического и синтетического учета основных средств.

3. Методические рекомендации по оценке основных средств, адаптированные к современным условиям хозяйствования.

4. Теоретическое обоснование и мотивированные предложения по раздельному учету амортизации и износа, формированию амортизационного фонда с учетом финансового состояния хозяйствующих субъектов и его использованию на инвестиционные цели.

5. Предложения по изменению действующей методики учета затрат на ремонт основных средств.

6. Теоретические положения по формированию и использованию инвестиционного фонда финансирования капитальных вложений, а также методика формирования добавочного капитала и его отражения на счетах бухгалтерского учета.

7. Усовершенствованные формы регистров бухгалтерского учета по обобщению аналитического, синтетического учета основных средств, а также амортизации и их износа, позволяющие повысить информационные и аналитические качества учетных данных.

Приведенные положения являются новыми научно обоснованными результатами теоретического, методологического и методического развития бухгалтерского учета, которые направлены на совершенствование бухгалтерского учета основных средств.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета с использованием методов экономического анализа и принципов аудита. Автором обобщены и сформулированы основные принципы по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств, которые могут быть использованы при разработке национальной системы учета в соответствии с Международными стандартами учета.

Апробация результатов диссертации. Важнейшие положения и выводы настоящего исследования докладывались:

1. На Всесоюзной студенческой научной конференции “Научный поиск молодежи — выполнению продовольственной программы”, проводимой Белорусской сельскохозяйственной академией (г. Горки Могилевской обл.) 6 - 8 декабря 1988 г.

2. На Республиканской научно-практической студенческой конференции, проводимой Белорусским институтом народного хозяйства, г. Минск, 15 - 17 марта 1989 г.

3. На Всесоюзной студенческой конференции, проводимой Советом НСО

Экономического факультета МГУ, г. Москва, 26 - 31 марта 1990 г.

4. На научной конференции студентов, молодых ученых и аспирантов "Актуальные проблемы перестройки хозяйственного механизма в условиях перехода к рыночной экономике", проводимой Белорусским институтом народного хозяйства, г. Минск, март 1991 г.

5. На итоговой научно-практической конференции БГЭУ "Экономические проблемы Республики Беларусь на современном этапе" г. Минск, 1995 г.

Опубликованность результатов. Основные научные результаты выполненных исследований диссертации опубликованы автором в семи работах.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, приложений. Диссертационная работа изложена на 107 страницах машинописного текста и содержит список использованных источников из 176 наименований, 13 приложений, всего 139 страниц.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАБОТЫ

В первой главе диссертации "Особенности функционирования основных средств в современных условиях хозяйствования" проведены исследования экономической определенности основных средств на основе их соотношения с понятиями "основные фонды", "инвестиции", "капитальные вложения", "капитал"; даны методические рекомендации по совершенствованию оценки и переоценки основных средств.

Широкие дискуссии в настоящее время развернулись по вопросу тождественности понятий "основные средства" и "основные фонды". Экономисты Я.В.Козлова, А.Б.Крутик, В.Н.Солопова, М.И.Синюков отождествляют основные средства с основными фондами.

Ряд экономистов (В.А.Терехова, Т.М.Шейна, В.С.Остроумов, А.В.Шевчук) в бухгалтерском учете между основными средствами и основными фондами видят разницу.

Согласно действующей системе бухгалтерского учета фонды предприятия образуются в результате распределения прибыли и в широком смысле представляют все финансовые ресурсы предприятия, поэтому нельзя отождествлять основные средства с основными фондами, так как у них различная природа формирования.

Инвестициями, согласно Закону "Об инвестиционной деятельности", являются все виды имущественных и интеллектуальных ценностей, вкладываемых в различные объекты деятельности, и приносящих прибыль (доход). Инвестиции с одной стороны подразделяются на финансовые вложения, с другой — на капитальные вложения. В свою очередь, капитальные вложения, в соответствии с законодательством Республики Беларусь,

представляют собой затраты на возмещение и приобретение новых основных средств, а также на реконструкцию действующих. Капитальные вложения — это будущие основные средства, т.е. затраты на строительство, осуществляемые в период до сдачи объекта в эксплуатацию. Таким образом, понятие “инвестиции” шире понятия “капитальные вложения” на сумму финансовых вложений и основные средства — это законченные капитальные вложения.

