Межрегиональная академия управления персоналом

КУРСОВАЯ РАБОТА

дисциплина

Учет в зарубежных странах

по теме

Амортизация основних средств и ее учет в зарубежных странах

2009

План

Введение

1. Амортизация как категория бухгалтерского учета в зарубежных странах

1.1 Амортизационная политика

* 1. Понятие амортизации основных средств

2. Учет амортизации основных средств за рубежом

2.1 Методы расчета амортизации внеоборотных активов

2.2 Модифицированная система ускоренной амортизации

2.3 Определение и учет финансовых результатов при выбытии основных средств

2.4 Особенности амортизации основных средств в отдельных странах

3. Усовершенствование учета амортизации: проблемы и перспективы

Приложение А

Список литературы

**Введение**

Процесс обновления основных фондов промышленности Украины на пути к рынку полон парадоксов. Устаревшее и крайне изношенное оборудование эксплуатируется далеко за пределами экономически целесообразных сроков использования, тогда как сравнительно новое оборудование простаивает. При условиях хотя бы половинной загруженности производственных мощностей это должно было бы заставить предприятия принять какие-то меры, но потери рабочего времени на ремонт изношенного оборудования на протяжении замены мало что значат, когда все предприятие простаивает месяцами. Что же касается современного оборудования, то оно простаивает именно в силу своей высокой производительности, которая не нужна на данной операции изготовления именно этой продукции, которая не находит сбыта. Из вышесказанного следует, что моральному износу подлежат не только средства производства, но и продукция, а также технология ее производства. Это требует комплексного подхода к обновлению всех определенных компонентов. Не вызывает сомнения ускорение процессов морального износа второго рода в современном периоде, и зависимость этого ускорения от уровня интеграции страны к мировому рынку. Кроме того, изменилась не только скорость морального износа, но и его характер, так как износ все больше проявляется как несоответствие данного средства производства имеющимся потребностям, как самого производственного процесса, так и требованиям рынка продукции, которая производится.

Ускорение морального износа основных производственных фондов промышленных предприятий под воздействием научно-технического прогресса привело к тому, что оборудование устаревает быстрее, чем изнашивается в процессе использования. Этот факт можно было игнорировать до тех пор, пока не появилась реальная перспектива выхода Украины на мировой рынок, где невозможно конкурировать с другими производителями, имея существующий уровень техники и технологии подавляющей части промышленных предприятий. В связи с этим учет темпов и уровня морального износа во всех его проявлениях становится все актуальнее [1, с.4].

Актуальным и важным на современном этапе является амортизационная политика. Правильная амортизационная политика ведет к стабильности производства, его эффективности.

В мире накоплен огромный опыт использования амортизационных отчислений. Его эффективное внедрение в деятельность предприятий Украины будет способствовать его совершенствованию.

Цель данной работы исследовать зарубежный опыт амортизации основных средств.

**1. Амортизация как категория бухгалтерского учета в зарубежных странах.**

**1.1 Амортизационная политика**

Амортизационная политика предприятия хоть и не всегда совпадает с общегосударственной, в значительной мере отображает техническую и амортизационную политику государства, поскольку основывается на принципах, методах и нормативах амортизационных отчислений, утвержденных законодательными и нормативными актами, методах индексации, оценивания и переоценки основных фондов.

На каждом этапе реализации перед ней стоят конкретные задачи, которые кроме основной задачи – формирование амортизационных средств для возмещения износа основных средств – могут содержать и такие, как минимизация налоговых платежей или краткосрочное пополнение оборотных средств за счет амортизационных отчислений, при чем иногда эти второстепенные вопросы становятся вопросом выживания предприятия на долгие годы. В мировой практике амортизационные отчисления являются основным источником финансирования обновления основных производственных фондов, как это и должно быть.

В Украине, на этапе перехода к рыночным отношениям, амортизация стала не столько источником финансирования технического развития, сколько средством регулирования налогового давления, и это средство используется как государством, так и предприятиями. Вызывает сомнение утвержденная на государственном уровне концепция амортизационной политики, согласно с которой были разделены налоговые и учетные функции амортизации, что положило начало нецелесообразного деления самого учета на бухгалтерский и налоговый. Даже определение срока «амортизационная политика предприятия» не является общепринятым.

Некоторые авторы считают, что амортизационная политика – это увеличение за счет внутренних источников потока собственных финансовых ресурсов, путем формирования амортизационного фонда и уменьшения налога на прибыль [1, с.53-55].

Сразу следует отметить, что главная цель любой политики предприятия – получение максимальной прибыли при условии сохранения стабильности его функционирования, а не «потока собственных финансовых ресурсов», который далеко не всегда обеспечивает прибыль. К тому же ничего плохого не будет в том, что прибыль будет приносить не только собственный капитал, направления использования которого должны быть скоординированы с использованием амортизационных сумм. Уменьшение суммы налога на прибыль не является самоцелью, поскольку повышение прибыли означает и повышение налога, но это не является путем реализации амортизационной политики, как и формирование амортизационного фонда. Кстати, фонд, как целевое формирование денежных средств, не позволяет их использование на другие цели, но нельзя называть амортизационные суммы фондом, поскольку украинское законодательство не запрещает использовать их на другие цели.

Другие [4, с.26] к толкованию амортизационной политики как процесса регулирования собственных ресурсов добавляют: «Амортизационная политика – это составная часть общегосударственной политики формирования собственных финансовых ресурсов, которая заключается в оптимизации потока собственных средств, которые реинвестируются в производственную деятельность». Такое определение не различает собственных финансовых ресурсов отдельного предприятия и государственные средства, хотя, например, применение снижающих коэффициентов к нормам амортизации, как проявление государственной амортизационной политики, никоим образом не совпадает с интересами конкретного предприятия. Кроме того, использование амортизации для пополнения оборотных средств, что в современных условиях нормальное явление, не является реинвестицией. Исходя из этого определения, можно сделать вывод, что единственная цель амортизационной политики – «оптимизация потока собственных средств, которые реинвестируются в производственную деятельность», но это не так. Есть такие предприятия, которые вообще не реинвестируют средства в собственную производственную деятельность, но это не означает, что такая амортизационная политика в конкретных обстоятельствах нецелесообразна. Во времена общегосударственной формы собственности на все средства производства в Украине возможность антагонизма интересов государства и отдельного предприятия на любом этапе деятельности была исключена, потому что владелец был один, да и предприятие не отвечало в полной мере за последствия своей деятельности. Сейчас все иначе. Даже государственное предприятие как юридическое лицо может обанкротиться. Для выживания такое предприятие внедряет политику минимизации выплат в налогообложении, политику монополизации рынка, собственную амортизационную политику, которая в целом может совсем не совпадать с государственной. Следовательно – это не является «составной частью общегосударственной политики», это собственная политика предприятия в ограничениях государственной. Яркий пример такого несоответствия интересов – установка государством снижающих коэффициентов к нормам амортизации. С другой стороны, предприятиям предоставлена возможность в ходе реализации собственной политики маневрировать амортизационными средствами, направляя их, например, на пополнение оборотных средств. И сразу же нецелевое использование амортизационных сумм приняло такие масштабы, что ради его учета понадобилось введение дополнительного 09-го счета. Именно поэтому не достаточно корректно определять амортизационную политику предприятия как процесс «оптимизации потока собственных средств, которые реинвестируются в производственную деятельность», так как амортизационные суммы не всегда реинвестируются. К тому же прибыль – тоже собственные средства, которые могут быть реинвестированы. Но это уже вопрос не столько амортизационной сколько финансовой политики.

