

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

ЛЕОНОВА ЛІЛІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК: 657.421.1

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇХ
ВІДТВОРЕННЯ (НА МАТЕРІАЛАХ ВУГІЛЬНИХ ШАХТ ДОНБАСУ)**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків - 2004

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Донецького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Гавриленко Валентин Андрійович,
Донецький національний технічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Лінник Володимир Григорович,
Київський національний економічний університет, завідувач
кафедри обліку та аудиту в сільському господарстві;

кандидат економічних наук, професор
Чацкіс Юхим Давидович,
Донецький державний університет економіки і торгівлі імені
М. Туган-Барановського, завідувач кафедри бухгалтерського
обліку

Провідна установа: Східноукраїнський національний університет
імені Володимира Даля Міністерства освіти і науки України,
кафедра обліку і аналізу господарської діяльності

Захист дисертації відбудеться “27”лютого 2004 р. о 14.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.088.02 Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою:
61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою:
61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333.

Автореферат розісланий “25”січня 2004 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, доцент

А.П.Грінько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. У ринкових умовах господарювання бухгалтерський облік безпосередньо пов'язаний із процесом керування підприємством і є важливою складовою цього процесу. Однак недосконалі методична база обліку може стати причиною прийняття неправильних рішень, які ведуть до зниження ефективності роботи підприємств. Дані свідчать, що в умовах перехідної економіки суттєво погіршилися фінансове становище та фінансові результати на вугільних шахтах Донбасу. Однією з причин такої ситуації є формування підприємствами необґрунтованої облікової політики, в тому числі і в відношенні до основних засобів.

Особливістю вітчизняної практики явилось те, що бухгалтерський облік основних засобів був орієнтований на вимоги податкового законодавства і тому мав набагато протиріччя економічним поняттям амортизації, зносу, капіталізації. Результатом такого підходу стало різке падіння питомої ваги амортизації в собівартості вугілля, збільшення строків експлуатації основних засобів, ріст витрат на їх ремонти.

З введенням національних стандартів підприємства отримали нові можливості в формуванні облікової політики до основних засобів. Однак, поряд з цим, з'явилося не мало питань, які є недостатньо досліджені та мають дискусійний характер. Так, без порушення національного стандарту, шахти продовжують використати в бухгалтерському обліку податкові норми амортизації, які не відповідають сутності відтворювального процесу. Наслідком податкового нарахування амортизації та впливу деяких інших факторів на багатьох вугільних шахтах є значне відхилення вартості основних засобів, яка відображається в облікових документах від їх фактичної вартості.

Окремі питання теорії і практики бухгалтерського обліку та економічного аналізу основних засобів викладені в роботах Пархоменко В., Голова С., Бутинця Ф., Горицкой Н., Грінько А., Кужельного М., Сопко В., Гавриленко В., Ластовецького В., Задорожного З. та ін. Проте, існуючий вітчизняний досвід не містить рішень і не знищує недоліки, які проявляються в обліку безкоштовно отриманих основних засобів, обліку витрат на ремонти і амортизацію, обліку результатів переоцінки. Удосконалювання бухгалтерського обліку основних засобів вимагає аналізу альтернативних напрямків облікової політики, вироблення оптимальних рішень, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, для забезпечення комплексного підходу з використанням закономірностей відтворювального процесу. Наявність зазначених вище проблем обумовило вибір теми і визначило її актуальність.

Взаємозв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Обраний напрямок дослідження зв'язаний з науково-дослідними роботами, виконаними кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту ДонНТУ. Дослідна робота проводилася відповідно до державного плану, а саме за темами: “Теоретичне і методичне забезпечення переходу на міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку” (М-3-99), “Удосконалювання бухгалтерського обліку в умовах переходу на національні стандарти обліку” (21-2000-2001ББ).

Мета і задачі дослідження

Метою роботи є розробка теоретичних та практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів та економічне обґрунтування напрямків облікової політики на основі виявлення і використання закономірностей впливу відтворювального процесу на ефективність роботи підприємства.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі теоретичні і практичні задачі:

розкрити сутність основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з відтворювальним процесом;

виявити розходження в економічному, бухгалтерському і податковому підходах до змісту поняття “основні засоби” і нарахуванню амортизації;

уточнити поняття “облікова політика” стосовно основних засобів і обґрунтувати критерії оптимізації такої політики в умовах діючої системи оподаткування;

показати позитивні та негативні риси різних методів нарахування амортизації, надати рекомендації до їх застосування;

виробити основні методичні підходи в оцінці реальності і вірогідності балансової вартості основних засобів;

показати вплив визнання й оцінки основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства;

розробити механізм реалізації облікової політики на основі виявлення і використання закономірностей впливу відтворювального процесу на ефективність діяльності підприємства;

обґрунтувати параметри облікової оцінки термінів корисного використання основних засобів;

розкрити економічну сутність і удосконалити порядок обліку і віднесення витрат на капітальні ремонти, що продовжують терміни корисного використання основних засобів;

показати вплив політики капітальних ремонтів на ефективність використання основних засобів;

виробити рекомендації щодо:

удосконалення синтетичного й аналітичного обліку операцій з основними засобами;

поліпшення організації документального відображення витрат на капітальні ремонти основних засобів;

підвищення ефективності використання основних засобів;

здійснення планування та контролю капітальних інвестицій в основні засоби на підставі розробки системи бюджетів.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку основних засобів на вугільних шахтах Донбасу.

Предметом дослідження є теоретичні і методичні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів та їх відтворення.

Методи дослідження. Теоретичною основою проведених у роботі досліджень стали методологія та загальні наукові принципи проведення комплексних досліджень. У роботі використані методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку (при розкритті обмежень і критерію облікової політики), порівняльного аналізу (при виявленні переваг і недоліків різних методів амортизації, напрямків облікової політики), трендового аналізу (для виявлення закономірностей відтворювального процесу), графічний метод (для побудови моделей обліку витрат на ремонти), метод динамічного моделювання (для оцінки способів списання витрат на ремонти), індексний метод, метод ланцюгових підстановок, метод дисконтування. Обробка даних здійснювалася за допомогою персонального комп'ютера з використанням пакета EXCEL.

Інформаційною базою дисертаційної роботи стали теоретичні та методичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі і нормативні документи, що регулюють діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, дані фінансової і статистичної звітності вугільних шахт Донбасу.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в уточненні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з економічного обґрунтування облікової політики, удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів та їх відтворення на вугільних шахтах.

Вперше:

економічно обґрунтована доцільність застосування у вітчизняній практиці способу капіталізації витрат на ремонти, що продовжують термін служби основних засобів шляхом зменшення нарахованого зносу;

запропоновано систему наскрізного пооб'єктного кодування витрат на капітальні ремонти основних засобів;

виявлені принципи обліку та контролю накопичення і використання амортизаційних відрахувань для забезпечення відтворювального процесу.

