

2. Куценко В. І., Евтушенко Г. І. Людський капітал як фактор соціального захисту населення: проблеми зміцнення // Зайнятість та ринок праці: Міжвідомчий науковий збірник. — 1999. — № 10. — С. 136—145.
3. Куценко В. І., Шпарага Т. І. Людський капітал: місце і роль у реалізації економічних реформ // Вісник НАН України. — 1997. — № 1—2. — С. 27—32.
4. Харкянен Л. Інвестиції в людину — фактор розвитку економіки // Віче. — 2000. — № 11. — С. 97—105.
5. Гришнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки. - К.: Т-во "Знання", КОО. 2001. — 254 с.
6. Грейсон Дж. К. мл., О'Делл К. Американський менеджмент на порозі ХХІ века: Пер. с англ. — М.: Экономика, 1991. — 319 с.
7. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. — 2-е изд. — Т. 23. — 907 с.
8. А. Маршалл. Принципы политической экономии – В 3-х т. - М.: Прогресс, 1993. – 726 с.
9. «Статистичний бюлетень АРК» -Симферополь –2000. – 546 с.

Коцюба М.П.

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Развитие рыночной экономики в стране, а вместе с этим и международных экономических отношений, обусловили необходимость пересмотра методологических основ бухгалтерского учета с целью приближения их к международным стандартам. Реформирование бухгалтерского учета позволило решить многие проблемы, но вместе с этим появились другие. Поэтому целью настоящей статьи является попытка раскрыть некоторые проблемные вопросы в учете основных средств. В частности, ненаучный подход к учету дохода от получения и реализации материалов, полученных при ремонтах и ликвидации основных средств, и обоснование рекомендаций по его учету исходя из сущности основных средств, инвестиционной деятельности и требований П(С)БУ 15 «Доход».

Основные средства, как отмечается в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» [2, п.4] – это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, оказания услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года. Такое их определение признано и в мировой экономической науке, и в практике. К сожалению, в отечественной экономической науке термин «основные средства» почему-то отождествляется с термином «основные фонды».

Так, например, налоговые службы в своих письмах, излагая материал об основных средствах, используют термин «основные фонды» [5, с.27; 6, с.14-15; 7, с.52].

В прошлые годы экономисты не придавали особого значения этим терминам, имеющим разное содержание. Все они понимали, о чем идет речь, и это их устраивало. В условиях рыночной экономики и стремления Украины вступить в Европейское сообщество в экономической науке должна быть единая терминология. Присутствие терминов разного толка негативно влияет на уровень культуры в экономической науке и практике бухгалтерского учета.

Проблемным, на наш взгляд, остается учет металлолома и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств. Исходя из того, что лом черных и цветных металлов является важнейшим стратегическим и энергосберегающим сырьем для отечественных предприятий, 5 мая 1999 г. Верховной Радой Украины был принят Закон Украины «О металлоломе» [1]. В нем указывается на усиление контроля за этим сырьевым ресурсом и обеспечение должного учета его получения и сбыта.

Согласно инструкции о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной Министерством финансов Украины 30.11.1999 г. № 291, изношенные узлы и детали, пригодные и непригодные (металлолом) к реставрации, должны признаваться доходом от инвестиционной

деятельности и отражаться в учете бухгалтерской проводкой: дебет счета 209 «Прочие материалы» и кредит счета 746 «Прочие доходы от обычной деятельности». Такой методический подход к отражению в учете названных ценностей излагается и в консультациях И. Лобза и Д. Ковалева в газете «Все о бухгалтерском учете» [7, с.5-8]. Между тем детальное исследование изложенной методики учета материалов, полученных при ремонте основных средств, показало, что учет их как дохода от обычной деятельности не соответствует реальной действительности.

Приведем пример. В ОАО «Нива» Красногвардейского района Автономной Республики Крым в декабре 2002 г. при ремонте трактора МТЗ-80 в своей ремонтной мастерской затрачено средств на сумму 1060 грн. В процессе ремонта были заменены изношенные узлы и детали. Стоимость поставленных на трактор узлов и деталей взамен изношенных составила 840 грн., а снятые изношенные – металлолом - оценены на сумму 300 грн. В январе 2003 г. металлолом был реализован. Выручка от реализации составила 300 грн. Хозяйственные операции по ремонту трактора и реализации металлолома в бухгалтерском учете предприятия отражены бухгалтерскими записями, приведенными в табл. 1.