Конечно, введение в действие основ международных стандартов финансовой отчетности предоставило возможность предприятиям самостоятельно устанавливать сроки полезного использования, выбирать методы начисления амортизации и определять ликвидационную стоимость основных средств. Но амортизационная политика – это нечто больше, чем выбор методов и расчет сроков полезного использования основных средств. Как только предприятие получило возможность манипулировать амортизационными средствами, оно может проводить действительно собственную амортизационную политику в сфере их формирования, распределения, использования. Обоснование расчетов сроков полезного использования основных средств имеет большое значение, но возможность их дооценить, или уценить – это уже изменение базы начисления амортизации. Исходя из всего этого, определение амортизационной политики можно сформулировать так:

Амортизационная политика предприятия – это комплекс мероприятий, направленных на оптимизацию процесса формирования, распределения и использования средств, признанных как амортизационные суммы в составе всех финансовых ресурсов предприятия, для обеспечения стабильной прибыли путем обновления и поддержки основных фондов в ограничениях действующего законодательства и общегосударственной амортизационной политики.

Элементами амортизационной политики по такому толкованию является:

1. Обоснование и выбор основных конкретных целей (развитие производства, налоговая регуляция, стабилизация финансов).
2. Обоснование возможных размеров, выбор средств формирования, направлений и пропорций распределения амортизационных средств.
3. Выбор методов амортизации.
4. Установление сроков полезного использования согласно поставленным целям и существующим возможностям.
5. Установление и целевое формирование базы начисления амортизации с использованием возможностей, предоставленных законодательством.

**1.2 Понятие амортизации основных средств**

Амортизация основных средств - постепенное систематическое списание стоимости основных средств в процессе их полезного использования, связанное с физическим и моральным износом. [8, с.14]

Амортизация как категория бухгалтерского учета означает отнесение на затраты отчетного периода части стоимости внеоборотных активов, использование которых было одним условий получения в этом периоде доходов.

Используя пример с приобретением фирмой «Одри Нельсон» полиграфического станка ценой в 12 000 долл. и сроком эксплуатации, равным 10 лет, можно схематично представить движение его первоначальной стоимости и амортизации по балансу и отчету о прибыли (приложение А). Предполагается, что стоимость станка на момент выбытия будет равна 0.

Списание амортизации на затраты отчетного периода отражается следующей проводкой:

Дебет счета 509 «Амортизация (затраты)»

Кредит счета 172 «Накопленная амортизация»

За рубежом расчет амортизации трактуется как процесс систематического распределения первоначальной стоимости внеоборотных активов на затраты по периодам эксплуатации, а не как измерение их текущей рыночной стоимости на дату составления баланса. Фактическая рыночная стоимость внеоборотных активов может существенно отличаться в ту или иную сторону от отражаемой в балансе учетной (остаточной) стоимости.

Показываемая в балансе остаточная стоимость внеоборотных активов (разница первоначальной стоимости и накопленной амортизации) характеризует собой ту часть их стоимости, которая должна быть списана на затраты в будущем. Сумма, отражаемая в балансе по кредиту счета «Накопленная амортизация», показывает ту часть первоначальной стоимости внеоборотных активов, которая уже была ранее отнесена на затраты предприятия и включена в себестоимость его продукции.

Амортизация существенно отличается от других статей затрат с точки зрения места и роли в кругообороте средств и в денежных потоках предприятия. Приобретение внеоборотных активов представляет собой как бы предоплату на несколько лет вперед тех расходов, которые предприятие неизбежно должно нести для того, чтобы использовать в своем обороте средства труда. В свою очередь, являясь частью первоначальной стоимости внеоборотных активов, амортизация возвращается на предприятие как элемент позитивного денежного потока через выручку в счет возмещения ранее понесенных расходов на покупку этих активов. С точки зрения зарубежной теории учета, накопленная амортизация не является неким фондом накопления денежных средств для замены устаревших внеоборотных активов. Накопленная амортизация рассматривается не как один из видов активов предприятия, а как уже отнесенная на затраты часть первоначальной стоимости приобретенных ранее долгосрочно используемых внеоборотных активов. [2, с.112-114]

В соответствии с п. 47 МСФО 16 для распределения амортизируемой суммы на систематической основе в течение срока полезной эксплуатации можно использовать различные методы амортизации: прямолинейного списания, уменьшения остатка, суммы единиц продукции. В украинском законодательстве к перечисленным методам добавляется также метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости и кумулятивный метод.

**2. Учет амортизации основных средств за рубежом**

* 1. **Методы расчета амортизации внеоборотных активов**

За рубежом практикуется использование нескольких методов расчета амортизации внеоборотных активов. Всю совокупность известных методов можно свести к двум основным группам: традиционные (классические) методы и методы ускоренной амортизации. К традиционным методам относятся метод прямолинейного списания и метод, основанный на учете производительности оборудования. Методы ускоренной амортизации включают метод фиксированной удвоенной нормы амортизации и метод суммы лет.

При этом зарубежные предприятия могут использовать различные методы расчета амортизации для различных видов этих активов. Более того, для определения суммы амортизации, подлежащей включению в себестоимость и в отчет о прибыли, часто применяются методы, отличные от тех, которые используются для составления отчета по налоговым платежам. Рассмотрим далее алгоритмы расчета амортизации по перечисленным выше основным методам. [2, с.114]

Предварительно следует отметить, что за рубежом расчет амортизации, подлежащей включению в себестоимость отчетного периода, практически всегда основывается на использовании следующих четырех показателей:

1. первоначальной стоимости объекта амортизации (ПС);
2. остаточной стоимости объекта амортизации на предполагаемый момент выбытия (ОС);
3. срока службы объекта амортизации (СЭ);
4. амортизируемой части первоначальной стоимости объекта (АС).