Необходимость перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета определяет потребность применения термина “капитал”. Не следует отождествлять основные средства с основным капиталом по следующим причинам: определенные основные средства имеют срок использования, про основной капитал нельзя сказать, что он изнашивается, он авансируется, он накапливается. Капитал образуется в результате накопления имущества, источником основного капитала является чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, амортизационный фонд, а также прольготированная прибыль согласно действующему законодательству.

На основании рассмотрения взаимосвязи основных средств с наиболее важными экономическими категориями конкретизировано их определение. Основные средства как экономическая категория представляют собой часть имущества, на формирование которой направлен инвестиционный фонд финансирования капитальных вложений, имеющая материально-вещественную форму, участвующая более одного года в процессе воспроизводства с целью получения дохода и создания иных материальных благ. Инвестиционный фонд финансирования капитальных вложений будет представлять собой совокупность фондов накопления, амортизационного фонда, а также средств от льготного налогообложения операций, связанных с движением основных средств. Использование данного фонда будет производиться по мере необходимости на финансирование приобретения основных средств, т.е. на образование добавочного капитала.

В свою очередь добавочный капитал будет увеличиваться в части переоценки основных средств и уменьшаться на сумму начисленного износа по основным средствам, т.е. поддерживать уставный капитал в актуализированном размере.

Представляется, что вопрос о том, должны ли активы быть отражены как основные или оборотные, будет зависеть от задачи и цели, на которые они предназначены. В настоящее время работа ведется множеством предприятий различных форм собственности с разным уставным капиталом и накопленным потенциалом, поэтому жесткую стандартную границу в данном вопросе установить практически невозможно. В этой связи вполне обоснованным будет решение крупного агропромышленного предприятия по отнесению взрослых мелких зверей, кур, а также другого имущества к оборотным средствам, а малого сельскохозяйственного кооператива — к основным. Следовательно, за основу разграничения следует принимать не стоимостной критерий, а функциональную роль используемого имущества и

финансовое состояние каждого хозяйствующего субъекта. Обоснованием такого деления является направление первыми на их приобретение оборотных средств, а вторыми — формирование под вводимые основные средства добавочного капитала.

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является оценка. Этот элемент особенно важен в современных условиях хозяйствования, диктующих необходимость усовершенствования методики оценки и переоценки основных средств.

Согласно Закону “О бухгалтерском учете и отчетности” балансовой стоимостью считается первоначальная стоимость, т.е. стоимость постановки на баланс. До перехода на ныне действующий план счетов, т.е. до 1992 года это положение принималось как аксиома. С переходом на баланс по принципу “нетто” основные средства отражаются в балансе по остаточной стоимости. Первоначальная (она же учетная) и износ в балансе даются справочно. В связи с тем, что в итог баланса основные средства включаются по остаточной стоимости, что соответствует мировой практике, предлагаем различать полную балансовую стоимость (учетная стоимость, которая объединяет первоначальную и восстановительную), а также реальную балансовую стоимость (остаточная, не амортизированная стоимость на момент ее определения).

Для более детального исследования оценки основных средств в диссертационной работе рассмотрены основные составляющие элементы стоимости и конкретизирована оценка в зависимости от видов оцениваемого имущества и каналов поступления.

Приобретенные основные средства, бывшие в эксплуатации, отражаются в учете по покупной стоимости с добавлением суммы износа, которая определяется путем умножения покупной или договорной стоимости, указанной в первичных документах, на степень начисления износа в процентах исходя из первоначальной стоимости продаваемого или передаваемого объекта и начисленного износа. При действующем порядке значительно завышается первоначальная стоимость и бывшие в употреблении основные средства подлежат постановке на баланс в значительно большей стоимости, чем новые. В связи с этим считаем, что первоначальная стоимость таких средств должна быть равна договорной с добавлением расходов по доставке и приобретению.

Для приобретения основных средств предприятия пользуются кредитами (займами). Законом “О бухгалтерском учете и отчетности” определено, что расходы по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным на цели капитальных вложений, произведенные до ввода в действие объектов, включаются в их стоимость. Проценты, уплаченные после ввода в действие основных средств, погашаются за счет собственных источников. На наш взгляд, проценты в связи с получением кредита, должны включаться в балансовую стоимость в полном объеме независимо от того, когда они уплачены (до ввода или после ввода).

Данные расходы будут представлять собой затраты по возведению (приобретению) основных средств.