Удосконалено:

підхід до формування облікової політики в відношенні основних засобів на базі вибору найбільш ефективних способів і параметрів відтворювального процесу, оптимізації строків використання основних засобів;

синтетичний облік безоплатно отриманих основних засобів

порядок списання сум, створених при дооцінці й індексації основних засобів;

механізм первинного й аналітичного обліку витрат на капітальні ремонти основних засобів.

Одержали подальший розвиток:

підхід до обліку і контролю накопичення та використання амортизаційних відрахувань на підприємстві;

уточнення та доповнення поняття капітальних інвестицій;

оцінка ефективності використання основних засобів на вугільних шахтах;

оцінка фізичного зносу та залишкової вартості основних засобів на базі визначення коефіцієнтів відновлення;

формування системи бюджетів капітальних інвестицій, що дозволяють прийняти рішення щодо повного чи часткового відновлювання шахтної техніки.

Пропозиції та рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку й аналізу, представлені в дисертаційній роботі, розроблені з урахуванням специфіки вітчизняної економіки, не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та дозволяють підвищити ефективність керування основними засобами.

Запропоновані рекомендації та результати використані при підготовці проекту “Програма реформування та розвитку (ринкової трансформації) паливно-енергетичного комплексу України”, яка розроблена за дорученням Президента України від 28.10.2002 р. № 1 – 1/1385 (довідка №05/05-269 від 09.02.03), а також випробувані та впроваджені в практичну діяльність товариства з обмеженою відповідальністю аудиторської фірми “Партнер – аудит” (довідка №110 від 21.02.03) та товариства з обмеженою відповідальністю аудиторської фірми “Ніка – аудит” (довідка № 97/3 від 5.03.03). Рекомендації з удосконалювання бухгалтерського обліку основних засобів, що вимагають змін у діючих нормативних документах, направлені в Методологічну Раду по бухгалтерському обліку при Міністерстві фінансів України (№ 01-161/26 від 16.05.03). Окремі розробки також використовуються в учбовому процесі Донецького національного технічного університету при викладанні дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Управлінський облік”, “Економічний аналіз господарської діяльності” для спеціальності “Облік та аудит”.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, положення, висновки, рекомендації та пропозиції отримані автором самостійно на підставі проведених досліджень з фінансово-господарської діяльності вугільних шахт та інших промислових підприємств Донецької області. Аналітичну частину роботи виконано на підставі облікової інформації досліджуваних підприємств, а також результатів проведених дисертантом спостережень, опитувань керівників та фахівців.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідалися на науково-практичних конференціях: на регіональній науково-практичній конференції “Стратегія керування соціально-економічним розвитком регіону на період до 2010 року” м. Донецьк, 1999; на першій міжнародній науково-практичній конференції “Інноваційні технології в сучасному утворенні: стан і перспективи”, м. Донецьк, 2002; на обласній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми економіки, фінансів, керування і права періоду трансформації”, м. Донецьк, 2002.

Публікації. За матеріалами дисертації опубліковано 8 наукових статей. Основні результати дисертаційного дослідження викладені в 6 статтях, опублікованих у провідних наукових фахових виданнях, перелік яких затверджений ВАК, загальним обсягом 2,5 друк. арк., з яких особисто дисертанту належить 2,4 друк. арк. та в 2 статтях, опублікованих в інших виданнях.

Обсяг і структура дисертації. Дисертаційна робота складається з вступу, трьох розділів і висновку, викладених на 162 сторінках машинописного тексту. Робота містить 52 таблиці, 41 рисунок, 7 додатків і список використаних джерел з 150 найменувань на 11 сторінок. Загальний обсяг дисертації 173 сторінки машинописного тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано важливість і актуальність теми дослідження, визначено мету та завдання, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі **“Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів”** досліджуються основні засоби як економічна категорія та об’єкт бухгалтерського обліку. На цій підставі уточнюються поняття капітальних інвестицій, амортизації, облікової політики, обґрунтовуються окремі методичні положення з ведення бухгалтерського обліку.

Основні засоби є одним із трудомістких об’єктів бухгалтерського обліку, що обумовлено, насамперед, складністю їхньої структури та різноманіттям облікових задач. У бухгалтерському обліку основних засобів виникають питання, пов’язані з їхнім визнанням, оцінкою, порядком нарахування амортизації, які є дуже важливими.

При вивченні змісту понять “основні засоби” і “амортизація” відзначена різна їхня інтерпретація з позиції економічної теорії, положень бухгалтерського обліку і податкового законодавства. Характерна риса розглянутих економічних визначень, викладених у працях вітчизняних і зарубіжних учених, полягає в тому, що вони вказують на необхідність обліку фізичного і морального зносу основних засобів. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку виділяють три ознаки, яким повинні задовольняти основні засоби: ціль придбання, тривалість терміну використання і наявність матеріальної (фізичної) форми. При цьому в бухгалтерському визначенні амортизація розглядається як обліковий механізм пропорційного розподілу вартості основних засобів на період терміну його служби. Таке визначення не розкриває сутність амортизації як економічної категорії, що відображає ступінь зносу техніки, а характеризує її як спосіб розподілу вартості.

Ще більший відступ від економічної сутності амортизації містить податковий підхід, що зводиться до встановлення державою єдиних норм амортизації з метою регулювання величини, що зменшує оподатковуваний прибуток. І, проте, з 1997 року по 2000 рік в Україні вимоги податкового законодавства поширювалися і на ведення бухгалтерського обліку основних засобів. На думку автора, це було методологічною помилкою і спричинило негативні наслідки, що виявляються в даний час при веденні бухгалтерського обліку основних засобів, регульованого Положенням бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 “Основні засоби”.

Регресивний метод нарахування амортизації в податковому обліку за заниженими нормами приводить до її відстрочки на термін більш 40 - 45 років. Такий підхід не дає можливості своєчасного накопичення амортизації для заміни зношеної техніки на таку ж нову і спотворює величину балансової вартості основних засобів. Через недоліки в нарахуванні амортизації, підприємства змушені прибігати до численних поточних і капітальних ремонтів основних засобів, що призводить до різкого збільшення витрат на їхнє здійснення.

Якщо розглядати сам порядок віднесення витрат на ремонти за вимогами податкового законодавства, то слід зазначити, що він суперечить основним теоретичним положенням відтворювального процесу. Основне протиріччя складається у включенні в балансову вартість основних засобів витрат на поточні ремонти, які ніяк не можуть бути віднесені до відтворювального процесу, тому що

вони є безупинними і тільки сприяють підтримці основного засобу в робочому стані. При цьому не відбувається накопичення грошей від обігу товару, а виручені від його реалізації гроші, в обсязі витрат на ремонт, знову вкладаються в ремонтні роботи ще в більшому розмірі. І так продовжується до кінця існування машини. Отже, такі витрати цілком повинні відноситися до собівартості, а не капіталізуватися.