Остаточная стоимость и срок службы оцениваются экспертным путем уже в момент приобретения объекта амортизации.

Это необходимо делать для определения той части первоначальной стоимости объекта, которая подлежит списанию на затраты в течение срока эксплуатации. Амортизируемая стоимость объекта (АС) определяется как разность его первоначальной (ПС) и остаточной стоимости на момент выбытия (ОС):

АС = ПС - ОС.

Для иллюстрации методов расчета амортизации будем использовать исходные данные следующего примера.

Исходные данные. 1 января автотранспортное предприятие «Эдвард Вудвард» приобрело грузовик «МЭК» стоимостью 22 000 долл. Предполагаемый срок эксплуатации грузовика был определен в 5 лет или на пробег в 400 000 км. Его остаточная стоимость на момент выбытия была оценена в 2000 долл. Стоимость, подлежащая отнесению на затраты (амортизируемая стоимость), равна 20 000 долл. (22 000 долл. - 2000 долл.).

Метод прямолинейного списания. Это наиболее простой и распространенный метод определения величины амортизации внеоборотных активов. Согласно ему, на затраты каждого отчетного периода (обычно года) списывается постоянная часть амортизируемой стоимости объекта.

Алгоритм метода прямолинейного списания состоит из следующих этапов.

1-й этап. Определяется ежегодная сумма амортизации:

(ПС - ОС) : СЭ = (22 000 долл. - 2000 долл.) : 5 = 4000 долл.

Расчет может быть записан и в табличной форме (табл. 1).

Таблица 1

Расчет годовой суммы амортизации

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, долл. |
| 1. Первоначальная стоимость грузовика | 22 000 |
| 2. Прогнозная (оценочная) остаточная стоимость грузовика | 2 000 |
| 3. Амортизируемая стоимость грузовика (1—2) | 20 000 |
| 4. Ежегодная сумма амортизации, подлежащая списанию на затраты | 4 000 |

2-й этап. Расчет графика амортизации. На этом этапе определяются ежегодные суммы амортизационных затрат, величина накопленной амортизации и остаточная стоимость объекта. График оформляется в виде таблицы (табл. 2).

Таблица 2

График амортизации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Расчет амортизационных затрат | Величина амортизации, долл. | Накопленная амортизация, долл. | Остаточная стоимость объекта, долл. |
| Приобретение |  |  |  | 22 000 |
| 1-й | 20 000 ∙ 1/5 | 4 000 | 4 000 | 18 000 |
| 2-й | 20 000 ∙ 1/5 | 4 000 | 8 000 | 14 000 |
| 3-й | 20 000 ∙ 1/5 | 4 000 | 12 000 | 10 000 |
| 4-й | 20 000 ∙ 1/5 | 4 000 | 16 000 | 6 000 |
| 5-й | 20 000 ∙ 1/5 | 4 000 | 20 000 | 2 000 |
| Итого |  | 20 000 |  |  |

Ежегодно включая в себестоимость, а значит, и в цену (тариф) своих услуг 4000 долл., автотранспортное предприятие «Эдвард Вудвард» при прочих равных условиях (положительная рентабельность, устойчивый спрос на перевозки и др.) вернет себе через выручку к концу пятого года эксплуатации 20 000 долл. из 22 000 долл., затраченных на грузовик в момент покупки.

Обращает на себя внимание тот факт, что при использовании метода прямолинейного списания не принимается в расчет фактическая эксплуатационная загрузка объекта амортизации, что является недостатком этого метода. Ведь логично предположить, что в первые годы эксплуатации грузовик может использоваться с большей интенсивностью и с менее незначительными потерями рабочего времени на простои в связи с ремонтными и профилактическими работами, чем в последние годы службы, когда его естественный физический износ станет ощутимым. [5, с.100-102]

Метод, основанный на учете производительности оборудования.Данный метод позволяет устанавливать более тесную связь между интенсивностью эксплуатации грузовика, приносимыми им доходами и суммой амортизации, подлежащей списанию на затраты. Алгоритм его применения выглядит следующим образом.

1-й этап. Рассчитывается норма амортизации единицы эксплуатационной производительности объекта амортизации (ЭНА). Для грузовика это может быть прогнозируемый пробег (ПП). Такая норма определяется по формуле

ЭНА = (ПС - ОС) = (22 000 долл. - 2 000 долл.) = ПП 400 000 км =

= 0,05 долл. за один километр пробега.

2-й этап. Расчет фактической амортизации. По мере фактического пробега грузовика и на основе эксплуатационной нормы амортизации определяется, во-первых, сумма амортизационных затрат за каждый отчетный период; во-вторых, величина накопленной амортизации и, в-третьих, остаточная балансовая стоимость грузовика. Обобщать расчеты этих показателей можно в табл. 3.

Таблица 3

Расчет амортизации по методу, основанному на учете производительности оборудования

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Расчет амортизационных затрат | Величина амортизации, долл. | Накопленная амортизация, долл. | Остаточная стоимость объекта, долл. |
| Приобретение |  |  |  | 22 000 |
| 1-й (пробег 150 000 км) | 150 000 ∙ 1/5 | 7 500 | 7 500 | 14 500 |
| 2-й (пробег 100 000 км) | 100 000 ∙ 1/5 | 5 000 | 12 500 | 9 500 |
| 3-й (пробег 90 000 км) | 90 000 ∙ 1/5 | 4 500 | 17 000 | 5 000 |
| 4-й (пробег 40 000 км) | 40 000 ∙ 1/5 | 2 000 | 19 000 | 3 000 |
| 5-й (пробег 20 000 км) | 20 000 ∙ 1/5 | 1 000 | 20 000 | 2 000 |
| Итого |  | 20 000 |  |  |

Рассмотренный метод амортизации удобен для тех видов внеоборотных активов, которые непосредственно связаны с производством, оказанием услуг, выполнением работ и по которым представляется возможность прямой идентификации их вклада в конкретный продукт.

Ограничивает применение этого метода относительно небольшой перечень таких внеоборотных активов.