На практике возникают вопросы по оценке основных средств, ввезенных на территорию Республики Беларусь. Так, в соответствии с законодательством, по указанным объектам хозяйствующие субъекты уплачивают налог на добавленную стоимость при ввозе. Согласно Порядку возмещения сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного при ввозе на таможенную территорию основных средств производственного назначения, суммы налога подлежат возмещению из республиканского бюджета при соблюдении трех условий: субъект хозяйствования является участником внешнеэкономических операций, ввозимые основные средства предназначены для пополнения собственных основных средств, основные средства введены в эксплуатацию и заявление на возврат предоставлено в таможенный орган не позднее одного месяца с момента ввода их в эксплуатацию. В случае, когда субъектами не соблюдаются вышеуказанные условия, возврат налога на добавленную стоимость не предусмотрен. При этом считаем обоснованным относить уплаченный налог на увеличение стоимости импортируемых основных средств.

В диссертационной работе систематизированы и проанализированы все нормативные и инструктивные материалы по переоценке основных средств, действовавшие (и продолжающие действовать) в Республике Беларусь по состоянию на 01.01.1998 г.

Одним из проблемных является вопрос переоценки основных средств на сельскохозяйственных предприятиях. Продуктивный скот, переведенный в основное стадо, дооценивается до фактических затрат предприятия на его выращивание в первый год перевода с учетом его живой массы. В последующие годы живая масса скота, учтенного в составе основных средств, не переоценивается. На наш взгляд, целесообразно скот основного стада переоценивать исходя из живой массы и фактической себестоимости 1 ц живой массы скота основного стада на конец отчетного года. В связи с этим возникает необходимость внести изменения в методику калькулирования себестоимости продукции основного стада, разграничив затраты по содержанию животных между видами получаемой продукции и приростом живой массы.

При анализе состояния основных средств на предприятиях, их оценки и учитывая накопленные значительные суммы переоценки сделан вывод о необходимости предоставления предприятиям права принимать самостоятельное решение об необходимости проведения переоценки исходя из их финансового положения и состояния основных средств, т.е. следует узаконить рекомендательный характер переоценки.

В **второй главе "Система учета амортизации и износа основных средств и основные аспекты ее развития"** исследуются вопросы амортизации и износа основных средств, создания амортизационного фонда, как инвестиционного источника. Наряду с рассмотренными вопросами даны

рекомендации по созданию ремонтного фонда и учету затрат на ремонт основных средств.

На основании исторического анализа и практического опыта обоснована нетождественность понятий амортизации и износа основных средств, а также определена сущность понятий “амортизация”, “амортизационные отчисления”, “амортизационный фонд”. В процессе исследования сделан вывод: понятие “износ”, используемое в оценочной деятельности, необходимо отличать от понятия “амортизация”, применяемого в бухгалтерском учете. Амортизация в бухгалтерском учете — это процесс распределения первоначальных затрат, связанных с приобретением объекта на весь срок его службы, без определения его текущей стоимости. В оценочной деятельности износ — основной фактор для определения текущей стоимости безотносительно к его первоначальной фактической стоимости. Следовательно, начисленный износ не является источником собственных средств. Поэтому, считаем целесообразным определять износ экспертным путем ежегодно при проведении годовой инвентаризации, а также при оприходовании бывших в употреблении и при выбытии основных средств.

Амортизация выражается путем начисления амортизационных отчислений, т.е. это стоимость основных средств, которая закладывается в цену продукции, это так называемый фонд возмещения, получаемый при реализации продукции. Амортизационный фонд — это источник накопления. Формирование амортизационного фонда происходит на стадии производства, его пополнение производится на стадии сбыта продукции, товаров (работ, услуг) и использование должно быть отражено в бухгалтерском учете на финансирование капитальных вложений. Для того, чтобы амортизационный фонд был действительным инвестиционным источником, необходимо соблюдать следующие условия: реально амортизационный фонд в денежном выражении возможно получить при доходном сбыте продукции, товаров, работ, услуг и создаваемый амортизационный фонд должен соответствовать начисленной амортизации. Эти особенности могут быть учтены на основании предложенного метода включения амортизационных отчислений в состав затрат с учетом полученного дохода. Общая стоимость основных средств должна распределяться на отчетные периоды пропорционально вкладу, т.е. амортизация начисляется и аккумулируется на отдельном счете, который следует назвать “Амортизация”, при этом будут произведены записи по дебету счета “Амортизация” и кредиту счета 88 субсчету “Амортизационный фонд”. При доходной деятельности предприятия вся начисленная амортизация будет включаться в затраты по дебету счетов учета затрат (издержек обращения) и кредиту счета “Амортизация”. В том случае, если дохода недостаточно, на счете “Амортизация” будет учитываться переходящее сальдо. Используя данный метод, можно регулировать балансовую прибыль. Путем сопоставления переходящего дебетового сальдо по счету “Амортизационный фонд” можно будет определить реально сформированный амортизационный фонд.