Автор вважає також помилковим одноразове списання в обліку витрат на капітальні ремонти основних засобів, оскільки капітально відремонтована техніка може експлуатуватися протягом тривалого періоду і, таким чином, повинна переносити свою вартість на готову продукцію у вигляді амортизації.

Вивчення літературних джерел і нормативних документів показало, що до 1991 року практика обліку забезпечувала можливість повної та своєчасної заміни основних засобів. На підприємствах формувалася амортизаційний фонд, кошти якого направлялися в банк на особливий рахунок і використовувалися тільки за цільовим призначенням. У теперішній час підприємства не контролюють кошти амортизаційного фонду і часто використовують їх не за призначенням. Це також викликає проблему недостатності власних коштів для здійснення ефективного відтворювального процесу.

Справа в тому, що процес відтворення основних засобів проходить ряд етапів послідовних перетворень об'єкта, у результаті яких на заключній стадії він одержує ту ж саму форму, що мав на початку всього процесу. Причому, кожний з етапів процесу відтворення характеризується визначеними показниками, що мають оптимальні параметри, від правильного вибору яких, у загальному їхньому взаємозв'язку, залежить фінансовий результат діяльності підприємства. Навіть незначні помилки у виборі тих чи інших параметрів, тільки в одній з ланок загального процесу відтворення, можуть стати причиною диспропорцій в інших ланках, знижуючи показники ефективності діяльності підприємства.

Вказані вище проблеми вимагають удосконалення багатьох аспектів бухгалтерського обліку основних засобів. У роботі була поставлена задача з розробки напрямків облікової політики, які не суперечать теорії відтворення й забезпечують ефективність використання основних засобів. Формування облікової політики є важливим етапом бухгалтерської роботи, що має управлінський аспект. Саме поняття "облікова політика" стосовно основних засобів потребує уточнення, оскільки П(С)БО містять лише загальне трактування, що визначає її як сукупність норм, способів, методів, обраних підприємством при веденні бухгалтерського обліку.

При уточненні облікової політики стосовно основних засобів були виявлені обмеження, що впливають на її формування, а також критерій оптимальності. Одним з обмежень в обліковій політиці є державне податкове регулювання, що існує в кожній країні, однак на ведення бухгалтерського обліку воно впливає по-різному.

Як показує зарубіжний досвід, податкові обмеження в нормативи бухгалтерського обліку вносяться в тих країнах, де обліковий прибуток є базою і з позиції податкового законодавства. У вітчизняній практиці, подібно американській, з 2000-го року склався інший підхід, відповідно до якого, подвійні вимоги до обліку основних засобів ускладнюють формування облікової політики. Це виражається в тому, що фактично в бухгалтерському обліку амортизація повинна нараховуватися по більш високим нормам, в відповідності до термінів служби об'єктів, чим за вимогами

податкового законодавства. Тому, якщо оподатковуваний прибуток стає більше облікової його величини, то фактично підприємства переплачують частину своєї амортизації у вигляді податку на прибуток до бюджету держави. Неоднаковий підхід до нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку приводить до виникнення різниці, що по своєму змісту носить тимчасовий характер, однак, відстрочка має місце десятки років.

Облікова політика підприємств прямо залежить від нормативного забезпечення бухгалтерського обліку. П(С)БО 7 “Основні засоби” є нормативним документом з обліку основних засобів, що містить вимоги до визнання, оцінки, класифікації основних засобів. Як показали дослідження, помилковість формування облікової політики українськими підприємствами полягає в тому, що вони прагнуть максимально наблизити бухгалтерський облік до вимог податкового законодавства.

Крім того, оскільки в бухгалтерському обліку П(С)БО регулюють складання фінансової звітності і вибір облікової політики, підприємства повинні сформувати систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на основі оптимальних рішень, прийнятих за допомогою різних методів. Управлінський облік може включати систему побудови фінансових бюджетів (бюджетний баланс, бюджетний звіт про рух коштів, бюджет капітальних інвестицій), що забезпечать аналіз, планування і контроль основних засобів. Від того, як буде побудована система управлінського обліку на підприємстві, багато в чому буде залежати і прийняття рішень при формуванні облікової політики до основних засобів.

Ринковий механізм регулювання діяльності підприємства також вносить визначеного роду обмеження у формування облікової політики до основних засобів. Вони обумовлені коливаннями попиту на продукцію, що випускається підприємством, наявністю інфляції в країні, кількістю інвесторів у країні та інших факторах, які повинні бути при цьому враховані.

Критерієм облікової політики до основних засобів, на наш погляд, повинне бути одержання найбільшої економічної вигоди, що виражається в мінімізації собівартості продукції чи максимізації рівня рентабельності виробництва на базі вибору найбільш оптимальних параметрів відтворювального процесу.

З затвердженням П(С)БО 7 вперше в Україні амортизаційна політика стала частиною облікової політики підприємства. Порядок нарахування амортизації на підприємстві обумовлює її взаємозв'язок з інвестиційною діяльністю, що проявляється в акумулюванні амортизаційних відрахувань і їхньому цільовому використанні.

У діючих нормативних документах з бухгалтерського обліку форми капітальних вкладень відображають лише повний спосіб відтворення основних засобів. Однак, крім цього, на думку автора, існує ще одна форма інвестицій, пов'язана з капітальними ремонтами основних засобів. Після закінчення нормативного терміну основних засобів вітчизняні підприємства, такі як вугільні шахти, найчастіше, не здобувають нові об'єкти, а здійснюють ремонти старих з метою продовження їхньої експлуатаційної здатності. Збільшення терміну служби може здійснюватися на кілька років, тому витрати на капітальні ремонти цілком можна вважати капітальними інвестиціями.

У цьому зв'язку виникла необхідність уточнення самого поняття “капітальні інвестиції” шляхом додаткового віднесення до їхнього числа, поряд із вкладеннями в придбання, створення й удосконалення, витрат на капітальні ремонти, що забезпечують продовження експлуатаційної здатності основних засобів.

Для формування облікової політики, що сприяє забезпеченню відтворювального процесу й найбільш ефективному використанню основних засобів, сьогодні необхідні зміни в амортизаційній політиці підприємств. Амортизація – це витрати, розмір яких обумовлюється встановленим строком служби та методом нарахування амортизації. В цілому амортизація стосовно кожного об'єкту повинна нараховуватися тільки на суми капітальних вкладень, відображаючи реальні витрати підприємств. У випадках, коли підприємство отримує об'єкти безкоштовно, або робить дооцінку основних засобів з нульовою вартістю в обліку слід відображати тільки знос без його віднесення на витрати. Такий підхід, на нашу думку, має економічне обґрунтування і може внести значні зміни в методологію бухгалтерського обліку.

В другому розділі **“Аналіз діючої практики бухгалтерського обліку основних засобів”** проаналізовані базові та альтернативні підходи в оцінці балансової вартості основних засобів, порядок віднесення в обліку витрат на ремонти, методи нарахування амортизації, а також вплив облікової політики підприємств на ефективність використання основних засобів.

