

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



№ 2, 2014

[Назад](#)

[Головна](#)

УДК: 657.372.3

О. В. Короткова,

канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры финансы и кредит,

Института экономики и управления, РВУЗ «Крымский гуманитарный университет», г. Ялта

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ

O. V. Korotkova,

PhD in Economics, Associate Professor of Department of finances and credit

Institute of Economics and Management, Crimean University for the Humanities, Yalta

SINKING FUND FORMING THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS FOR ACCOUNTING SYSTEM IN UKRAINE

В статье проведено исследование двух концепций амортизации: концепции расходов и концепции восстановления. Определено, что основные противоречия возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд». Исследования показали, что эти противоречия имеют место за счет целевых установок. Так, концепция восстановления ориентирована на изучение использования фондов как источников финансирования, а не денежных средств, а концепция затрат – на формирование достоверной информации об экономическом эффекте деятельности предприятия.

По мнению автора об амортизационном фонде как экономической категории в составе источников финансовых ресурсов предприятий в современных условиях можно говорить лишь с позиции изучения исторических этапов развития государственного фондобеспечения и воспроизводства основных средств в условиях социалистического фондowego учета. В современных условиях применительно к предприятиям целесообразно развивать теоретические и практические аспекты концепции амортизации на основе расходов. Кроме того, предложено формирование фонда на восстановление основных средств за счет денежных средств в активе баланса, а резерва на восстановление – в пассиве за счет чистой прибыли в составе собственного капитала.

In this article it is resumed research on two amortization conceptions: expenditure concept and recovery one. It is resulted that basic contradictions arise with using terms of 'amortization', 'depreciation' and 'sinking fund'. Our researches showed that those differences taking place because of target settings. So, recovery concept is focused on disquisition of using funds as financial source, but not the bankroll, expenditure concept is focused on adequate information forming based on enterprise activity economic effect.

According to the author's opinion about sinking fund as an economical category of economic unit financial resources source structure at the modern stage, we can discuss them only in accordance to sovereign fund procuring and reproduction development historical phases studying position in the socialistic stock accounting conditions. Nowadays it is rational to develop theoretical and practical aspects of economic unit amortization concept based on costs. Besides it was suggested fixed assets recovery fund forming with book asset bankroll and recovery fund – with net profit in the equity capital structure.

Ключевые слова: амортизационный фонд, амортизация, износ, концепция восстановления, концепция расходов, бухгалтерский учет.

Keywords: sinking fund, amortisation, detereoretion, recovery concept, expenditure concept, accounting.

Постановка проблемы. В современных экономических условиях назрела необходимость переосмысления понятий, связанных с формированием амортизационного фонда, начисления износа и амортизации основных средств на предприятиях в Украине. В настоящее время в экономической литературе эти понятия рассматриваются по-разному, в зависимости от направлений научных исследований авторов.

Анализ последних достижений и публикаций. Значительный вклад в разработку теоретических и практических аспектов начисления и отображения амортизации необоротных активов в системе бухгалтерского учета на предприятиях в Украине внесли следующие ученые: И.А. Бланк, Н.И. Бондар, Ф.Ф. Бутынец, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н. Чумаченко, Л.Л. Горещкая, С.Ф. Голов [6], Н.М. Ткаченко, В. Масаковский [9] и др.

При анализе предметной сущности амортизации в системе бухгалтерского учета отечественными учеными рассматриваются амортизационные отчисления как расходы, включаемые в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг), или списываемые на расходы периода в размерах, предусмотренных учетной политикой предприятия с соблюдением принципа соответствия доходов и расходов.

Относительно понятия «износ» можно сказать, что этот термин в системе бухгалтерского учета практически идентифицируется с термином «амортизация». Понятие «амортизационный фонд» в бухгалтерском учете с целью составления финансовой отчетности в соответствии с П(С)БУ на предприятиях в Украине не рассматривается.