Для формирования ремонтного фонда считаем необходимым в начале отчетного года на основании годового графика проведения ремонтов, составленного инженерно-технической службой, разрабатывать смету на ремонт основных средств в ценах по состоянию на 1 января и относить на затраты ежемесячно в размере одной двенадцатой части годового фонда с ежеквартальной корректировкой на уровень инфляции в соответствии с публикуемыми индексами роста цен.

Для систематизации затрат по ремонту целесообразно в плане счетов наряду с действующим счетом 23 "Вспомогательные производства", субсчет "Ремонтная мастерская" предусмотреть счет 27 "Затраты на ремонт основных средств" в разрезе субсчетов: 1) Ремонт основных средств в ремонтной мастерской, 2) Ремонт зданий и сооружений. Фактические затраты по каждому ремонтируемому хозяйственным способом объекту будут учитываться в разрезе следующего состава затрат:

- заработная плата рабочих производственных подразделений, выполняющих работы по ремонту основных средств с отчислениями на заработную плату в соответствии с действующим законодательством,

- сырье и материалы,

- затраты на содержание основных средств,

- работы и услуги,

- цеховые расходы (с подразделением на материальные и нематериальные),

- прочие затраты.

В случае превышения фактических затрат по ремонту основных средств над образованным ремонтным фондом, они будут представлять непрофинансированные расходы и счет 27 "Затраты на ремонт основных средств" будет иметь переходящее дебетовое сальдо.

Третья глава "Учет состояния и движения основных средств" посвящена исследованию состояния первичного и аналитического учета основных средств, их развитию, а также обобщению информации по движению основных средств в системе синтетического учета для контроля за их использованием.

Совершенствование классификации основных средств в республике представляет собой актуальную проблему в связи с мероприятиями по разработке и внедрению Программы совершенствования амортизационной политики, в частности, предложениями по сокращению количества норм амортизационных отчислений с 1500 до 40. Наличие столь обширной нормативной базы начисления амортизационных отчислений вступило в противоречие с первоначальными целями и задачами, направленными на привязку величины аккумулируемых инвестиционных источников к условиям эксплуатации отдельных групп и видов основных средств. Укрупнение норм амортизационных отчислений возможно лишь на базе научно обоснованного укрупнения базовых групп основных средств. Так,

одним из решающих критериев укрупнения и создания классификационных групп основных средств должны стать следующие условия: однородность, сопоставимость условий и сроков эксплуатации, а также особенностей отражения основных средств в отчетности. Перечисленные условия учитываются в предложениях по совершенствованию классификации основных средств, которая будет объединять следующий состав групп:

- 1) Земельные угодья (по видам).
- 2) Здания и сооружения (в том числе производственные и непроизводственные).
- 3) Передаточные устройства.
- 4) Машины, оборудование, инвентарь, инструменты.
- 5) Транспортные средства.
- 6) Взрослый рабочий скот.
- 7) Взрослый продуктивный скот.
- 8) Многолетние насаждения.
- 9) Основные средства, приобретенные по договорам финансового лизинга (по видам).
- 10) Прочие производственные основные средства.
- 11) Прочие основные средства непроизводственной сферы и жилищного фонда.
- 12) Законсервированные объекты основных средств.

Для систематизации учета основных средств, начисления амортизации при журнально-ордерной форме учета предложено вместо четырех регистров использовать два:

- 1) Ведомость общего учета основных средств.
- 2) Ведомость учета основных средств по производственным подразделениям.

Первая ведомость предназначена для сводного учёта основных средств, составляется по классификационным группам и имеет следующие графы: инвентарный номер, наименование классификационной группы, шифр нормы амортизации, норма амортизации, год приобретения, месяц приобретения, количество, балансовая стоимость, годовая сумма амортизации, начислено амортизации за весь период эксплуатации, начислено износа за весь период эксплуатации, наименование службы.

Вторая ведомость имеет следующие графы: инвентарный номер, наименование структурных подразделений, наименование основных средств, шифр нормы амортизации, норма амортизации, год приобретения, месяц приобретения, количество, балансовая стоимость, годовая сумма амортизации, месячная сумма амортизации, начислено амортизации за весь период эксплуатации, а далее в графах указывают месяцы года. В данной ведомости после перечня основных средств по службам материально-ответственные

лица подтверждают своей подписью факт закрепления за ними средств.