Метод фиксированной удвоенной нормы амортизации. Быстрое развитие научно-технического прогресса приводит к сокращению сроков эксплуатации внеоборотных активов, зданий и сооружений, основных фондов, оборудования во многих отраслях промышленности, сельского хозяйства, коммуникаций, транспорта, в сфере услуг. Для того чтобы предприятия имели возможность быстро окупать свои капитальные вложения в средства труда, для формирования и финансового обеспечения устойчивого спроса на новую технику и высокопроизводительные технологии, во многих индустриально развитых странах законодательно разрешено использование методов так называемой ускоренной амортизации.

Применение этих методов позволяет предприятиям накапливать наибольшие суммы амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации своих внеоборотных активов. С точки зрения требований такого фундаментального учетного принципа, как «соответствие затрат и доходов», логически это вполне оправданно, поскольку именно первые месяцы и годы приносят предприятиям наивысшую отдачу от задействования в технологических процессах новейшей техники, передовых технологий и оборудования.

Из методов ускоренной амортизации зарубежные предприятия чаще всего отдают предпочтение методу фиксированной удвоенной нормы амортизации. При этом методе предприятия обеспечивают наиболее быстрый возврат своих капитальных вложений в первые годы эксплуатации внеоборотных активов.

Для иллюстрации метода удвоенной нормы амортизации воспользуемся приведенными ранее исходными данными автотранспортного предприятия «Эдвард Вудвард».

Последовательность расчетно-аналитических процедур применения этого метода выглядит следующим образом.

1-й этап. По методу прямолинейного списания определяется годовая норма амортизации. В нашем примере грузовик приобретен на 5 лет. Следовательно, постоянная часть ежегодного списания амортизации на затраты будет равна 20% (1:5).

2-й этап. Ежегодная норма прямолинейного списания амортизации удваивается — 20% ∙ 2=40%. По этой фиксированной удвоенной норме будет определяться величина амортизационных затрат, подлежащих включению в себестоимость каждого года эксплуатации грузовика.

Расчет при этом выполняется по следующей формуле:

A3 = ОС ∙ УНА,

где A3 — амортизация, относимая на затраты отчетного периода;

ОС — остаточная балансовая стоимость объекта амортизации;

УНА — удвоенная норма амортизации.

Полученные результаты приведены в табл. 4.

Таблица 4

Расчет амортизации по методу удвоенной нормы амортизации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Расчет амортизационных затрат | Величина амортизации, долл. | Накопленная амортизация, долл. | Остаточная стоимость объекта, долл. |
| Приобретение |  |  |  | 22 000 |
| 1-й | 22 000 ∙ 40 : 100 | 8 800 | 8 800 | 13 200 |
| 2-й | 13 200 ∙ 40 : 100 | 5 280 | 14 080 | 7 920 |
| 3-й | 7 920 ∙ 40 : 100 | 3 168 | 17 248 | 4 752 |
| 4-й | 4 752 ∙ 40 : 100 | 1 901 | 19 149 | 2 851 |
| 5-й | 2851∙40 : 100 = 11400 | 851 | 20 000 | 2 000 |
| Итого |  | 20 000 |  |  |

Примечание. Определение амортизации за последний пятый год эксплуатации рассчитывается обратным способом исходя из конечной остаточной стоимости грузовика, оцененной в 2000 долл., и его остаточной балансовой стоимости по итогам четырех лет эксплуатации 2851 долл. В амортизационные затраты пятого года включается разница этих двух величин (2851 долл. - 2000 долл. = 851 долл.), а не результат обычного расчета по формуле метода удвоенной нормы амортизации (2851 долл. ∙ 40 : 100).

Метод суммы лет. Это еще один вариант метода ускоренной амортизации. Алгоритм его применения следующий.

1-й этап. Берется сумма простой последовательности лет в рамках установленного срока службы грузовика (5 лет):

1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.

2-й этап. Последовательность лет записывается в обратном порядке:

5-й год, 4-й год, 3-й год, 2-й год, 1-й год.

3-й этап. Определяются нормы амортизации для каждого из 5 лет эксплуатации грузовика:

для 1-го года — 5/15; для 2-го — 4/15; для 3-го — 3/15; для 4-го — 2/15; для 5-го — 1/15.

4-й этап. Рассчитываются суммы амортизации и остаточная балансовая стоимость грузовика за каждый год эксплуатации (табл. 5). Для этого используется формула

A3 = АС ∙ НА,

где A3 — амортизационные затраты, списываемые на себестоимость отчетного периода (года); АС — амортизируемая часть первоначальной стоимости грузовика; НА — рассчитанная по. методу суммы лет норма амортизации для каждого года эксплуатации. [7, с.127]

Таблица 5

Расчет амортизации по методу суммы лет

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Расчет амортизационных затрат | Величина амортизации, долл. | Накопленная амортизация, долл. | Остаточная стоимость объекта, долл. |
| Приобретение |  |  |  | 22 000 |
| 1-й | 20 000 ∙ 5/15 | 6 667 | 6 667 | 15 333 |
| 2-й | 20 000 ∙ 4/15 | 5 333 | 12 000 | 10 000 |
| 3-й | 20 000 ∙ 3/15 | 4 000 | 16 000 | 6 000 |
| 4-й | 20 000 ∙ 2/15 | 2 667 | 18 667 | 3 333 |
| 5-й | 20 000 ∙ 1/15 | 1 333 | 20 000 | 2 000 |
| Итого |  | 20 000 |  |  |

Сравнительный анализ методов начисления амортизации.

В табл. 5 обобщены данные по расчетам амортизационных затрат и остаточной балансовой стоимости грузовика, определенные различными методами, которые были описаны выше.

Очевидно, что применение метода удвоенной нормы амортизации при прочих равных условиях позволит предприятию «Эдвард Вудвард» наиболее быстро возместить расходы, понесенные на приобретение грузовика. В процентном отношении возврат средств при каждом методе расчета амортизации выглядит следующим образом (табл. 6).

Использование методов ускоренной амортизации позволяет предприятию своевременно возмещать понесенные затраты, снижать потери от инфляции и увеличивать эффективность своих капитальных вложений.

