

УДК 657.1:639.2.3

О. В. Макарова,
к. э. н., доцент кафедры учета и аудита,
Керченский государственный морской технологический университет, г. Керчь

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АУДИТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЫБНОЙ ОТРАСЛИ УКРАИНЫ

В статье рассмотрены основные особенности и условия хозяйствования предприятий рыбной отрасли Украины. Выявлено влияние сезонности вылова рыбы на организацию учета и аудита основных средств и начисления износа по ним. Динамика коэффициентов сезонности объёма вылова и расходов на вылов представлена в виде графика. Научно обоснованы преимущества использования производственного метода начисления амортизации для рыбодобывающих предприятий. Разработана форма расчёта амортизационных отчислений с использованием производственного метода. Рассмотрена методика аудита по проверке состояния и использования отдельных видов основных средств. Внесённые предложения по совершенствованию учёта и аудита амортизации основных средств позволяют повысить эффективность использования отдельных их видов и обеспечат реальность их оценки на предприятиях рыбной отрасли Украины.

The article describes the main features and conditions of management of enterprises fishing industry of Ukraine. The effect of seasonality of fishing on the organization of accounting and audit of fixed assets and depreciation on them. Seasonal dynamics of the coefficients of catch and harvest costs are presented in chart form. Scientifically proved the benefits of using the production method of depreciation for fishing enterprises. Developed a form of calculation of depreciation using the production method. The method of auditing to verify the condition and use of certain types of assets. The proposals for the improvement of accounting and auditing depreciation will increase the efficiency of their individual species, and provide estimates for the reality of their fishing industry enterprises of Ukraine.

Ключевые слова: сезонность промысла, расходы на вылов, износ, амортизация, производственный метод, инвентаризация, метод контроля, внешний осмотр, исследование на месте.

Key words: fishing season, the cost of fishing, depreciation, amortization, production methods, inventory control method, visual inspection, on-site study.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Наиболее важной проблемой современной экономики Украины является преодоление спада производства, восстановление нормального процесса воспроизводства на всех его стадиях, в том числе на производственных предприятиях рыбной отрасли. В условиях острого дефицита инвестиционных ресурсов перед предприятиями встает первоочередное задание повышения эффективности использования основных средств и начисленного по ним износа как важного фактора снижения себестоимости продукции.

АНАЛИЗ ПОСЛЕДНИХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ПУБЛИКАЦИЙ

Значительный вклад в развитие теоретических и методологических основ учета и аудита основных средств и амортизации по ним внесли украинские ученые Н.Т. Белуха, Ф.Ф. Бутинец, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, В.М. Дыба, В.П. Завгородний, Г.Г. Кирейцев, А.Н. Кузьминский, Н.Н. Малюга, А.В. Нападовская, И.Н. Павлюк, В.А. Шевчук и другие. Результаты их исследований имеют большое значение для развития бухгалтерского учета и аудита. Однако в большинстве

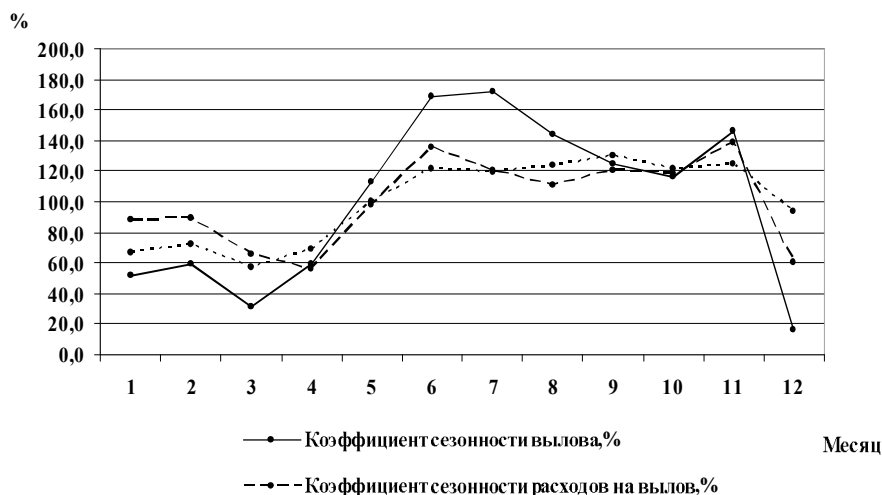


Рис. 1. Зависимость расходов на вылов и расходов на производство от сезонности вылова на предприятиях рыбной отрасли

работ рассмотрены общетеоретические вопросы без привязки к конкретной отрасли национальной экономики.

Изучение практической деятельности предприятий рыбной отрасли Украины, слабых мест в системе управления вызывает объективную необходимость разработки предложений по совершенствованию методики учета и аудита амортизации основных средств.