Предложенный вариант аналитического учета внедрен в ОАО “Речицкая сельхозтехника” и ОАО “Речицаснаб” Гомельской области. Он позволяет объединить регистры аналитического и синтетического учета, а также регистры по начислению и учету амортизации, отказаться от ведения инвентарных карточек по учету основных средств и картотеки для их хранения.

В диссертационной работе подводится итог исследованиям разработанной методикой отражения в бухгалтерском учете операций по движению основных средств (обобщены в заключении).

Таким образом, в результате исследований состояния бухгалтерского учета основных средств, был проведен систематизированный анализ действующего положения и на основании сравнения методов отражения тех или иных операций в зарубежных странах предложена методика по совершенствованию, которая могла бы быть использована при ее одобрении заинтересованными Министерствами Республики Беларусь.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Углубленное изучение теории и исследование практики постановки бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях в Республике Беларусь позволили сделать выводы и обосновать предложения по совершенствованию учета основных средств, их оценки и переоценки, амортизации и износа, а также затрат на их ремонт.

Результаты проведенного диссертационного исследования нашли обоснование в следующих выводах и предложениях.

1. На основании взаимосвязи понятия основных средств с наиболее важными экономическими категориями конкретизировано их определение: основные средства, как экономическая категория, представляют собой часть имущества, на формирование которого направлен инвестиционный фонд финансирования капитальных вложений, имеющего материально-вещественную форму, участвующего в процессе воспроизводства более одного года с целью получения дохода и создания иных материальных благ. Инвестиционный фонд финансирования капитальных вложений объединит фонд накопления, амортизационный фонд, средства от льготного налогообложения операций, связанных с движением основных средств. Использование данного фонда будет производиться по мере необходимости на образование добавочного капитала. В свою очередь добавочный капитал будет увеличиваться в части переоценки основных средств и уменьшаться в части начисления износа, т.е. поддерживать уставный капитал в актуализированном размере. Формирование добавочного капитала для финансирования капитальных вложений позволит установить разделительную границу между основными средствами и малоценными и быстроизнашивающимися предметами, которая будет определяться каждым

хозяйствующим субъектом самостоятельно с учетом масштабов предприятия и закрепляться в учетной политике.

2. В целях совершенствования оценки и переоценки основных средств следует:

— приобретаемые основные средства, бывшие в эксплуатации, оценивать по договорной стоимости с добавлением расходов по доставке;

— оценку покупной земли производить в размере фактических затрат на приобретение, а оценку земельных угодий, закрепленных Актом на право собственности — осуществлять по кадастровой оценке с учетом плодородия (1, с.46-48);

— проценты, уплаченные за пользование кредитом для приобретения основных средств, включать в балансовую стоимость в полном объеме независимо от того, когда они уплачены (до ввода или после ввода в эксплуатацию);

— не возмещаемый налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе основных средств на таможенную территорию Республики Беларусь, относить на увеличение стоимости импортированных основных средств;

— переоценку основных средств проводить не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года и придать ей рекомендательный характер (5, с.14; 7, с.48-50).

4. В целях совершенствования амортизационной политики следует вести раздельный учет амортизации и износа вследствие их различной природы образования и назначения. При этом следует различать понятия “амортизация”, “амортизационные отчисления” и “амортизационный фонд”. Сущность амортизации заключается в распределении затрат и(или) стоимости актива на весь срок его службы. Амортизация выражается путем начисления амортизационных отчислений, т.е. это стоимость основных средств, которая закладывается в цену продукции, так называемый фонд возмещения, получаемый при реализации продукции. Амортизационный фонд — это источник накопления, его формирование происходит на стадии производства, пополнение производится на стадии сбыта продукции, товаров (услуг) и использование должно быть отражено в бухгалтерском учете на финансирование капитальных вложений. С целью реального наполнения амортизационного фонда амортизационные отчисления в состав затрат следует включать с учетом получаемого дохода, что позволит также регулировать размер балансовой прибыли. Износ — это технико-экономический показатель, который характеризует степень изношенности, представляет собой оценку, которая регулирует первоначальную (восстановительную) стоимость.