Таблица 6

Сравнительный анализ методов начисления амортизации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Метод прямолинейного списания | Метод, учитывающий производительность | Метод удвоенной нормы амортизации | Метод суммы лет |
|  | Сумма амротизации | Остаточная балансовая стоимость | Сумма амротизации | Остаточная балансовая стоимость | Сумма амротизации | Остаточная балансовая стоимость | Сумма амротизации | Остаточная балансовая стоимость |
| Приобретение |  | 22 000 |  | 22 000 |  | 22 000 |  | 22 000 |
| 1-й | 4 000 | 18 000 | 7 500 | 14 500 | 8 800 | 13 200 | 6 667 | 15 333 |
| 2-й | 4 000 | 14 000 | 5 000 | 9 500 | 5 280 | 7 920 | 5 333 | 10 000 |
| 3-й | 4 000 | 10 000 | 4 500 | 5 000 | 3 168 | 4 752 | 4 000 | 6 000 |
| 4-й | 4 000 | 6 000 | 2 000 | 3 000 | 1 901 | 2 851 | 2 667 | 3 333 |
| 5-й | 4 000 | 2 000 | 1 000 | 2 000 | 851 | 2 000 | 1 333 | 2 000 |
| Итого | 20 000 |  | 20 000 |  | 20 000 |  | 20 000 |  |

Таблица 7

Хронология окупаемости затрат в относительном измерении

|  |  |
| --- | --- |
| Год эксплуатации | Удельный вес расходов по приобретению грузовика, возмещаемых через амортизацию при различных методах расчета, % |
| Метод прямолинейного списания | Метод, учитывающий производительность | Метод удвоенной нормы амортизации | Метод суммы лет |
| 1-й | 20 | 37,5 | 44 | 33 |
| 2-й | 20 | 25 | 26 | 27 |
| 3-й | 20 | 22,5 | 16 | 20 |
| 4-й | 20 | 10 | 10 | 13 |
| 5-й | 20 | 5 | 4 | 7 |
| Итого | 100 | 100 | 100 | 100 |

Выбор и провозглашение в учетной политике использования того или иного метода начисления амортизации зависят от целого ряда факторов, таких как степень предполагаемой интенсивности эксплуатации оборудования и скорость его износа; предполагаемая продолжительность эксплуатации оборудования; требования рынка (спроса) по обновлению выпускаемой на данном оборудовании продукции; длительность жизненного цикла продукции, выпускаемой на амортизируемом оборудовании; прогнозируемая динамика цен и ожидаемое изменение конъюнктуры на новое оборудование аналогичного типа и класса и др.

Использование методов ускоренной амортизации особенно важно в тех отраслях, которые сильно зависят от достижений научно-технического прогресса, с динамично развивающимися технологиями и техникой (производство вычислительной техники, средств транспорта и связи, коммуникаций и т.п.). [6, с.120]

* 1. **Модифицированная система ускоренной амортизации**

В 80-е годы в США была разработана и начиная с 1987 года разрешена к применению так называемая Модифицированная система ускоренной амортизации.

Эта система имеет целью стимулировать ускорение оборота и возмещение средств, вложенных предпринимателями в основные средства, за счет уменьшения суммы, с которой взыскиваются федеральные налоги. Поэтому Модифицированная система используется, главным образом, только в целях налогообложения. Эта система, как правило, не применяется для отражения стоимости долгосрочно используемых активов в балансе, так как предусмотренные ею сроки возмещения затрат обычно не совпадают с фактическими сроками эксплуатации объектов.

Согласно Модифицированной системе ускоренной амортизации, все долгосрочно используемые (внеоборотные) виды активов разделены на восемь групп исходя из установленных сроков, в течение которых должно быть обеспечено возмещение затрат. Первая группа включает в себя внеоборотные активы с амортизацией до 3 лет, вторая — до 5 лет, третья — до 7 лет и так далее последовательно — до 10, до 15, до 20, до 29,5 и до 31,5 года.

Отнесение долгосрочных активов к той или иной группе поставлено в зависимость от темпов научно-технического развития, обновления и модернизации средств труда. Быстрый возврат через льготное налогообложение средств, вложенных в активную часть основных фондов, обусловливает устойчивое поддержание и надежное финансовое обеспечение спроса на продукцию отраслей, производящих высокотехнологичное оборудование. Это существенно стимулирует научно-технический прогресс. Так, для большинства разновидностей специального технологического оборудования сроки амортизации установлены до 3 лет. Автомобили, грузовики малой и средней грузоподъемности вошли в группу с периодом возмещения их стоимости сроком до 5 лет. К примеру, здания и сооружения обычно относятся к последним группам с наибольшим сроком амортизации. [7, с.131-134]

Следует отметить, что для основных средств с периодом амортизации и восстановления стоимости до 10 лет используется метод удвоенной нормы амортизации. Для объектов со сроком амортизации до 15 и до 20 лет — метод полуторной нормы амортизации. Для объектов с обновлением 29,5 и 31,5 года применяется метод прямолинейного списания.

Для практического использования Модифицированной системы ускоренной амортизации разработаны специальные таблицы, один из примеров которой приведен в табл. 8.

учет амортизация основной средство

Таблица 8

Коэффициенты (нормы) амортизации согласно Модифицированной системе ускоренной амортизации

|  |  |
| --- | --- |
| Год | Сроки восстановления стоимости, % |
| 3 года | 5 лет | 7 лет | 10 лет | 15 лет | 20 лет |
| 1 | 33,33 | 20,00 | 14,29 | 10,00 | 5,00 | 3,750 |
| 2 | 44,45 | 32,00 | 24,49 | 18,00 | 9,50 | 7,219 |
| 3 | 4,81 | 19,20 | 17,49 | 14,40 | 8,55 | 6,677 |
| 4 | 7,41 | 11,52 | 12,49 | 11,52 | 7,70 | 6,177 |
| 5 |  | 11,52 | 8,93 | 9,52 | 6,93 | 5,713 |
| 6 |  |  | 8,92 | 7,37 | 6,23 | 5,285 |
| 7 |  |  | 8,93 | 6,55 | 5,90 | 4,888 |
| 8 |  |  | 4,46 | 6,55 | 5,90 | 4,522 |
| и т.д. | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

То, что фактическое количество лет амортизации, например для основных средств 1-й группы, составляет не 3, а 4 года, связано с условным допущением возможной полугодовой погрешности в оценке длительности эксплуатации объекта.

Пример.Предположим, что предприятие «Эдвард Вуднард» составило график амортизации грузовика «Мэк» по Модифицированной системе ускоренной амортизации. Напомним, что первоначальная стоимость грузовика равна 22 000 долл. Срок эксплуатации — 5 лет и, соответственно, группа норм амортизации — 2-я. Поскольку целью Модифицированной системы является определение суммы, подлежащей льготному налогообложению, то остаточной стоимостью можно пренебречь.