Наряду с этим, при проведении исследований в сфере экономики и финансах предприятий, зарубежные и отечественные ученые выделяют такие понятия как физический и моральный износ основных фондов, а также амортизационный фонд, как особый денежный резерв, предназначенный для воспроизводства основных фондов [1; 10; 5; 13].

Кроме того, в составе финансовых ресурсов авторы выделяют амортизационные отчисления как отдельную экономическую категорию для участия в создании финансового капитала предприятия [8]. Среди известных ученых, которые поддерживали процесс создания особого резервного капитала для возобновления имущества, были такие как: К.Маркс, Л. Бернштейн, Е. Сиверс, Н. Блатов и др. [6]. Этой концепции и до настоящего времени придерживаются многие современные ученые, особенно ученые постсоветского пространства, что приводит к несогласованности теоретических аспектов формирования финансового капитала предприятия с их практическим применением в процессе составления финансовой отчетности, в том числе для анализа собственных финансовых ресурсов субъектов хозяйствования. Это и определяет актуальность наших исследований.

Постановка задач. Задачами данной статьи являются: согласование концепций амортизации с целью отражения достоверной информации об основных средствах в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине; обоснование нецелесообразности в современных условиях включать в перечень источников формирования собственного капитала предприятия такой экономической категории, как амортизационный фонд.

Изложение основного материала. Исследование работ ученых-экономистов в сфере планирования, учета, анализа и контроля за использованием основных фондов [5-13], позволяет выделить две основные концепции амортизации:

1. Концепция восстановления (теория экономики предприятия) - концепция начисления амортизации для перенесения стоимости основных фондов на стоимость готовой продукции с целью накопления средств для их полного восстановления;
2. Концепция расходов (бухгалтерский учет) - концепция постепенного систематического списания стоимости основных средств в процессе полезного использования на затраты деятельности с целью отражения достоверной информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности об эффективности их использования и интенсивности обновления.

Следует обратить внимание, что в теории экономики предприятий используется термин «основные фонды», а в бухгалтерском учете – «основные средства». Исследование их экономической сущности в Украине проведено в таблице 1.

Таблица 1.

Экономическая сущность терминов «основные средства» и «основные фонды» в Украине

№ п/п	Понятие	Концепция расходов (бухгалтерский учет)	Концепция восстановления (теория экономики предприятия)
1	Основные средства	материальные активы, которые предприятие (учреждение) удерживает с целью использования их в процессе производства (деятельности) или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года) [1]	не предусмотрено
2	Основные фонды	не предусмотрено	средства труда, которые многократно участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму, постепенно изнашиваясь, переносят свою стоимость по частям на вновь создаваемую продукцию. К ним относят фонды со сроком службы более одного года [11, с. 71].

Анализ показал, что приведенные термины принципиальных отличий не имеют. Основные средства, также как и основные фонды имеют материальную форму, удерживаются на предприятии с целью участия их в производственном процессе на протяжении длительного периода (более 1 года). Кроме того, нельзя отрицать, что в бухгалтерском учете основные средства также как и в теории экономики предприятия, являются средствами труда. В связи с чем, далее нами будет применяться относительно обеих концепций начисления амортизации термин «основные средства». Как уже отмечалось выше, в экономической науке существуют понятия, так или иначе связанные с использованием основных средств в производстве, начислением амортизации и износа, их обновлением и восстановлением. В концепции расходов (бухгалтерский учет), также как и в концепции восстановления (теория экономики предприятий) предполагается многократное использование основных средств в производственном процессе с постепенным перенесением их стоимости по частям на производство продукции, работ и услуг. В этой связи применяются некоторые экономические категории – «износ», «амортизация», «методы начисления амортизации», «амортизационный фонд» и др.

В таблице 2. проведен анализ применения основных терминов в двух концепциях амортизации: расходов и восстановления.

Таблица 2.