5. Для формирования резерва на ремонт основных средств необходимо в начале отчетного года на основании годового графика проведения ремонтов разрабатывать смету на ремонт основных средств в ценах по состоянию на 1 января и относить на затраты ежемесячно в размере одной двенадцатой

части годового фонда с ежеквартальной корректировкой на уровень инфляции в соответствии с публикуемыми индексами роста цен. По окончании отчетного года следует проводить инвентаризацию средств ремонтного фонда; в случае его неполного использования до исчисления себестоимости продукции основных производств, необходимо сторнировать излишне образованный фонд.

Для систематизации затрат по ремонтам основных средств, осуществляемых хозяйственным способом, целесообразно в плане счетов предусмотреть счет 27 "Затраты на ремонт основных средств". Затраты по законченным, но непрофинансированным ремонтам будут отражены в качестве сальдо на счете 27 (4, с.51; 6, с. 54-55).

6. В целях совершенствования классификации основных средств по натурально-вещественным признакам следует выделить следующие группы: земельные угодья (по видам); здания и сооружения (в том числе производственные и непроизводственные); передаточные устройства; машины, оборудование, инвентарь, инструменты; транспортные средства; взрослый рабочий скот; взрослый продуктивный скот; многолетние насаждения; основные средства, приобретенные по договорам финансового лизинга; прочие производственные основные средства; прочие основные средства непроизводственной сферы и жилищного фонда; законсервированные объекты основных средств (1, с.46-48; 2, с.114-116).

Решающим критерием необходимости совершенствования классификации должны стать однородность, сопоставимость условий и сроков эксплуатации, а также особенностей отражения основных средств в отчетности. Предложения по совершенствованию вызваны внедрением Программы совершенствования амортизационной политики. Укрупнение норм амортизационных отчислений возможно лишь на базе научно-обоснованного укрупнения базовых групп основных средств.

7. Для систематизации учета основных средств, начисления амортизации при журнально-ордерной форме учета предложено взамен четырех применяемых регистров использовать два:

1) Ведомость общего учета основных средств.

2) Ведомость учета основных средств по производственным подразделениям.

Эти регистры позволят объединить действующие в настоящее время регистры аналитического и синтетического учета, а также регистры по начислению и учету амортизации, отказаться от ведения инвентарных карточек по учету основных средств, картотеки для их хранения и инвентарных описей по учету основных средств для закрепления за материально-ответственными лицами (3, с.32-34).

8. Движение основных средств в бухгалтерском учете предложено оформлять следующими записями. При поступлении основных средств по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счету 60 "Расчеты с

поставщиками и подрядчиками” (или счета 08 “Капитальные вложения”) по договорной стоимости. По бывшим в эксплуатации основным средствам сумма износа не должна увеличивать первоначальную стоимость. Одновременно показывается использование источника финансирования по дебету счета 88 “Фонды специального назначения”, субсчету “Амортизационный фонд” или “Фонд накопления” и кредиту счета 86 “Резервный фонд”, субсчету “Добавочный капитал”.

Начисление амортизации следует отражать по дебету счетов учета затрат (издержек обращения) и кредиту счета 88, субсчету “Амортизационный фонд”. Суммы начисленного износа следует относить на уменьшение добавочного капитала бухгалтерскими записями по дебету счета 86, субсчет “Добавочный капитал” и кредиту счета 02 “Износ основных средств”.

При выбытии основных средств предложены записи по дебету счета 02 и кредиту счета 01 на списание начисленного износа. Выбытие основных средств не должно оказывать влияния на движение амортизационного фонда. На остаточную стоимость следует производить запись по дебету счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” и кредиту счета 01. По кредиту счета 47 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов отражается выручка, которая будет равна договорной стоимости.

Суммы дооценки основных средств следует считать приростом стоимости имущества и отражать по дебету счета 01 и кредиту счета 86 “Резервный фонд”, субсчету “Добавочный капитал” (в случае уценки записи производятся методом “красное сторно”). При таком порядке отражения уставный капитал будет поддерживаться в актуализированном размере и отпадет необходимость после каждой переоценки вносить изменения в учредительные документы.