Оцінка основних засобів регулюється стандартами бухгалтерського обліку. Відзначено, що українські стандарти обліку мають деякі відмінності від міжнародних стандартів обліку в частині капіталізації відсотків за кредити, витрат на ремонти та ін. Дуже важливим для підприємства є правильність оцінки первісної вартості основних засобів внесених власниками в статутний капітал, тому що від цього прямо залежить реальність величини власного капіталу.

Як показали проведені дослідження, особливістю вітчизняної практики обліку основних засобів з'явилося проведення до 1997 року державних індексацій, які призвели до багаторазового, необґрунтованого збільшення, як вартості необоротних активів, так і величини власного капіталу. Це обумовлено тим, що установлені державою коефіцієнти індексації не відповідали точному численню рівнів інфляції. У результаті на багатьох вугільних шахтах інший додатковий капітал, відображений на рахунку 423 “Дооцінка основних засобів”, що утворився як результат минулих індексацій при трансформації обліку в 2000м році, досягає кілька мільйонів гривень і спотворює оцінку реального фінансового стану.

Ще однією причиною недостовірного відображення вартості основних засобів у балансах є застосування занижених норм амортизації. Дослідження показали, що в середньому за обліковими даними на вугільних шахтах Донбасу накопичений знос складає 30 – 60% первісної вартості основних засобів. Однак, такий рівень зносу істотно відрізняється від його фактичної величини, яка на 25 – 30% вище. При цьому складається така ситуація, при якій коригування вартості основних засобів на суми зайвої індексації і не нарахованого зносу приведе до того, що власний капітал на багатьох вугільних шахтах прийме значення зі знаком мінус. Це означає, що підприємства функціонують без власного капіталу і не дають ніяких гарантій для

погашення зобов'язань. Існуючі проблеми в оцінці основних засобів вимагають детального аналізу й прийняття конкретних рішень з реформації структури балансу.

На практиці можливі ситуації неврахованого знецінення основних засобів. Це порушує міжнародні принципи обліку, згідно яких оцінка основних засобів повинна здійснюватися з урахуванням аналізу їхнього знецінення. У цьому зв'язку, в роботі уточнені поняття “зменшення корисності об'єкта” і “сума очікуваного відшкодування”, а також зазначено на необхідність введення у вітчизняну практику стандарту обліку, що відповідає міжнародному стандарту 36 “Знецінення активів”.

При аналізі методології обліку необоротних активів виявлені істотні недоліки відносно безоплатно одержуваних основних засобів. Доведено, що існуюча практика обліку безоплатно отриманих основних засобів містить протиріччя визначенню доходу, даному в П(С)БО 1. Так, відповідно до стандарту, доходи - це збільшення економічних вигод у виді надходження активів чи зменшення зобов'язань, що викликають збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників). Діюча ж кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних необоротних активів порушує дане визначення, оскільки передбачає утворення доходу не через збільшення активів чи зменшення зобов'язань, а шляхом зменшення капіталу, чого бути не повинно. На думку автора, безоплатно одержувані необоротні активи не можуть визнаватися валовим доходом і за вимогами податкового законодавства, оскільки ця операція не має грошового наповнення, а подібна політика веде до необґрунтованого вилучення коштів у підприємств.

На основі вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду зроблений порівняльний аналіз запропонованих П(С)БО 7 “Основні засоби” методів нарахування амортизації, розглянутий вплив вибору прямолінійного, регресивних і виробничого методів на величини балансової вартості основних засобів і витрат підприємств. Відмічено, що використання методів прискореного нарахування амортизації надає можливість скорішого накопичення коштів для відновлення техніки. Однак, в умовах паралельного існування податкових норм амортизації, прискорені методи призведуть до значної різниці, що викликає відстрочені податкові активи.

Дослідження показали, що за підсумками фінансової звітності за 2002 рік на багатьох шахтах утворилися відстрочені податкові зобов'язання внаслідок того, що в бухгалтерському обліку податкові норми амортизації застосовувалися щомісячно на відміну від поквартального нарахування амортизації згідно податковому законодавству. Разом з тим, на більшості шахт виробничого об'єднання “Донетськвугілля”, було допущено помилку у відображенні сум відстрочених податкових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку, визначених на основі методу, запропонованого П(С)БО 17 “Податок на прибуток”. Помилка полягає в тому, що виникнення відстрочених податкових зобов'язань було відображено проводкою: дебет рахунку 98 “Витрати по податку на прибуток” кредит рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, як результат їхнього виникнення в звітному періоді, хоча їхнє акумулювання з'явилося результатом і минулих років. Це привело до перекручування чистого прибутку (збитку), отриманого в звітному періоді. Для виправлення цієї помилки автором запропонована кореспонденція рахунків: дебет 44

“Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” кредит 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”.

У роботі доведено, що фінансовий результат підприємства багато в чому залежить від стану і використання основних засобів, а також прийнятої облікової політики. Дослідження показують, що середня тривалість роботи техніки на вугільних шахтах Донбасу в 1990 році складала 6 – 7 років, а в 2002 році - 16 – 17 років, тобто в 4 – 5 разів перевищує нормативні строки. Це призвело до збільшення питомих витрат на ремонтні роботи у 2003 році більше ніж на 50 % у порівнянні з 1990 роком, а також до істотного росту собівартості видобутку вугілля. Головною причиною цього явилась відсутність коштів амортизації на відновлення основних засобів. Так, на шахтах Донбасу амортизація в складі елементів операційних витрат склала в 2001 році в середньому 4,5%, у той час як у 1990 році вона дорівнювала 28 – 30 %. Тобто, відбулося зниження частки амортизації в собівартості видобутку вугілля більш ніж у п'ять разів. Таким чином, вугільні підприємства сьогодні цілком позбавлені коштів як на придбання нової техніки, так і на проведення ремонтів. За даними шахт, коефіцієнт відновлення техніки в 2002 році склав лише 0,02, у той час як у 1990 році він досягав 0,14, тобто зменшився в 7 разів.

Як свідчить коефіцієнт структури техніки, сьогодні шахтне обладнання має набагато капітальних ремонтів. Питома вага працюючої техніки в загальній її чисельності на підприємствах знизилась до 0,4 – 0,45. На шахтах спостерігається розширення ремонтної служби і, як наслідок, ріст собівартості видобутку вугілля. Усе це вказує на те, що такі особливості повинні прийматися до уваги при формуванні облікової політики відносно основних засобів.