Применение основных терминов в концепциях амортизации: расходов и восстановления

№ п/п	Понятие	Концепция расходов (бухгалтерский учет)	Концепция восстановления (теория экономики и финансов предприятия)
1	2	3	4
1	Виды стоимости основных средств		
	- первоначальная	+	+
	- обновленная	-	+
	- переоцененная	+	+
	- остаточная (балансовая)	+	+
	- ликвидационная	+	+
	- среднегодовая	-	+
	- справедливая	+	-
2	Амортизация	+	+
3	Метод начисления амортизации		
	- прямолинейный	+	+
	- метод уменьшения остаточной стоимости	+	+
	- кумулятивный	+	+
	- метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости	+	+
	- производственный метод	+	+
5.	Износ	+	+

6	Амортизационный фонд	-	+
---	----------------------	---	---

Анализ показал, что в применении терминов как таковых в рассматриваемых концепциях принципиальных отличий нет, кроме понятия «амортизационный фонд». Но, анализируя их содержание и порядок применения видно, что противоречия все же возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд» с позиции их сущности.

Так, при начислении затрат, связанных с использованием основных средств, в бухгалтерском учете украинские предприятия используют одновременно два понятия – «амортизация» и «износ». В плане счетов № 291 сказано: «...по кредиту счета 13 «Износ (амортизация) необоротных активов» отражается начисление амортизации и индексация износа (накопленной амортизации) необоротных активов, по дебету – уменьшение суммы износа (амортизации)» [1]. При составлении финансовой отчетности в соответствии с П(С)БУ 2 «Баланс» в статье «Основные средства» приводится: «...отдельно первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств, сумма износа (в скобках) и их остаточная стоимость. В итог баланса включается остаточная стоимость, которая определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой их износа на дату баланса» [3].

По нашему мнению, для устранения противоречий в рамках двух концепций начисления амортизации, в бухгалтерском учете целесообразно уточнить эти понятия. Так, в соответствии концепцией восстановления «износ» – это уменьшение стоимости объекта основных средств, а «амортизация» – перенос стоимости на производимую продукцию. Исходя из этих определений можно сделать вывод, что дебет счетов затрат – это амортизация, а кредит счета 13 – износ. Сумма начисленного износа может не совпадать с общей суммой затрат, если проведена дооценка или уценка основных средств, в связи с изменением их морального или физического износа.

Исследования показывают, что противоречия в терминологии относительно начисления и учета амортизации и износа в системе бухгалтерского учета не существенны, так как не влияют на информацию для анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Однако, это утверждение правильно только в том случае, если учетная политика предприятия по определению первоначальной стоимости при приобретении, начислению амортизации, порядку дооценки и уценки, а также индексации основных средств отвечает современным требованиям для обеспечения достоверности финансовой отчетности.

Относительно термина «амортизационный фонд» можно отметить, что хоть в бухгалтерском учете и предусмотрен забалансовый счет 09 «Амортизационные отчисления», однако целесообразность его применения является достаточно спорной. По нашему мнению, в рыночных условиях заинтересованным пользователям более полезна информация о степени износа и интенсивности обновления (восстановления) основных средств, чем о виртуальной сумме использованных амортизационных отчислений. Ценность этой информации вызывает сомнение.

Показатели степени износа и интенсивности восстановления могут быть рассчитаны с помощью коэффициентного анализа, где используются данные финансовой отчетности: первоначальная и остаточная стоимость основных средств, износ, стоимость приобретенных и выбывших основных средств, а также затраты на их ремонт и модернизацию. Значения этих показателей, несомненно, характеризуют скорость восстановления основных средств, то есть позволяют осуществлять контроль не только за начислением амортизации, но и за приобретением основных средств взамен утративших свою стоимость за счет собственного или заемного капитала.