Таблица 9

Расчет амортизации по Модифицированной системе ускоренной амортизации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Расчет | Амортизация, относимая на затраты. | Накопленная амортизация | Остаточная стоимость (контрольная сумма) |
| 1-й | (22 000 · 20,00) | 4 400 | 4 400 | 17 600 |
| 2-й | (22 000 · 32,00) | 7 040 | 11 440 | 10 560 |
| 3-й | (22 000 · 19,20) | 4 224 | 15 664 | 6 336 |
| 4-й | (22 000 · 11,52) | 2 534 | 18 198 | 3 802 |
| 5-й | (22 000 · 11,52) | 2 534 | 20 732 | 1 268 |
| 6-й | (22 000 · 5,76) | 1 268 | 22 000 | 0 |
| Итого | 22 000 |  |  |  |

В табл. 9 остаточная стоимость приводится, чтобы проконтролировать процесс отнесения на затраты амортизации объекта. Расчеты приведены там же. [2, с.123-125]

**2.3 Определение и учет финансовых результатов при выбытии основных средств**

Непригодные для дальнейшего использования в силу физического или морального износа внеоборотные активы подлежат списанию. Их выбытие отражается проводкой:

Дебет счета 172 «Накопленная амортизация по грузовику»

Кредит счета 170 «Грузовик».\*

Такая проводка составляется на сумму полностью самортизировавшей стоимости грузовика.

Согласно требованиям международных стандартов по учету, величина списанной на затраты амортизации не должна превышать первоначальную стоимость, которая была уплачена за тот или иной внеоборотный актив в момент его приобретения. Если, несмотря на полное списание амортизационных затрат на себестоимость, объект продолжает находиться в эксплуатации, то начисление амортизации по нему прекращается.

Поскольку при начислении амортизации остаточная стоимость и срок службы оцениваются лишь с предположительной точностью, то нередки случаи отклонения этой стоимости от той, которую объект может иметь в момент своего фактического выбытия.

Если в момент выбытия объекта в результате продажи цена его реализации превышает остаточную балансовую стоимость, то финансовым итогом такой операции для предприятия будет прибыль, в противоположном случае - убыток.

Пример. Предположим, что предприятие «Эдвард Вудвард» приняло решение продать грузовик «Мэк» за 15 000 долл. Известно, что первоначальная стоимость грузовика составляла 22 000 долл., а остаточная на момент выбытия была равна 14 000 долл. Данная операция будет оформлена следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 101 «Денежные средства» 15 000 долл.

Дебет счета 172 «Накопленная амортизация по грузовику» 8 000 долл.

Кредит счета 170 «Грузовик» 22 000 долл.

Кредит счета 303 «Прибыль от продажи грузовика» 1000 долл.

Если же допустить, что «Эдвард Вудвард» был вынужден продать свой грузовик по цене ниже его остаточной стоимости (например, за 11 000 долл.), то результатом такой операции будет убыток. Он отразится следующей проводкой:

Дебет счета 101 «Денежные средства» 11 000 долл.

Дебет счета 172 «Накопленная амортизация по грузовику» 8 000 долл.

Дебет счета 303 «Убытки от реализации грузовика» 3 000 долл.

Кредит счета 170 «Грузовик» 22 000 долл.

**2.4 Особенности амортизации основных средств в отдельных странах**

В учете Польши амортизация начисляется по определенной схеме с использованием срока и коэффициентов для конкретных групп основных средств. Величина начисленного износа может колебаться в зависимости от количества рабочих изменений, уровня технологического и экономического прогресса, производственных мощностей, срока эксплуатации, предварительно установленной ликвидационной стоимости, коэффициентов износа в соответствии с налоговым законодательством.

В Португалии разрешается использовать только линейный метод начисления. В Люксембурге амортизационные отчисления не начисляются по активам, имеющим неопределенный срок эксплуатации.

В Бельгии Закон допускает следующие методы амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, удвоенных амортизационных отчислений, ускоренной амортизации по определенным активам (например, энергосберегающие инвестиции). Ускоренную амортизацию можно применять только в соответствии с положениями налогового законодательства.

В законодательстве Германии не предусмотрено конкретных единых методов амортизации. На практике чаще всего применяются прямолинейный метод и метод уменьшения остатка. Сроки службы активов, как правило, устанавливаются по специальным отраслевым налоговым таблицам.

Ниже представлены основные методы начисления амортизации, используемые в практике учета немецких предприятий (табл. 10).

Таблица 10

Методы начисления амортизации в Германии

|  |  |
| --- | --- |
| Метод начисления амортизации | Содержание |
| 1 | 2 |
| Линейная амортизация | Линейный метод относится к наиболее распространенным. Налоговое право рассматривает его как обычный метод амортизации |
| Дегрессивная амортизация | При дегрессивной амортизации на базовую стоимость в течение периода эксплуатации начисляются уменьшающиеся с каждым последующим годом амортизационные отчисления. В начале срока эксплуатации начисляется сравнительно высокая сумма годовой амортизации, к концу срока эксплуатации она постоянно снижается.Различают арифметически- и геометрически-дегрессивные амортизации. Арифметически-дегрессивная амортизация характеризуется тем, что начисленная годовая амортизация уменьшается с каждым последующим годом на одинаковую сумму (сумму дегрессии). При геометрически-дегрессивной амортизации амортизационные отчисления снижаются с каждым последующим годом на определенный процент и образуют, таким образом, геометрический ряд. Особой формой арифметически-дегрессивной амортизации является начисление амортизации по сроку полезного использования |
| Прогрессивная амортизация | Прогрессивная амортизация - это метод начисления амортизации, при котором сумма амортизационных отчислений увеличивается с каждым последующим годом в течение срока эксплуатации объекта имущества. Как и при дегрессивном методе, изменение амортизационных отчислений по годам может происходить в геометрической или арифметической прогрессии. Несмотря на то, что торговое право разрешает использование прогрессивной амортизации, на практике этот метод применяется редко. Прогрессивную амортизацию можно оправданно использовать для оборудования, которое постепенно достигает полной загрузки, например, на электростанции, транспортных предприятиях или газопроводах. Налоговое право запрещает использование прогрессивной амортизации |
| Начисление амортизации пропорционально производительности основных средств | Начисление амортизации пропорционально производительности основных средств осуществляется по мере их загрузки. Для определения суммы ежегодных амортизационных отчислений базовая стоимость оборудования делится на прогнозируемый объем производства за весь период эксплуатации и умножается на объем производства отчетного года. Метод начисления амортизации пропорционально производительности основных средств часто используется в учете расходов и является допустимым как в торговом, так и налоговом праве. Этим методом пользуются в основном организации, которые занимаются добычей сырья, и могут рассчитать общую стоимость месторождения и амортизировать его по мере разработки |
| Комбинация методов амортизации | Торговое право не обязывает использовать какой-то определенный метод амортизации, но требует, чтобы выбранный метод исходил из первоначальной стоимости объекта имущества и распределял ее согласно принципам бухгалтерского учета на плановый срок эксплуатации. Следовательно, комбинация методов амортизации допустима, если она была предусмотрена в плане амортизации и закреплена в учетной политике. Такая комбинация трактуется как самостоятельный метод амортизации |

§ 254 ТКГ предоставляет организациям возможность отображать в налоговом балансе дополнительную, допустимую только по налоговому праву, амортизацию (табл. 11).