Аналіз собівартості вугілля за місяцями виявив також її значні коливання внаслідок включення витрат на капітальні ремонти техніки одноразовою сумою, що вказало на існування серйозних недоліків у підході, затвердженому П(С)БО 7. Діючий підхід призводить, по-перше, до порушення принципу відповідності витрат, згідно якому витрати повинні відбиватися в тім періоді, у якому вони призвели до виникнення доходів. Справа в тім, що витрати на капітальний ремонт продовжують строк служби та забезпечують одержання економічної вигоди від використання об'єкта протягом довгострокового періоду і значить повинні амортизуватися, а не включатися у витрати одноразовою сумою. По-друге, до зниження залишкової вартості основних засобів, тому що наступні витрати капітального характеру включаються у собівартість продукції, не відбиваючись на вартості об'єктів. При цьому часто виходить, що підприємство використовує капітально відремонтований об'єкт із нульовою вартістю і змушено проводити дооцінку. По-третє, до того, що на багатьох підприємствах відсутній пооб'єктний облік витрат на капітальні ремонти основних засобів. Це порушує та часто унеможлиблює достовірне визначення вартості ремонтів і перегляд термінів служби об'єктів.

Використаний у роботі метод динамічного моделювання відтворювального процесу парку машин дозволив доказати необхідність амортизації витрат, пов'язаних з капітальними ремонтами основних засобів. Амортизація витрат на капітальні ремонти, насамперед, необхідна для елімінування коливань собівартості.

Рівень витрат на ремонти й амортизацію прямо залежить від встановлених строків служби основних засобів. Відповідно до міжнародних і національних

стандартів бухгалтерського обліку підприємство самостійно встановлює строк використання об'єктів основних засобів і визначає метод нарахування амортизації. Встановлення терміну на практиці носить імовірний характер і залежить від стану основних засобів, особливостей їхньої експлуатації, політики підприємства в області проведення ремонтів. У відношенні машин, устаткування, транспортних засобів, строк може включати один чи кілька міжремонтних періодів. В роботі доказано, що відремонтована техніка менш продуктивна і вимагає великих витрат на її поточне обслуговування. Тому, при встановленні первісного терміну використання необхідно орієнтуватися на один міжремонтний період, тобто до першого відмовлення в роботі, а далі вже переглядати його в залежності від можливостей підприємства. Саме такий підхід повинний лягати в основу формування облікової політики стосовно основних засобів.

У третьому розділі “Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів” розроблені рекомендації до вироблення облікової політики підприємств з використанням закономірностей відтворювального процесу, наведено економічне обґрунтування нових підходів в бухгалтерському обліку основних засобів.

При виробленні облікової політики повинен визначатися строк служби техніки з розрахунку економічної вигоди від її використання. Економічна вигода на вугільних шахтах може виражатися у формі зниження витрат на видобуток вугілля.

У роботі на прикладі вугільних шахт Донбасу доказана неефективність застосування часткового способу відтворення на основі виявлення динаміки витрат на ремонти й амортизацію шахтної техніки в складі собівартості вугілля і визначення їх закономірностей. Так, на рис. 1 за допомогою трендового аналізу відображена закономірність зміни витрат на амортизацію та ремонти в залежності від періоду заміни і коефіцієнту відновлення техніки .

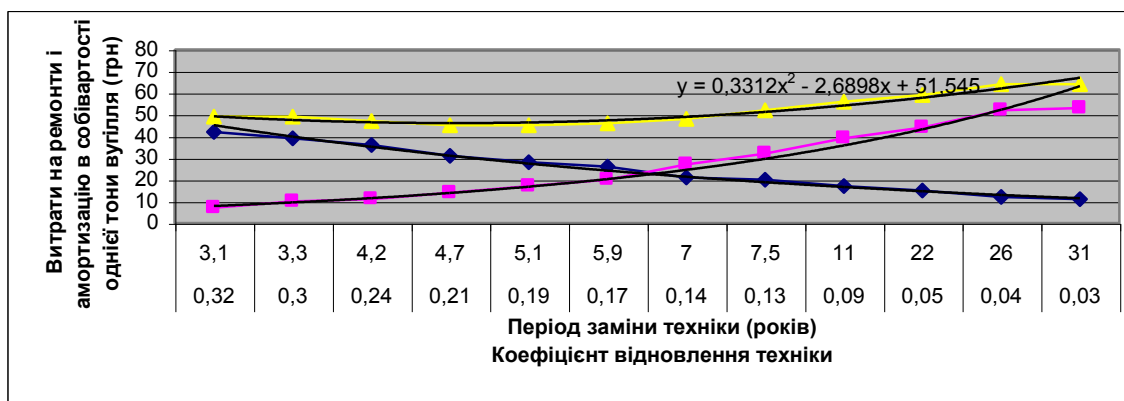


Рис. 1 Закономірність зміни витрат на ремонти й амортизацію основних засобів в собівартості однієї тонни вугілля зі зміною періоду заміни і коефіцієнту відновлення шахтної техніки

Показана закономірність поведінку загальних витрат, указує на їхнє зниження зі зменшенням періоду заміни техніки. Так, витрати в сукупності мають мінімальне значення при коефіцієнті відновлення 0,14 – 0,17 що відповідає періоду відновлення основних засобів 5,9 – 7 років. За результатами аналізу, значна мінімізація витрат досягається шляхом повного виключення капітальних ремонтів техніки. Так, по

вуглевидобувній техніці оптимальний період, тобто до першого капітального ремонту, може складати і 2,5 роки. При такому терміні служби річна норма амортизації повинна бути не менш 40 % від первісної (амортизуємої) вартості.

Поступовий перехід підприємств на повний спосіб відтворення техніки через скорочення строків їх служби вимагає значного збільшення норм амортизації. Однак, ці норми не повинні перевищувати оптимальні параметри щоб забезпечити мінімум витрат на випуск продукції.

У п. 51 міжнародного стандарту 16 “Основні засоби” відзначається, що політика компанії в області ремонту й обслуговування може вести до збільшення строку корисної служби активу та збільшенню його ліквідаційної вартості. Однак прийняття такої політики не виключає необхідність амортизації. З таким змістом цілком можна погодитися й у вітчизняній практиці. На цій основі в роботі запропонована капіталізація витрат на ремонти шляхом зменшення нарахованого зносу з наступною їхньою амортизацією. Графічно цей процес відображений на рис. 2.

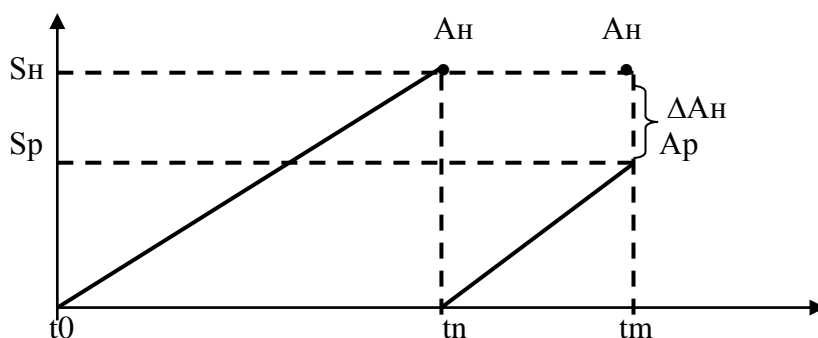


Рис. 2 Графічне зображення накопичення амортизації при капіталізації витрат на ремонти шляхом зменшення нарахованого зносу об'єкта

Придбання основного засобу супроводжується формуванням первісної вартості (S_n). В бухгалтерському обліку визначається строк корисного використання об'єкта (t_n) і обирається метод нарахування амортизації (у даному випадку лінійний). Протягом установленого строку служби нараховується амортизація до досягнення нульової ліквідаційної вартості.