По мнению авторов, придерживающихся концепции восстановления (теория экономики предприятий), одно понятие «износ» является следствием понятия «амортизация», то есть на первоначальном этапе происходит износ основных средств, а затем предприятие начисляет амортизацию с целью их восстановления [11, с. 73]. Они считают, что стоимость объекта может быть полностью амортизирована на изготовленную продукцию, но он не подвергся полному физическому износу и его можно использовать в будущем. Или же, дорогостоящее оборудование может прийти в негодность вследствие его износа, но стоимость его будет списана не полностью. Используя нормы амортизационных отчислений, экономисты закладывают в себестоимость продукции статью «амортизация», которая служит для того, чтобы в будущем восстановить или полностью заменить основные средства предприятия. Кроме того, по их мнению, для восстановления основных средств должен создаваться амортизационный фонд.

Российский ученый Сафронов Н.А. пишет: «Амортизационный фонд – особый денежный резерв, предназначенный для воспроизводства основных фондов. Он является финансовым ресурсом для капитальных вложений» [13]. Этому же мнению придерживаются многие ученые-экономисты с постсоветского пространства. Согласно этому подходу, в состав источников финансирования организации наряду с уставным капиталом, чистой прибылью, целевым финансированием и др. включается амортизационный фонд [12].

Обращает на себя внимание то, что Сафронов Н.А. объединяет понятие фонда и резерва. В свою очередь западные ученые подчеркивают отличия между резервами и фондами и отмечают, что фонды – это совокупность активов, связанных с ними обязательств, имеющие ограничения по использованию этих активов, а резервы – это ассигнования нераспределенной прибыли, которые всегда являются пассивом [7]. То есть, говоря об амортизационном фонде как источнике финансовых ресурсов, мы понимаем, что он должен иметь кредитовое сальдо, что является противоречием понятия «фонда».

Исследования показали, что подобные несоответствия имеют место преимущественно на постсоветском пространстве. Это связано, с несогласованностью в научных исследованиях теоретических и практических аспектов экономики предприятий и бухгалтерского учета. Анализируя учебные пособия некоторых украинских и российских авторов, очевидно, что в настоящее время при их издании теоретические подходы к ресурсному обеспечению предприятий не адаптируются к современным изменениям в законодательстве, экономическим условиям хозяйствования и практическому применению Международных стандартов учета и отчетности.

Выводы. Проведенные исследования позволили уточнить и выделить различия двух основных концепций амортизации – концепции восстановления (теория экономики предприятия) и концепция расходов (бухгалтерский учет). Анализ показал, что относительно терминов по видам стоимости и методам начисления амортизации в рассматриваемых концепциях принципиальных отличий нет. Основные противоречия возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд». Эти противоречия имеют место за счет целей учета.

Концепция восстановления ориентирована на концентрацию внимания на использовании не денежных средств, а фондов как источников финансирования. Эта цель характерна для социалистического учета. Концепция затрат основана на формировании информации о деятельности предприятия о полученных доходах и соответствующих им затрат с целью достоверного определения экономических результатов.

В связи с переходом Украины на Международные стандарты учета и отчетности, применение концепции восстановления в теории экономики предприятий не может считаться возможным. Кроме того, эта концепция не соответствует требованиям рыночных условий хозяйствования. По нашему мнению, об амортизационном фонде как экономической категории в составе источников финансовых ресурсов предприятий, можно говорить лишь с позиции изучения исторических этапов развития государственного фондобеспечения и воспроизводства основных средств в условиях социалистического фондового учета.

В современных условиях применительно к предприятиям целесообразно развивать теоретические и практические аспекты концепции амортизации на основе затрат. Возможно формирование фондов, в том числе на восстановление основных средств. Но эти фонды должны формироваться за счет денежных средств в активе баланса, а не создания виртуальных фондов в составе собственного капитала. Если принимается решение о формировании резервов на восстановление основных средств, то этот резерв должен создаваться в составе собственного капитала за счет чистой прибыли в размере начисленной амортизации на расходы деятельности в отчетном периоде.

Методические аспекты формирования амортизационного фонда и резерва на восстановление основных средств на счетах бухгалтерского учета, а также отражение этой информации в финансовой отчетности нами будут исследованы в следующих публикациях.