Таблица 1. Корреспонденция счетов при учете операций по ремонту трактора в ОАО «Нива» Красногвардейского района АР Крым

Месяцы и годы	№ операции	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, грн.
			Дебет	Кредит	
12.2002 г.	1	Отражены затраты на ремонт трактора	23	20,66,65 и др.	1060
	2	Оприходован металлолом от замены узлов и деталей	209	746	300
	3	Списан доход на финансовый результат	746	791	300
	4	Отражена прибыль от полученного металлолома	791	44	300
01.2003 г.	5	Списана стоимость реализованного металлолома	943	209	300
	6	Зачислена на текущий счет выручка от реализации металлолома	311	712	300
	7	Отражена сумма НДС	712	641	50
	8	Списана стоимость реализованного металлолома на финансовый результат	791	943	300
	9	Списан доход от реализации металлолома на финансовый результат	712	791	250
	10	Отражен финансовый результат (убыток) от реализации металлолома	442	791	50

Данные табл. 1 показывают, что одна и та же операция отражена как доход дважды, и получены два финансовых результата: один – от оприходования металлолома – прибыль в сумме 300 грн., а второй – от его реализации – убыток в сумме 50 грн. Прибыль в сумме 300 грн. отражена в годовой финансовой отчетности за 2002 г. В отчетности за 2003 г. будет отражен убыток в сумме 50 грн. В приведенном примере в действительности предприятие понесло убыток в сумме 50 грн. от реализации оборотных активов (металлолома). В данном случае очевидна необоснованность методического подхода к отражению в учете полученного и реализованного металлолома. В действительности, произошла замена одних узлов и деталей на другие в процессе операционной деятельности, и поэтому никакого дохода от инвестиционной деятельности быть не может. На получение этих материалов не произведены расходы [3, п. 7], чтобы можно было признать их доходом. Получены обычные возвратные отходы, которые по своей стоимости уменьшают расходы на ремонт объекта. Они являются результативным показателем операционной деятельности и должны отражаться в учете по дебету счета 20 «Запасы» и кредиту счета 23 «Производство», а доход предприятие получает только от их реализации. С учетом этого

приведенные операции по ремонту основных средств следует отразить на счетах следующим образом (табл.2).

Таблица 2. Рекомендуемая корреспонденция счетов при учете ремонтов основных средств и полученных материальных ценностей от замены узлов и деталей

№ операций	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отражены затраты на ремонт трактора	23	20,65.66 и др.	1060
2	Оприходован металлолом от замены узлов и деталей	209	23	300
3	Списана себестоимость реализованного металлолома	943	209	300
4	Зачислена на текущий счет выручка от реализации металлолома	311	712	300
5	Отражена сумма НДС	712	641	50
6	Списывается себестоимость реализованного металлолома на финансовый результат	791	943	300
7	Списан доход от реализации металлолома на финансовый результат	712	791	250
8	Определен финансовый результат от реализации металлолома и списан на счет 442 «Непокрытые убытки»	442	791	50

В том случае, когда ремонт объектов основных средств осуществляется подрядной организацией, материалы, полученные при этом и оставляемые у себя подрядчиком, оцениваются по договорной цене, и их стоимость зачитывается в погашение части стоимости ремонта объекта, отражение в учете этих операций предлагается осуществлять на счетах, корреспонденция которых приведена в табл. 3.