Целью статьи является изучение особенностей деятельности предприятий рыбной отрасли Украины и внесение предложений по совершенствованию методики учета и аудита амортизации основных средств.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА

В современных условиях хозяйствования предприятия рыбной отрасли Украины должны осуществлять начисление амортизации основных средств в бухгалтерском учете по одному из методов, предложенных в П(с)БУ 7 "Основные средства" [2].

При установлении нормы амортизации, которая зависит от срока полезного использования актива, его стоимости и метода амортизации, следует исходить из экономически целесообразных средних сроков функционирования основных средств, необходимости полного возмещения их стоимости, учитывать факторы их технико-экономического старения, особенностей отрасли и тому подобное.

Одной из особенностей функционирования предприятий рыбной отрасли является сезонность промысла. Предприятия не могут прямым путем уменьшить влияние этого фактора, однако его нужно учитывать при планировании, организации учета и аудита основных средств. Сезонность вылова обусловлена

календарным распределением основных промышленных видов рыб: в октябре-декабре облавливается азовская хамса, в декабре-марте — черноморская хамса и пеленгас, в апреле-сентябре — килька, в августе-сентябре — бычок. Кроме того, сезонность в виде повторяемых в определенные периоды года подъемов и спадов производства. Ослабление интенсивности промысла в определенные периоды года происходит не потому, что он невозможен, а потому что становится экономически нецелесообразным. Следовательно, для определения себестоимости продукции затраты на производство, в том числе и амортизацию основных средств, необходимо распределять по календарным периодам таким образом, чтобы доля затрат, которые включаются в себестоимость каждого периода, отвечала количеству выпускаемой в этом периоде продукции.

На примере деятельности ЧАО "Керченский рыбокомбинат" проанализирована зависимость расходов на осуществление промысла от сезонности вылова рыбы в Азово-черноморском бассейне в 2011 году. Для соответствия данные представлены в виде коэффициентов сезонности объема вылова и расходов на вылов, динамика которых отражена на графике (рис. 1

Исследование показало, что сезонные отклонения среднемесячного вылова от среднегодового (100%) составляют от -83,7% в декабре, до +72% в июле. Расходы на вылов и суммарные расходы на производство рыбной продукции имеют меньшие отклонения: от -44,6% до +38,4% и от -42,6% до +24,8% соответственно. Более сглаженная кривая суммарных расходов на производство рыбной продукции объясняется тем, что на рыбокомбинатах, кро-

Таблица 1. Расчет амортизации основных средств за 2011 год (производственный метод)

Инв. №	Наименование объекта	Дата введения в эксплуатацию	Балансовая стоимость, грн.	Ликвидационная стоимость, грн.	Амортизационная стоимость, грн.	Ожидаемый общий объем работ	Производственная ставка на ед. вып. работ, грн.	Износ на начало года	Расчет январь	
									Объем работ	Сумма амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4828	Невод кошелевый	03.2007	23189	0	23189	253000000кг	0,0009	3188	900000	110
012280	Судно СЧС «Панс»	04.1986	1817563	0	1817563	19200000м ³	0,095	1514644	1700000	16150
...
Всего										

продолжение табл. 1

амортизации										Сумма амортизации за год	Износ на конец года (с начала использования)
февраль		март		апрель		май		и т.д.			
Объем работ	Сумма амортизации	Объем работ	Сумма амортизации	Объем работ	Сумма амортизации	Объем работ	Сумма амортизации	Объем работ	Сумма амортизации	34	35
12	13	14	15	16	17	18	19	20-33			
890000	101	900000	110	920000	128	890000	101			550	3738
154000	14630	170000	16150	162000	15390	171000	16245			188280	339744
...
Всего											

ме сырья собственного вылова, используется сырье, которое поступает от поставщиков (рыболовецких колхозов, рыболовных хозяйств и др.).

График отображает характерную картину для рыбокомбинатов, у которых есть достаточное количество производственных мощностей для обработки сырья и изготовления рыбной продукции. В результате этого сезонность вылова рыбы частично нивелируется за счет закупки сырья на стороне. Однако по расходам на вылов влияние сезонности сохраняется, что вызывает необходимость внесения некоторых изменений в учетную политику предприятия.

Исследование показало, что на большинстве предприятий рыбной отрасли Украины по всем основным средствам предприятия, как промысловым, так и производственным применяется прямолинейный метод начисления амортизации, что объясняется его простотой и низкой трудоемкостью. Однако это экономически целесообразно лишь по основным средствам производственного назначения. По основным средствам промыслового назначения: судам, орудиям лова — более целесообразным будет начисления амортизации производственным методом. Поскольку по прямолинейному методу сумма амортизации определяется делением амортизируемой стоимости на срок полезного использования объекта основных средств. А при производственном методе определяется месячная сумма амортизации, равная произведению фак-

тического месячного объема выполненных работ на производственную ставку амортизации, которая в свою очередь зависит от общего объема работ, который предприятие ожидает получить с использованием объекта основных средств. По судам таким объемом может служить количество отработанных машино-часов, а по орудиям лова — количество выловленной рыбы. Таким образом, начисление амортизации будет производиться только в периоды промысла. Это позволит снизить себестоимость продукции и обеспечит улучшение финансовых показателей предприятия.