Якщо по закінченні спочатку встановленого строку використання устаткування проводиться капітальний ремонт, то джерелом фінансування повинна бути накопичена за період t_n амортизація. У даному випадку, первісна вартість на рахунку 10 “Основні засоби” не змінюється, а балансова вартість прийме нове значення S_p по величині проведеного капітального ремонту. При цьому підприємство встановлює для об'єкта новий строк служби (t_m), протягом якого повинна бути накопичена амортизація, рівна вартості капітального ремонту.

Крапки A_n і A_p наочно демонструють накопичену амортизацію наприкінці першого та другого міжремонтних періодів, що знаходиться на різних рівнях. Але при цьому передбачається рівність: $S_n = A_n = A_p + \Delta A_n$, що теоретично дає можливість повного відтворення техніки після першого, а також після другого міжремонтних періодів. Використання капітального ремонту, як часткового способу

відтворення основних засобів, у свою чергу, дає можливість економії коштів накопиченої амортизації (ДАН). Зекономлені кошти можуть тимчасово використовуватися не по призначенню (на сплату податків, поповнення оборотних коштів). Однак, до кінця строку t_m підприємству знову необхідно буде приймати рішення про заміну об'єкта і тому накопиченої амортизації повинно бути досить для придбання такого ж нового об'єкта замість старого.

На основі вищевикладеного необхідно внести доповнення в Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: “Витрати, що здійснюються для відновлення втрачених об'єктом економічних вигод, збільшують його балансову вартість шляхом зменшення нарахованого зносу за умови, що вона не буде перевищувати суму очікуваного відшкодування”. Таке доповнення не суперечить Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”.

У бухгалтерському обліку рахунок 15 “Капітальні інвестиції” може бути доповнений спеціальним субрахунком 156 “Капітальний ремонт основних засобів”.

Капіталізацію витрат на ремонти пропонується відображати в бухгалтерському обліку проводками:

- дебет рахунку 156 кредит рахунків: 20, 66, 65, 23 і ін.;
- дебет рахунку 131 кредит рахунку 156.

У роботі зазначено на необхідність удосконалювання первинного й аналітичного обліку основних засобів на вугільних шахтах, запропонований механізм наскрізного пооб'єктного кодування витрат на ремонти.

Для формування облікової політики, що сприяє забезпеченню відтворювального процесу й ефективному використанню основних засобів, необхідні зміни в амортизаційній політиці підприємств. У зв'язку з вище викладеним пропонується: усунути в П(С)БО 7 “Основні засоби” абзац наступного змісту “Підприємство може застосовувати в бухгалтерському обліку норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством”.

У результаті досліджень запропоноване внесення змін у бухгалтерський облік безоплатно одержуваних активів, що вимагає корегування діючих нормативних документів. Дані пропозиції засновані на тому, що кореспонденція рахунків: дебет рахунку 42 “Додатковий капітал” кредит рахунку 74 “Інший дохід” в Інструкції про застосування Плану рахунків суперечить визначенню доходу, наданому в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Ці протиріччя впливають з виявлених у табл. 1 залежностей між елементами основного балансового рівняння.

Таблиця 1 - Залежності зміни елементів основного балансового рівняння

АКТИВИ	=	КАПІТАЛ	+	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	+	ДОХОДИ	-	ВИТРАТИ
збільшення	=	-	+	-	+	збільшення	-	-
-	=	-	+	зменшення	+	збільшення	-	-
зменшення	=	-		-		-	-	збільшення
-	=	-	+	збільшення	+		-	збільшення
-	=	збільшення	+	-	+	ПРИБУТОК		
-	=	зменшення	+	-	-	ЗБИТОК		

Як видно з таблиці, наведені залежності не відбивають прямого взаємозв'язку доходу з капіталом, і виходить, що кореспонденція рахунків доходів з рахунками капіталу не можлива.

У зв'язку з вище сказаним виноситься рекомендація: усунути кореспонденцію рахунків: дебет рахунку 42 “Додатковий капітал” кредит рахунку 74 “Інший дохід” в Інструкції про застосування Плану рахунків, тому що вона суперечить визначенню доходу, даному в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Пропонується впровадження у вітчизняній практиці підходу до обліку безоплатно отриманих основних засобів з позиції визнання їх власним капіталом. У синтетичному обліку для відображення запропонованого підходу можлива наступна кореспонденція рахунків:

- дебет рахунку 10 “Основні засоби” кредит рахунку 424 “Безоплатно отримані активи” (при одержанні об'єкта);
- дебет рахунку 424 “Безоплатно отримані активи” кредит рахунку 131 “Знос основних засобів” (при нарахуванні зносу);
- дебет рахунку 131 “Знос основних засобів” кредит рахунку 10 “Основні засоби” (при списанні цілком зношеного об'єкта).

При експлуатації основних засобів, одержаних безоплатно необхідно здійснювати нарахування зносу, одночасно зі зменшенням величини капіталу, а не нарахуванням амортизаційних відрахувань, що відносяться на витрати. Це пояснюється тим, що підприємство не мало власних капітальних інвестицій у безоплатно отриманий об'єкт і значить не повинне збільшувати витрати, зв'язані з нарахуванням амортизації.

В теперішній час безоплатно отримані основні засоби визнаються оподатковуваним доходом як з боку стандартів бухгалтерського обліку, так з боку і податкового законодавства. Однак, якщо в бухгалтерському обліку дохід нараховується разом з нарахуванням амортизації поступово, то в податковому обліку амортизація по таких активах не нараховується, а податок на прибуток визнається відразу при одержанні об'єкта. На думку автора, в бухгалтерському обліку, а також в податковому законодавстві міститься методологічна помилка, тому що безоплатне одержання основного засобу по своїй суті подібно ситуації внесення власниками внесків у статутний капітал, при якому не повинно мати місце оподаткування.

Оподаткування безоплатно одержуваних активів доцільно лише при подальшому їхньому продажі третій стороні. Якщо така ситуація буде мати місце, в обліку повинні бути зроблені наступні записи:

- дебет рахунку 131 “Знос основних засобів” кредит рахунку 10 “Основні засоби” (при списанні нарахованого раніше зносу);

- дебет рахунку 424 “Безоплатно отримані активи” кредит рахунку 10 “Основні засоби” (при відображенні залишкової вартості об'єкта);
- дебет рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” кредит рахунку 742 “Доход реалізації необоротних активів” (при відображенні продажної вартості об'єкта).