Аналогичные учетные ситуации имеют место и при ликвидации основных средств. Так, в ОАО «Нива» Красногвардейского района в декабре 2002 года списан культиватор КРН-4.2 первоначальной стоимостью 2350 грн. и суммой начисленного износа 2000 грн. От его разборки получен металлолом на сумму 240 грн. Оприходование его, согласно Инструкции № 291 [4], отражено в учете по дебету счета 209 «Прочие материалы» и по кредиту счета 746 «Прочие доходы от обычной деятельности». В январе 2003 года металлолом был реализован и все хозяйственные операции этого процесса были отражены в корреспонденции счетов, приведенной по операциям 5-8 в табл. 1. Анализируя их, видим, что предприятие в этом случае необоснованно отражает доход дважды. Получается так, что средства одного дохода реализуются, и в результате получается второй доход. Рассматривать материалы от ликвидации основных средств, как доход от инвестиционной деятельности, вряд ли правомерно. Между тем и инструкция 291 и ученые Ю. Знайко, М.Ф. Огийчук и др. утверждают, что материалы, получаемые от ликвидации основных средств, - это доход [7, с. 52-53; 9, с.323]. Приобретая основные средства, предприятие несет расходы, которые впоследствии переходят в расходы производства продукции, от реализации которой и появляется доход. Поэтому при ликвидации основных средств получение металлолома и других материалов, вероятнее всего, является частичным возвратом инвестиций по принципу перенесения части стоимости основных средств на продукцию. И в части стоимости этой продукции списываемый объект выступает основой ее получения. Следовательно, полученные материалы в этом случае являются овеществленной частью износа списываемого объекта. Поэтому учет этих материалов, как результат операционной деятельности, следует осуществить по дебету счета 209 «Прочие материалы» и по кредиту счета 131 «Износ основных средств», а доход будет получен после реализации этих материалов.

Таблица 3. Корреспонденция счетов при учете ремонтов основных средств, выполненных подрядной организацией без передачи заказчику полученного металлолома

№№ операций	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Акцептован счет на ремонт объекта основных средств (без НДС)	23	63	883
2	Отражен налоговый кредит	641	63	177
3	Оприходован металлолом	209	23	300
4	Списана себестоимость металлолома, направленная в зачет стоимости ремонта объекта основных средств	943	209	300
		63	712	300
5	Отражен НДС	712	641	50
6	Списана себестоимость реализованного металлолома на финансовый результат	791	943	300
7	Списан доход от реализации металлолома на финансовый результат	712	791	250
8	Определен финансовый результат от реализации металлолома и списан на счет 442 «Непокрытые убытки»	442	791	50

Согласно П(С)БУ 7 «Основные средства» [2, п. 26], с 1 июля 2000 г. в Украине официально в бухгалтерском учете могут применяться пять методов начисления амортизации, но предприятия, которые уплачивают налог на прибыль, воспользоваться любым из них не могут. Они должны начислить амортизацию основных средств только по налоговому методу. Хотя предприятие, наряду с налоговым методом, может и в бухгалтерском учете начислять амортизацию, но такой порядок двойного начисления и учета износа основных средств приведет только к усложнению и впоследствии к неточностям в определении остаточной стоимости основных средств.

Чтобы этого не случилось, необходимо определить единые методические подходы к начислению износа основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Литература:

1. Закон Украины «О металлоломе» от 05.05.99 г. № 619-XIV.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утв. Министерством финансов Украины 27.04.2002. № 92.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утв. Министерством финансов Украины 31.12.1999. № 318.
4. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утв. Министерством финансов Украины 30.11.1999. № 291.
5. Винцевич А. Обмен основных фондов на товар: действует ли правило первого события //Все о бухгалтерском учете. – 2002. - № 16. – с. 27.
6. Жеребных А.М. Налоговое разъяснение относительно применения абзаца третьего статьи 7 Закона Украины «О государственном бюджете Украины на 2002 год» плательщиками налога на прибыль предприятий //Все о бухгалтерском учете. – 2002. - № 17. – с. 14-15.
7. Знайко Ю. Ликвидация основных фондов по самостоятельному решению налогоплательщика (бухгалтерский и налоговый учет) //Все о бухгалтерском учете. – 2001. - № 32. – с. 52-56.
8. Лобза И. и Ковалева Д. Учет запчастей и металлолома, образовавшихся в результате ремонта, ликвидации основных средств //Все о бухгалтерском учете. – 2002. - № 25. – с. 5-8.
9. Огійчук М.Ф. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник /За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К.: Аграрна освіта, 2001 – 605 с.