Литература.

1. Инструкция «О применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций», утв. приказом Минфина Украины от 30.11.1999 г. №291 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства». Утверждено приказом Минфина Украины от 28.04.2000 № 92 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu/7/>
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс», утв. приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>
4. Буряковский В. В. Финансы предприятий // учебник [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/1/>.
5. Гетьман О.О. Економіка підприємства.: Навчальний посібник / О.О. Гетьман. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 480 с.
6. Голов С. Ф. Дискусійні аспекти амортизації / С.Ф. Голов // Бухгалтерський учет и аудит: науко-практичний журнал. - 2005.- №5. - С. 3—8.
7. Голов С. Ф. Концепції фонду и їх застосування в бухгалтерському учеті / С.Ф. Голов // Бухгалтерський учет и аудит: науко-практичний журнал. - 2008.-

№7. - С. 17—27.

8. Крамаренко Г.О. Финансовый менеджмент: підручн. / Г.О. Крамаренко, О.С.Чорна.- К.: ЦУЛ, 2009. – 520 с.

9. Масаковский В. Пути усовершенствования учета амортизации / В. Масаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит: научно-практический журнал. - 2012.- № 4. - С. 12—17.

10. Сергеев И.В. Экономика предприятия: Учебное пособие / И.В. Сергеев. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 304 с.

11. Сідун, В.А., Пономарьова Ю.В. Економіка підприємства: Навч. Посібник./ В.А. Сідун, Ю.В Пономарьова – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 356 с.

12. Финансы: учебник / Под ред. Грязновой А.Г., Маркиной Е.В. - М.: 2012. — 496 с.

13. Экономика предприятия: учебник /. Под ред. Н.А. Сафронова. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/ekpd/1/5/#1>

References.

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The Instruction “About applying of Plan of Charts of Accounts of Assets, Equity, Liabilities and Business Operations of Enterprises and Organizations”, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99> (Accessed 17 February 2014).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2000), The Standard of Accounting 7 “Fixed Assets”, available at: <http://www.nibu.factor.ua/info /instrbuh/psbu7> (Accessed 22 February 2014).

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The Standard of Accounting “Balance”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi? nreg=z0396-99> (Accessed 22 February 2014).

4. Burjakovskij, V.V. (2011) Enterprise Finance, available at: <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/1> (Accessed 02 February 2014).

5. Het'man, O.O. (2010), Ekonomika pidpriemstva [Enterprise Economy], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

6. Golov, S.F. (2005), “Discussion on Amortization Aspects”, Buhgalterskij uchets i audit: nauchno-prakticheskij zhurnal, vol. 5, pp. 3–8.

7. Golov, S.F. (2008), “Fund Concepts and Their Appliing in Accounting”, Buhgalterskij uchets i audit: nauchno-prakticheskij zhurnal, vol. 7, pp. 17–27.

8. Kramarenko, H.O. and Chorna, O.Ye. (2009), Finansovyj menedzhment [Financial Management], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

9. Masakovskij, V. and Kononenko, T. (2012) “Ways to Improve the Accounting for Depreciation”, Buhgalterskij uchets i audit: nauchno-prakticheskij zhurnal, vol. 4, pp. 2–17.

10. Sergeev, I.V. [2000] Jekonomika predpriyatija [Enterprise Economy], Finansy i statistika, Moscow, Russian Federation.

11. Sidun, V.A. and Ponomar'ova, Yu.V. [2006] Ekonomika pidpriemstva [Enterprise Economy], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

12. Safronov, N.A. (1998) Enterprise Finance, available at: <http://books.efaculty.kiev.ua/ekpd/1/5/#1> (Accessed 12 February 2014).

13. Grjaznova, A.G. and Markina, E.V. (2012) Finansy [Finance], Finansy i statistika, Moscow, Russian Federation.

Стаття надійшла до редакції 18.02.2014р.



ТОВ "ДКС Центр"