Практическая реализация разработанных в диссертации предложений по совершенствованию учета основных средств, их оценки, переоценки, амортизации и износа будет способствовать более реальной оценке их состояния, повышению роли инвестиционной деятельности, что обеспечит принятие более обоснованных управленческих решений. На государственном уровне результаты диссертационного исследования могут использоваться при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету, а также при разработке Государственной программы совершенствования амортизационной политики и налогового законодательства.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Кондакова Н.М., Папковская П.Я. Организация учета основных средств в условиях хозрасчета и арендных отношений в сельском хозяйстве // Проблемы коренной перестройки хозяйственного механизма и управления народным хозяйством. Тез. докл. конф. — Минск, 1989. — (С.46-48). — 134 с.
2. Кондакова Н.М. Совершенствование учета в сельскохозяйственных арендных коллективах // Актуальные проблемы перестройки хозяйственного механизма в условиях перехода к рыночной экономике. Тез. докл. конф. — Минск, 1991. — (С.114-116). — 163 с.
3. Кондакова Н.М. Организация синтетического и аналитического учета при арендных отношениях // Респ. межведомств. сборник научных трудов. Бухгалтерский учет, финансы, кредит и статистика. Выпуск 23. — Минск: Высшая школа, 1992. — (32-34). — 160 с.
4. Кондакова Н.М. Организация учета затрат на ремонт основных средств в современных условиях хозяйствования // Финансы, учет, аудит. — 1995, № 7. — С.51.
5. Кондакова Н.М. Переоценка основных средств: проблемы остаются // Национальная экономическая газета. — 1997. — № 11.-11 сакавіка. — С.14.
6. Кондакова Н.М. Учет затрат на ремонт основных средств // Финансы, учет, аудит. — 1997, № 5. — С. 54-55.
7. Кондакова Н.М. К переоценке основных средств // Бухгалтерский учет и налоговое законодательство. — 1997, №№ 14-15. — С. 48-50.

Кандакова Наталля Міхайлаўна

МЕТАДАЛАГІЧНЫЯ АСПЕКТЫ РАЗВІЦЦЯ ЎЛІКУ АСНОЎНЫХ СРОДКАЎ І АМАРТЫЗАЦЫІ Ў СУЧАСНЫХ УМОВАХ ГАСПАДАРЧАЙ ДЗЕЙНАСЦІ

Ключавыя словы: асноўныя сродкі, асноўны капітал, інвестыцыі, пераацэнка, амартызаваныя адлічэнні, амартызаваныя, амартызаваны фонд, зносы, дабавачны капітал.

Аб'ектам даследавання з'яўляецца сістэма бухгалтарскага ўліку на сельскагаспадарчых прадпрыемствах, а таксама на прадпрыемствах, абслугоўваючых АПК. **Прадмет** — метадыка і арганізацыя бухгалтарскага ўліку асноўных сродкаў, іх амартызаванні і зносу ў Рэспубліке Беларусь.

Мэтай даследавання з'яўляецца распрацоўка навуковых і практычных рэкамендацый па ўдасканаленню ўліку асноўных сродкаў, метадыкі іх ацэнкі і пераацэнкі, а таксама ў распрацоўцы палажэнняў па асобнаму ўліку фарміравання і выкарыстання крыніц фінансавання асноўных сродкаў.

Атрыманыя вынікі заключаюцца ва ўдакладненні тэарэтычных палажэнняў і распрацоўцы практычных рэкамендацый па ўдасканаленню ўліку асноўных сродкаў; па ўдасканаленню класіфікацыі асноўных сродкаў; у навуковым абгрунтаванні неабходнасці сістэматызацыі крыніц фінансавання ўзнаўлення асноўных сродкаў.

Навуковая навізна вынікаў заключаецца ва ўдакладненні эканамічнага зместу асноўных сродкаў, абгрунтаванні крытэрыяў размежавання сродкаў на асноўныя і абаротныя з улікам іх функцыянальнай ролі ў вытворчым працэсе, распрацоўцы прынцыпова новых падыходаў к ацэнке асноўных сродкаў, распрацоўцы метадыкі фарміравання, уліку і выкарыстання амартызаванага фонду, дазваляючай ствараць рэзэрв узнаўлення асноўных сродкаў выходзячы з фінансавых магчымасцей прадпрыемства, у аргументацыі тэарэтычнай і практычнай мэтазгоднасці фарміравання паказчыкаў асноўнага капітала і яго руху на рахунках бухгалтарскага ўліку.

Метады здзейснага даследавання: агульнанавуковыя метады даследавання, аналіз, сінтэз, параўнанне, вывад па аналогіі, сістэмны падыход, а таксама спецыяльныя прыёмы і метады ўліку, аналізу і аўдыту.

Ступень выкарыстання і рэкамендацыі па ўжыванню. Вынікі дысертацыйнай працы могуць быць выкарыстаны ў практычнай дзейнасці ўлікова-фінансавымі службаў прадпрыемстваў усіх форм уласнасці.