Таблица 11

Существенные положения по налоговой амортизации в Германии (§ 254 ТКГ)

|  |
| --- |
| Внеплановое уменьшение первоначальной стоимости, допустимое только в налоговом праве |
| 1. Начисление плановой амортизации согласно | Объект амортизации |
| § 7 f Закона о подоходном налоге § 7 g. абз. 1 Закона о подоходном налоге§ 76 Инструкции о подоходном налоге§ 82 f Инструкции о подоходном налоге§ 4 Закона о новых федеральных землях§ 3 Закона об экономических зонах | основные средства частных больницосновные средства малых и средних предприятийосновные средства фермеровторговые и рыболовные, а также воздушные судаосновные средства в новых федеральных землях и Берлинеосновные средства в ряде экономических зон (приобретенные до 1 января 1995 г.) |
| 2. Начисление дополнительной амортизации согласно | Объект амортизации |
| § 7 с Закона о подоходном налоге | строительные работы по созданию новых, сдаваемых в наем квартир (сданных до 1 января 1996 г.) |
| § 7 d Закона о подоходном налоге | сооружения, предназначенные для охраны окружающей среды, приобретенные до 1 января 1991 г. |
| § 7 Закона о сооружениях военного назначения | бомбоубежища (строительство которых началось до 1 января 1992 г.) |
| 3. Скидки со стоимости согласно | Вид |
| § 6 b Закона о подоходном налоге | перенос прибыли от реализации |
| § 80 Инструкции о подоходном налоге | скидка со стоимости импортных товаров |
| Директиве 34 Директив о подоходном налоге | перенос дотаций на проведение капиталовложений |
| Директиве 35 Директив о подоходном налоге | перенос подлежащих раскрытию в отчете резервов при замене старого оборудования |

Помимо перечисленных видов внеплановой амортизации существуют списания до частичной стоимости, не имеющие аналогов в торговом праве. Под частичной стоимостью понимают «сумму, в которой покупатель организации выделил бы стоимость отдельного вида имущества из общей покупной цены организации», при этом предполагается, «что покупатель продолжит деятельность организации» (§ 6, абз. 1, № 1, предл. 3 Закона о подоходном налоге). Налоговое право допускает начисление обществами внеплановой амортизации до частичной стоимости при временном снижении стоимости материальных и нематериальных активов, что запрещено в торговом праве (§ 279, абз. 1, предл. 2 ТК). Следовательно, налоговое право допускает оценку имущества по более, низкой стоимости, чем торговое, что попадает, таким образом, под действие § 254 Торгового кодекса. [3, с.370-372]

Во Франции используется преимущественно прямолинейный метод, но ликвидационная стоимость при этом не указывается.

Коммерческая амортизация по индивидуальным счетам во Франции включается в результат по обычным операциям, тогда как дополнительные суммы амортизации в целях налогообложения включаются в состав экстраординарных операций. При консолидации, как правило, отображается только коммерческая амортизация. Наиболее распространенный срок обесценивания составляет 20-30 лет для зданий и сооружений, 10 лет - для основных производственных средств и оборудования и 5 лет - для транспортных средств. С 1960 г. во Франции разрешено использовать метод ускоренного списания стоимости.

В Нидерландах и Испании нормы амортизации не совпадают с нормами, предусмотренными налоговым законодательством.

В то же время в американской учетной практике применяется многовариантность выбора метода определения величины износа, причем выбор такого метода и срок полезного функционирования амортизируемого актива осуществляет само руководство предприятия, то есть решение принимается на основании профессионального суждения бухгалтера о данном вопросе.

Важно подчеркнуть, что в системе США могут пересматриваться нормы амортизации, но сама оценка объекта пересмотру не подлежит. Это связано с тем, что, изменяя оценку, бухгалтер нарушает принцип соответствия - сопоставление прежде понесенных расходов с полученными в данном отчетном периоде доходами, - что искажает финансовый результат и приводит к необоснованному изменению налогооблагаемой прибыли.

В Дании амортизационные ставки существуют в отдельности для финансового и налогового учета. Обычно здесь используют прямолинейный метод (здания и сооружения - 50-100 лет; основные производственные средства - начиная с 3-х лет). Практика капитализации финансовых расходов на создание собственных активов на протяжении периода, когда они становятся пригодными к использованию, в Дании законом разрешается, однако широкого признания не приобрела. [3, с.372-374]

В таблице 12 показаны преобладающие методы начисления амортизации в разных странах.

Таблица 12

Преобладающие методы начисления амортизации основных средств в разных странах

|  |  |
| --- | --- |
| Страна | Метод начисления амортизации |
| Бельгия | Прямолинейный или принцип снижения отчислений |
| Великобритания, Ирландия | Норма налогового законодательства |
| Греция | Норма налогового законодательства |
| Дания | Прямолинейный |
| Италия | Норма налогового законодательства (ускоренный метод) |
| Люксембург | Прямолинейный |
| Германия | Прямолинейный |
| Португалия | Только прямолинейный |
| Франция | Прямолинейный |
| Швеция | Прямолинейный |

**Усовершенствование учета амортизации: проблемы и перспективы**

Исследование начисления амортизации основных средств показало что:

Правильная амортизационная политика ведет к стабильности производства, его эффективности.

В мире накоплен огромный опыт использования амортизационных отчислений.

В мировой практике амортизационные отчисления являются основным источником финансирования обновления основных производственных фондов, как это и должно быть.

Амортизационная политика предприятия – это комплекс мероприятий, направленных на оптимизацию процесса формирования, распределения и использования средств, признанных как амортизационные суммы в составе всех финансовых ресурсов предприятия, для обеспечения стабильной прибыли путем обновления и поддержки основных фондов в ограничениях действующего законодательства и общегосударственной амортизационной политики.

За рубежом расчет амортизации трактуется как процесс систематического распределения первоначальной стоимости внеоборотных активов на затраты по периодам эксплуатации, а не как измерение их текущей рыночной стоимости на дату составления баланса. Фактическая рыночная стоимость внеоборотных активов может существенно отличаться в ту или иную сторону от отражаемой в балансе учетной (остаточной) стоимости.