Наявність тимчасової і постійної різниці в обліку податку на прибуток від операцій з безоплатно одержуваними активами викликає додаткові труднощі у формуванні облікової політики. Облік повинний бути єдиним також, як і порядок визначення оподатковуваного прибутку. Податкове законодавство може вносити визначеного роду обмеження, однак ці обмеження не повинні позбавляти облік економічного змісту.

Згідно правилам обліку, у випадках, коли підприємство експлуатує об'єкт з нульовою вартістю, воно повинне зробити його дооцінку. Недолік цього підходу полягає в тому, що створюється нова вартість об'єкту на рахунку 10 “Основні засоби”, хоча нового засобу підприємство не придбало. В цій ситуації виявляється скоріше процес відновлення вартості, що краще відобразити в обліку через зменшення накопиченого зносу з одночасним збільшенням іншого додаткового капіталу.

Зазначені в роботі помилки стосовно теорії та практики бухгалтерського обліку основних засобів спричиняють перекручуванню оцінки фінансового стану і фінансових результатів діяльності підприємств. Використання ж нових підходів потребує внесення змін в нормативні документи обліку та корегування відповідних показників в фінансовій звітності підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі розроблені рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів та економічно обґрунтовані напрямки облікової політики з використанням закономірностей впливу відтворювального процесу на ефективність роботи підприємств.

На основі проведеного дисертаційного дослідження як теоретичних засад обліку основних засобів, так і практичного аспекту даного питання зроблені наступні висновки та надані пропозиції:

1. У дисертаційній роботі розкрита сутність основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з відтворювальним процесом. В результаті аналізу бухгалтерського і податкового підходів до поняття “основні засоби” і нарахуванню амортизації виявлені відхилення від економічного змісту цих категорій, які вступають в протиріччя поняттю процесу відтворення. У зв'язку з цим уточнено поняття амортизації.

2. Розглянуто та уточнено поняття “облікова політика” до основних засобів і знайдено протиріччя стосовно виробки облікової політики під впливом оподаткування. Показано позитивні та негативні сторони вибору в обліку різних методів нарахування амортизації, надано рекомендації з їх застосуванню.

3. Розглянутий порядок віднесення витрат на ремонти в системі оподаткування та в бухгалтерському обліку показав, що він суперечить основним теоретичним положенням відтворювального процесу. На цій підставі виникла необхідність

уточнення поняття “капітальні інвестиції” шляхом додаткового віднесення до їхнього числа, поряд із вкладеннями в придбання, створення й удосконалення, витрат на капітальні ремонти, що забезпечують продовження експлуатаційної здатності основних засобів.

4. Критерієм облікової політики до основних засобів, на погляд автора, повинне бути одержання найбільшої економічної вигоди, що виражається в мінімізації собівартості продукції чи максимізації рівня рентабельності виробництва на базі вибору найбільш оптимальних параметрів відтворювального процесу.

5. В роботі вироблено основні підходи до оцінки реальності і вірогідності балансової вартості основних засобів, показано вплив визнання й оцінки основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

6. Виявлені істотні недоліки в обліку безоплатно одержуваних основних засобів. Доведено, що існуюча практика обліку безоплатно отриманих основних засобів містить протиріччя визначенню доходу, дане в П(С)БО1. У зв'язку з цим запропоновано підхід до синтетичного обліку безоплатно одержуваних основних засобів, який найбільше відображає економічну сутність операції.

7. Аналіз собівартості вугілля за місяцями виявив виникнення значних коливань внаслідок нерівномірного включення витрат на капітальні ремонти техніки. У зв'язку з цим проведені дослідження альтернативних напрямків в обліку витрат на капітальні ремонти основних засобів, що вказали на існування серйозних недоліків у підході, затвердженому П(С)БО 7.

8. Запропоновано включення витрат на капітальні ремонти в собівартість за допомогою амортизації, що буде сприяти дотриманню в обліку принципу відповідності витрат доходам, які одержує підприємство в період функціонування відремонтованих основних засобів. Амортизація витрат на капітальні ремонти необхідна для елімінування коливань собівартості.

9. Відремонтована техніка менш продуктивна і вимагає великих витрат на її поточне обслуговування, тому при встановленні терміну корисного використання запропоновано орієнтуватися на один міжремонтний період, тобто до першого відмовлення в роботі, а далі вже переглядати термін експлуатації в залежності від можливостей підприємства. Такий підхід повинний лягати в основу формування облікової політики стосовно основних засобів.

10. Дослідження показали, що значна мінімізація витрат досягається при відсутності капітального ремонту техніки. Так, по вуглевидобувній техніці оптимальний період, тобто до першого капітального ремонту, може складати і 2,5 роки. При такому терміні служби річна норма амортизації повинна бути не менш 40% від первісної вартості. На цій основі запропоновано перехід до повного способу відтворення техніки.

12. Доведено необхідність внесення доповнення в Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: “Витрати, що здійснюються для відновлення втрачених об'єктом економічних вигод, збільшують його балансову вартість шляхом зменшення нарахованого зносу за умови, що вона не буде перевищувати суму очікуваного відшкодування”.

11. У роботі обґрунтоване застосування при виробленні облікової політики методів оцінки ризику, зв'язаного з акумулюванням і використанням коштів

амортизаційного фонду. При здійсненні капітальних інвестицій рекомендується складання бюджету доходів і витрат. Як критерій для прийняття рішення про доцільність інвестицій рекомендується використовувати вартість експлуатації з застосуванням дисконтування.

12. Запропоновано усунути в П(С)БО 7 “Основні засоби” абзац наступного змісту “Підприємство може застосовувати в бухгалтерському обліку норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством”.

13. При експлуатації основних засобів, одержаних безоплатно повинне вироблятися нарахування зносу, одночасно зі зменшенням величини капіталу, а не нарахуванням амортизаційних відрахувань, що відносяться на витрати. Це пояснюється тим, що підприємство не здійснювало власних капітальних інвестицій у безоплатно отриманий об'єкт і значить не повинне збільшувати витрати, зв'язані з нарахуванням амортизації.

14. Рекомендовано внести зміни в синтетичний облік дооцінки основних засобів. Запропонований підхід, також базується на думці, що підприємство не здійснювало власних капітальних інвестицій на суму дооцінки і значить не повинне збільшувати витрати, пов'язані з нарахуванням амортизації.

15. Зазначені помилки в методології бухгалтерського обліку основних засобів сприяють перекручуванню оцінки фінансового стану і фінансових результатів діяльності підприємств. Тому підприємствам запропоновано корегування відповідних статей балансу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових спеціальних виданнях

1. Гавриленко В.А., Леонова Л.А. Амортизационная политика государства и ее влияние на эффективность производства. // Материалы региональной научно-практической конференции “Стратегия управления социально-экономическим развитием региона на период до 2010 года”. Том 2. – Донецк: Дон ГТУ Минобразования Украины, ИЭПИ НАН Украины, Юго-Восток, 1999. С. 93 – 102. (здобувачеві належить збирання, обробка науково-дослідних даних та отримані результати).