Приказом Министерства статистики Украины "Об утверждении типовых форм учета" от 29.12.95 г. № 352 были введены в действие типовые формы учета основных средств. Однако с введением в 2000 г. П(С)БУ 7 "Основные средства" типовые формы расчета амортизации основных средств на большинстве предприятий не применяются, вследствие того, что они устарели. В настоящее время на большинстве предприятий, в частности рыбной отрасли, для расчета амортизации используется бухгалтерская справка-расчет произвольной формы. Поэтому предлагается специальная форма расчета амортизационных отчислений с использованием производственного метода (табл. 1), так как не существует типового документа, где бы присутствовали все необходимые показатели для расчета. Предложенная форма позволит унифицировать информацию по расчету амортизационных отчислений.

В свете отраслевых особенностей немало важными являются и вопросы совершенствования аудита основных средств на предприятиях рыбной отрасли Украины.

Аудит расходов на содержание и эксплуатацию основных средств и орудий лова целесообразно ограничить операциями по проверке начисления амортизации, а именно: проверить ее соответствие учетной политике предприятия, поскольку в учетной политике в соответствии с видами необоротных активов, условий их эксплуатации, морального износа должны быть закреплены наиболее экономически целесообразные методы начисления амортизации.

Большое значение имеет аудит амортизации орудий лова. Дорогостоящие орудия лова, такие как тралы разных типов, кошельковые и другие невода, должны учитываться индивидуально на отдельных для каждого орудия лова карточках с детализацией его составных частей.

Предприятия рыбного хозяйства должны осуществлять аудит соответствия суммы начисленного износа орудий лова их реальному состоянию, поскольку в случае их списания это влияет на размер расходов предприятия. При проведении аудита начисления износа по орудиям лова следует применять такие организационно-методические приемы, как исследование операций на месте и инвентаризация.

Исследование операций на месте в рыбной отрасли следует осуществлять при проверке состояния и суммы износа орудий лова. По каждому орудью лова необходимо определить промышленную пригодность и процент износа. Когда орудия лова прекращают удерживать пойманную рыбу, они теряют свою промышленную пригодность.

Определяя прочность сеточного полотна для установления промышленной пригодности или процента износа орудий лова, используют специальные инструменты. Пригодность или износ бечевки и каната устанавливается путем их внешнего осмотра.

Целью инвентаризации орудий лова является установление фактического наличия и состояния орудий лова и их частей, как пригодных для использования, так и тех, которые не имеют промышленной стоимости и подлежат списанию, проведение переоценки стоимости орудий лова в результате ухудшения их качеств и выяснение условий их хранения и использования. Результаты инвентаризации записывают в акт специализирован-

ной формы, в котором по каждому орудью лова отмечается процент износа на начало сезона и на момент инвентаризации, цена, стоимость и сумма износа на момент инвентаризации; результаты инвентаризации (излишек или недостача) отражают в бухгалтерском учете.

После инвентаризации проводится корректировка суммы начисленного износа до фактического, если комиссия установила снижение прочности орудий лова. Списывая орудия лова в результате полного износа, необходимо проверить наличие составленного должным образом акта специализированной формы, в котором перечисляются все материалы, полученные от растакеживания орудий лова, и весь утиль. Акт составляется в трех экземплярах, первый передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица, третий вместе с растакеженными орудиями лова (утилем) передается на склад для оприходования.

ВЫВОДЫ

На основании исследований, проведенных в данной статье, можно сделать вывод, что внесенные предложения по совершенствованию методики учета и аудита начисления амортизации основных средств позволят повысить эффективность использования их отдельных видов и обеспечат реальность их оценки на предприятиях рыбной отрасли Украины. Направлением последующих разработок может быть усовершенствование гармонизации учета основных средств по П(с)БУ и налоговому законодательству.

Литература:

1. Инструкция по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях рыбной отрасли, утвержденная приказом Минрыбхоза СССР от 17.04.1973. № 73 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://law7.ru>

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 7 "Основные средства", утвержденное приказом Министерства финансов Украины № 92 от 27.04.2000 г. // Все о бухгалтерском учете. — 2012. — № 8—9.

3. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник: вид. 2-ге, перероб. та доп./ Кім Г., Сопко В.В., Кім Ю.Г. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 480 с.

Стаття надійшла до редакції 06.11.2012 р.