Вобласць ужывання. Сельскагаспадарчыя, гандлёвыя прадпрыемствы, акцыянерныя таварыствы, суб'екты гаспадарчай дзейнасці Рэспублікі Беларусь, ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Кондакова Наталья Михайловна

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И АМОРТИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Ключевые слова: основные средства, основной капитал, инвестиции, переоценка, амортизационные отчисления, амортизация, амортизационный фонд, износ, добавочный капитал.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, а также на предприятиях, обслуживающих АПК. **Предметом исследования** является методика и организация бухгалтерского учета основных средств, их амортизации и износа в Республике Беларусь.

Целью исследования является разработка научных и практических рекомендаций по совершенствованию учета основных средств, методики их оценки и переоценки, а также в разработке положений по раздельному учету износа и амортизации и в обосновании необходимости учета формирования и использования источников финансирования основных средств.

Полученные результаты заключаются в уточнении теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета основных средств; по совершенствованию классификации основных средств; в научном обосновании необходимости систематизации источников финансирования воспроизводства основных средств.

Научная новизна результатов, полученных соискателем заключается в уточнении экономического содержания основных средств, обосновании критериев разграничения средств на основные и оборотные с учетом их функциональной роли в производственном процессе, разработке принципиально новых подходов к оценке основных средств, разработке методики формирования, учета и использования амортизационного фонда, позволяющей создавать резерв воспроизводства основных средств исходя из финансовых возможностей предприятия, в аргументации теоретической и практической целесообразности формирования показателей основного капитала и его движения на счетах бухгалтерского учета.

Методы проведенного исследования: общенаучные методы исследования, анализ, синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход, а также специальные приемы и методы учета, анализа и аудита.

Степень использования и рекомендации по использованию.

Результаты диссертационной работы могут быть использованы в практической деятельности учетно-финансовыми службами предприятий всех форм собственности.

Область применения. Сельскохозяйственные, торговые предприятия, акционерные общества, хозяйствующие субъекты Республики Беларусь, ВУЗы.

RESUME

Kondakova Natalia Mikhailovna

**METHODOLOGICAL ASPECTS OF BASIC MEANS ACCOUNTING
AND AMORTIZATION DEVELOPMENT IN MODERN TERMS OF
ECONOMIC MANAGEMENT**

Key words: basic means, fixed capital, investments, revaluations, depreciation deductions, amortization fund, wearout, additional capital.

Research Object is the system of accounting at the agricultural enterprise of Belarus, and also at the enterprises serving AIC. **Research subject** is the methodics and organization of basic means accounting, their amortization and their wearout in the Republic of Belarus.

The Research Goal is the development of scientific and practical recommendations on perfection of basic means accounting, methodics of their value and revaluations, and also the development of conditions on separated accounting wearout and amortization and substantiation of accounting forming necessity and using of financing sources of basic means.

The Results Obtained are in the verification of theoretical conditions and in the development of practical recommendations on perfection of basic means accounting; on perfection of basic means classification; in scientific substantiation of systematization necessity of financing sources and basic means production; in perfection of accounting resources which allow to join analytical and syntactical accounting of basic means and their amortization and wearout.

The Research Methods: scientific methods of research, analysis, synthesis, comparison, conclusion on analogy, system approach and also special methods of accounting, analysis and audit.

The Scientific Novelty of results obtained by the competitor is in the verification of economic contents of basic means, in the substantiation of fund differentiation criteria on basic and reverse accounting their functional roles in the industrial process, development of new approaches in the valuation of basic means, development of forming methodics, accounting and using of amortization fund due to which a reserve of basic means production is created according to financial capacities of enterprises, in argumentation of theoretical and practical expediency of fixed capital parameters forming and its movement on accounting.

The hevel of Utilization and Recommendations for Users. The results of the research can be used in practice by financial departments of their type and form of property.

Application Area. Agricultural, trade enterprises, joint-stock companies, subjects of economic management of the Republic of Belarus, universities.



Подписано в печать 06.08.98 г. Формат 60 x 84/16. Бумага офсетная.
Гарнитура Antiqua. Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,38. Уч.-изд. л. 3,13.
Тираж 100 экз. Заказ № 2020.

ООО "Информпресс". Лицензия ЛВ № 38 от 30.09.97 г.

220050, г. Минск, ул. Революционная, 4.

Отпечатано в издательском комплексе ООО "Информпресс".

220050, г. Минск, ул. Революционная, 4.