2. Леонова Л. А. Анализ начисления амортизации основных средств при переходе на международные стандарты бухгалтерского учета. // Труды Донецкого государственного технического университета. Серия: экономическая. Выпуск 19. – Донецк, ДонГТУ, 2000. – С. 144 – 150.

3. Леонова Л.А. О противоречиях в бухгалтерском учете при начислении амортизации основных средств. // Труды Донецкого национального технического университета. Серия: экономическая. Выпуск 19. – Донецк, ДонНТУ, 2002. – С.71–78.

4. Леонова Л. А. Проблемы и противоречия в бухгалтерском учете начисления амортизации основных средств. // Материалы областной научно-практической

конференции “Актуальные проблемы экономики, финансов, управления и права периода трансформации”. Том 3. – Донецк: ДИЭХП, 2002. – С. 327 – 330.

5.Леонова Л.А. Анализ формирования в бухгалтерском учете первоначальной стоимости основных средств. // Экономика: проблемы теории та практики. Збірник наукових праць. Випуск 186: В 4 т. Том 4. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С. 962 – 971.

6.Леонова Л.А. Совершенствование бухгалтерского учета расходов на ремонты основных средств. // Финансы, учет, банки: Сборник научных трудов. Выпуск 9 / Под общ. Ред. П.В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, Каштан, 2003. – С. 95 – 105.

Статті в інших виданнях

1.Стоян Е., Леонова Л. Практическое применение П(С)БУ 17 “Налог на прибыль”. // Налоговый курьер. – 2003. - № 1 – 2. – С. 9 – 12.

2.Леонова Л.А. Учет отсроченных налоговых активов и обязательств по МСБУ. // Аналитическая бухгалтерия. – 2003. - № 8-9. – С. 2-3.

Тези доповідей

1.Леонова Л. А. Современные требования к преподаванию бухгалтерского учета основных средств. // Материалы первой международной научно-практической конференции “Инновационные технологии в современном образовании: состояние и перспективы”. – Донецк, Донецкий институт управления, 2002. – С. 74 – 77.

АНОТАЦІЯ

Леонова Л.О. Бухгалтерський облік основних засобів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Харківський державний університет харчування та торгівлі, Харків, 2004. Дисертаційну роботу присвячено розробці теоретичних та практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів та економічному обґрунтуванню нових напрямків облікової політики на базі виявлення і використання закономірностей впливу відтворювального процесу на ефективність роботи підприємств.

В роботі доказано, що формування облікової політики основних засобів повинне будуватися на виборі найбільш ефективних способів і параметрів відтворювального процесу, запропоновано використання вугільними шахтами оптимальних норм амортизації техніки та перехід до повного способу відтворення. Економічно обґрунтована доцільність застосування у вітчизняній практиці способу капіталізації витрат на ремонти, що продовжують термін служби основних засобів, шляхом зменшення нарахованого зносу, уточнено та доповнено поняття капітальних інвестицій і амортизації.

Розроблено принципи обліку та контролю накопичення і використання амортизаційних відрахувань для забезпечення відтворювального процесу, підхід до формування амортизаційної політики підприємств на підставі оптимізації строків

використання основних засобів. Запропоновано систему наскрізного пооб'єктного кодування витрат на капітальні ремонти основних засобів, механізм первинного, аналітичного та синтетичного обліку цих витрат. Надані рекомендації щодо удосконалення синтетичного обліку безоплатно отриманих основних засобів, порядку списання сум, створених при переоцінці й індексації основних засобів, обліку їх знецінення.

Ключові слова: основні засоби, бухгалтерський облік, відтворення, амортизація, ремонти, облікова політика, вугільні шахти.

АННОТАЦІЯ

Леонова Л.А. *Бухгалтерский учет основных средств и их воспроизводства (на материалах угольных шахт Донбасса).* – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Харьковский государственный университет питания и торговли, Харьков, 2004.

Диссертационная работа содержит теоретические и практические рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств и экономическое обоснование новых подходов в формировании учетной политики, на базе выявления влияния закономерностей воспроизводственного процесса на эффективность работы предприятий.

В первом разделе “Теоретические аспекты бухгалтерского учета основных средств” исследованы основные средства как экономическая категория и объект бухгалтерского учета, уточнены понятия капитальных инвестиций, амортизации, учетной политики.

Во втором разделе “Анализ действующей практики бухгалтерского учета основных средств” проанализированы базовые и альтернативные подходы в оценке балансовой стоимости основных средств, порядок отнесения в учете затрат на ремонты, методы начисления амортизации, а также влияние учетной политики на эффективность использования основных средств в условиях угольных шахт.

В третьем разделе “Совершенствование бухгалтерского учета основных средств” разработаны рекомендации по выработке учетной политики с использованием закономерностей воспроизведенного процесса, приведено экономическое обоснование новых методологических подходов в бухгалтерском учете основных средств

В работе доказано, что формирование учетной политики к основным средствам должно строиться на выборе наиболее эффективных способов и параметров воспроизведенного процесса, предложено использование угольными шахтами оптимальных норм амортизации техники и переход к полному способу воспроизводства. Экономически обоснованна целесообразность применения в отечественной практике способа капитализации затрат на ремонты, продлевающие срок службы основных средств, путем уменьшения начисленного износа, уточнены и дополнены понятия капитальных инвестиций и амортизации.

Разработаны принципы учета и контроля накопления и использования амортизационных отчислений для обеспечения воспроизведенного процесса, подход к формированию амортизационной политики предприятий на основании оптимизации сроков эксплуатации основных средств. Предложена система сквозного пообъектного кодирования затрат на капитальные ремонты основных средств, механизм первичного, аналитического и синтетического учета этих затрат. Представлены рекомендации по совершенствованию синтетического учета безвозмездно полученных основных средств.

Ключевые слова: основные средства, бухгалтерский учет, воспроизводство, амортизация, ремонты, учетная политика, угольные шахты.

ANNOTATION

Leonova L. Accounting of tangible assets and their reproduction (on the materials of coal mines of Donbass). – The manuscript.

The dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of economic sciences on a speciality 08.06.04 – accounting, analysis and audit. – Kharcov state university of a feed and trade, Kharcov, 2004.

The dissertation is devoted to research of urgent problems in accounting of tangible assets in the conditions of coal mines. Lacks in accounting of depreciation, accounting of repair cost and gratuitous tangible assets are observed. Questions of legislative base formation concerning tangible assets are analyzed. Contradictions in financial accounting of property, plant and equipment accordingly to theory of reproduction have been found. The alternative ways in accounting of tangible assets are investigated in accordance to international accounting standards. As a result, actions of obviation of contradictions were proposed, which demanded changes in present legislative base.

Key words: tangible assets, accounting, reproduction, depreciation, repair, accounting policy, coal mines.

Підписано до друку 22.01.04 р. Формат 60x90 1/16. Папір офсетний.
Друк офсетний. Облік. вид. арк. 1,1.

Тираж 100 екз. Замовлення № 28