Всю совокупность известных методов можно свести к двум основным группам: традиционные (классические) методы и методы ускоренной амортизации. К традиционным методам относятся метод прямолинейного списания и метод, основанный на учете производительности оборудования. Методы ускоренной амортизации включают метод фиксированной удвоенной нормы амортизации и метод суммы лет.

В 80-е годы в США была разработана и, начиная с 1987 года, разрешена к применению так называемая Модифицированная система ускоренной амортизации.

Эта система имеет целью стимулировать ускорение оборота и возмещение средств, вложенных предпринимателями в основные средства, за счет уменьшения суммы, с которой взыскиваются федеральные налоги. Поэтому Модифицированная система используется, главным образом, только в целях налогообложения. Эта система, как правило, не применяется для отражения стоимости долгосрочно используемых активов в балансе, так как предусмотренные ею сроки возмещения затрат обычно не совпадают с фактическими сроками эксплуатации объектов.

В большинстве стран наблюдается следующий подход отображения в учете выбытия основных средств: списывается начальная стоимость и накопленный износ основных средств, которые выбывают, при этом учитываются любые доходы и расходы от выбытия. Эти операции оформляются сложной проводкой, составным элементом которой является запись по дебету или кредиту соответствующих счетов: убытка или прибыли от выбытия. Такие прибыли или убытки классифицируются в отчете о прибыли и убытках как случайные, за исключением возникающих в результате ликвидации основных средств вследствие чрезвычайных событий. Обязательно осуществляется доначисление износа на объект основных средств, которые выбыли на протяжении года, а износ начисляется в конце года (корректирующая проводка).

Исследование также показало, что данный вопрос еще довольно слабо отражен в национальной литературе.

Так как он имеет большое научное и практическое значение необходимо:

- активизировать научно-исследовательскую работу в данном направлении;

- внедрить опыт развитых стран в амортизационную практику украинских предприятий.

Список литературы

1. Бачевский Б.Є., Решетняк Е.А., Заблодська І.О. Відшкодування зносу основних виробничих фондів. – К.:Центр учбової літератури, 2007. – 176с.
2. Бондар М.І. Методи нарахувань амортизаційних відрахувань у сучасних умовах // Проблеми науки, 2000, №2.
3. Блейк Амат. Европейский бухгалтерский учет: Пер. с англ. – Спб., 1997.
4. Бутынець Ф.Р. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для вузов. – Житомир: Рута, 2002. – 650с.
5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ, ТОВ "Баланс-Клуб", 2000.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 672 с.
7. Валебникова Н.В. Изучение бухгалтерского учета по международным стандартам // Бухгалтерский учет. – 1994.
8. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, пролеми, перспективи. – Житомир, 1998.
9. Велш Глен А., Шорт Г. Основи фінансового обліку – К.: Основи, 1999.
10. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.:Ас-керн, 1999.
11. Галуза С.Г. Производственные фонды и освоение капитальных вложений в машиностроении. – К.: Техника, 1971.
12. Гапоненко А.Л. Ускорение реконструкции и обновления производства. – М.: Мысль, 1988.
13. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский облік за міжнародними стандартами. – К.: Екаунтшг, 2000.
14. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. - 2001 г.–288 с.
15. Горицкая Н. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украи-не. — К.: ООО “Украина-СВИТ”, 2000. — Т. 1 — 167 с.; Т. 2. — 156 с.
16. Гольдин М.М., Сухиніна Л. Н. Моральный знос основних фондов предприятий в условиях НТР. – М.: Экономика, 1986.
17. Городянська Л. В. Раціональний вибір підприємством методу амортизації // Наук. Праці Кіровоград.держ.техн.ун-ту. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Вип..4. Ч.1. – Кіровоград, 2003.
18. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учебное пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В. Кужельного. - К.: А.С.К., 2000. - 624 с.
19. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах, - К.: Укрспілка, 1999.
20. Данилевский Ю.А. Повышение роли международных стандартов // Бухгалтерский учет, - 1994.
21. Друри Колин. Введение в управленческий и производственный учет. – М., 1994.
22. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням національних стандартів): Навч. посіб. для студ. вузів. — К.: А.С.К., 2001. — 848 с.
23. Ковалев В.В. Стандартизация бухгалтерского учета: международный аспект // Бухгалтерский учет, - 1997.
24. Коляго М.Д. На пути к международному стандарту // Бухгалтерский учет. – 1996.
25. Коршунов В.И. Организация учета в зарубежных странах. – Х.: Основа, 1999.
26. Лешеленко А.В. Финансовый учет. – К, 2007 – Центр учебной литературы. – с. 606.
27. Литвиненко М.И. Обзор международных стандартов финансовой отчетности // Главбух. – 1998.
28. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухучета. – М.: Бизнес-Пресса, 2001.
29. Маренков Н.Л., Кравцова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетная политика фирм. – М.: УРСС, 2000.
30. Международные стандарты бухгалтерского учета 2000: Пер. с англ. Под ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2000.
31. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисеевой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.
32. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях за рубежных стран. – М.: ООО «Митанта», 1998.
33. Мусс Г., Рольф Ханишманн. Бухгалтерский учет: Основы – задания – решения. – М., 2000.
34. Мюллер Г., Гернон Х., Минк С. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993.
35. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993.
36. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. — 3-е изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 512 с. — (Высшее образование).
37. Палий В.Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. – М.: «Аскери – АССА», 1999.
38. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом.: Учебное пособие. – М.: ООО «Новое знание», 2003. – 251с.
39. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посібн. - К.: Т-во "Знання", КОО, 2000.
40. Попонова Н.А. Некоторые особенности отчетности предприятий в разных странах // ФИНАНСЫ. – 1994.
41. Решетняк Е.А. Совершенствование методов амортизации и определение реального уровня износа техники. // Економіка: проблеми теорії та практики; Зб. наук. праць Дніпропетр. нац. ун-ту. – Вип.. 186. Т.ІV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – с.1082-1088
42. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. — Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998. – 238с.
43. Решетняк Е.А. Моральный износ и сроки полезного использования // Вісник Нац. техн.. ун-ту «Харківський політехнічний інститут». – 2003. – №20. - С. 93 – 95
44. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.
45. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности – М.: Аналитика – Пресс, 1998.
46. Справжній бух облік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072с.
47. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. — К.: А.С.К., 2000. — 770 с.
48. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 2000.
49. Хендриксен Э.С., Ван Бреза М. Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1996.
50. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995.