

Закключение

Проблема распределения затрат заключается в том, что невозможно это сделать каким-то универсальным способом. Можно применять альтернативные методы распределения затрат, но нельзя сказать, верны они или нет. В определенных обстоятельствах может использоваться не один метод, и следовательно, выбор метода распределения накладных затрат часто субъективен. Для предприятия важно выбрать метод, имеющий наиболее тесную причинно-следственную связь с формированием себестоимости. Другими словами, распределение накладных затрат должно быть связано с прибылью, полученной на каждое подразделение.

Получено 04.03.2015 г.

УДК 657.42

И. А. Бова (inna_bova@mail.ru),
ассистент Гомельского
государственного университета
им. Ф. Скорины

СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

В статье в качестве направления совершенствования действующей в Республике Беларусь методики учета амортизации основных средств обосновывается целесообразность применения статико-динамической модели учета амортизации. В отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятора их стоимости предлагаемая усовершенствованная методика позволяет регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах, приблизить оценку технического состояния основных средств к реальности, повысить уровень обеспеченности предприятий собственными воспроизводственными ресурсами в виде амортизационных отчислений.

The expedience of an application of the static-dynamic model of depreciation accounting is grounded in the article in the capacity of the improvement of the method of fixed assets depreciation accounting, acting in the republic of Belarus. In contrast to the existing method of using the fixed assets depreciation accounting as regulator of their value, the proposed improved method allows to adjust the financial result depending on the organization's needs for investment resources. It also helps to bring technical state assessment to the reality, and increase the level of provision of enterprises with the own reproductive resources in the form of depreciation charges.

Ключевые слова: амортизация; статико-динамическая модель учета амортизации основных средств; оценочная амортизация; финансовая амортизация; амортизационный резерв.

Key words: depreciation; static-dynamic model; fixed assets depreciation accounting; estimated depreciation; financial depreciation; depreciation reserve.

Введение

На современном этапе развития экономики трансформация амортизационных отчислений тесно связана с изменением других звеньев финансовых отношений, налогового законодательства, системы учета и отчетности, что требует соответствующего системного подхода к категории «амортизация». При этом целесообразно использование статико-динамической модели бухгалтерского учета амортизации основных средств, суть которой заключается в интегрировании методик отражения в системе счетов обесценения основных средств во времени (статический аспект) с оптимизацией финансового результата (динамический аспект) [1].

В основу статико-динамической модели начисления и учета амортизации основных средств положен признак классификации амортизации в зависимости от выполняемых функций. При этом выделяется два вида амортизации: оценочная и финансовая.

Оценочная амортизация (износ) – определенный порядок расчета амортизационных отчислений на основе единых для всех организаций Республики Беларусь дифференцированных норм, целью которого является отражение в учете обесценения основных средств вследствие износа.

Целью финансовой амортизации является систематическое признание в качестве расхода части стоимости используемых основных средств и участие в формировании финансового результата, а также в формировании амортизационного резерва.

Рассмотрим далее предлагаемую методику отражения в учете статико-динамической модели амортизации основных средств.

Финансовая амортизация представляет собой тип амортизации, относимый на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, а также иные расходы отчетного периода с целью определения финансового результата. Кроме того, на основе сумм начисленной финансовой амортизации формируется оптимально возможный источник финансирования капитальных вложений.

Финансовая амортизация основных средства является объектом регулирования нормативными актами по бухгалтерскому учету основных средств и их амортизации. Основой нормативно-правового регулирования процесса осуществления амортизационных отчислений в настоящее время является Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [2].

В условиях применения статико-динамической модели амортизации основных средств ряд положений вышеуказанной инструкции нуждается в уточнении.

Амортизируемой стоимостью при начислении финансовой амортизации является первоначальная или переоцененная стоимость основных средств за минусом ликвидационной. Определение срока полезного использования объекта основных средств и его пересмотр осуществляются в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

Финансовая амортизация основных средств начисляется линейным, нелинейными или производительными методами в течение срока полезного использования объекта. При этом выбор метода начисления амортизации осуществляется организацией самостоятельно во взаимосвязи с финансовыми и инвестиционными планами и закрепляется в учетной политике.

Учет финансовой амортизации предлагается вести по кредиту открываемого к пассивному счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств» и дебету счетов учета затрат и расходов.

На основании информации о суммах начисленной финансовой амортизации определяется неамортизированная стоимость объекта основных средств, которая не отражается в бухгалтерском балансе.

Неамортизированная стоимость основных средств – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами финансовой амортизации.

Целью оценочной амортизации является отражение износа основных средств. Как было отмечено выше, субъект хозяйствования имеет право на формирование адекватной амортизационной политики, позволяющей за счет собственных ресурсов создать оптимально возможный источник возобновления и модернизации основных средств. Это предполагает выбор метода начисления финансовой амортизации. Однако как администрация организации, так и отраслевые, территориальные и общегосударственные органы управления и другие пользователи отчетности должны иметь объективную информацию о фактическом износе основных средств. Поэтому для начисления оценочной амортизации (износа), на наш взгляд, необходимо использовать нормы износа основных средств, единые для всех субъектов хозяйствования на территории страны.

Оценочная амортизация (износ) начисляется по всем основным средствам организации вне зависимости от наличия фактической деятельности с момента ввода их в эксплуатацию до момента выбытия или списания. Методом начисления оценочной амортизации (износа) объектов основных средств является линейный метод.

Амортизируемой стоимостью для начисления оценочной амортизации является первоначальная или переоцененная стоимость объектов основных средств за минусом ликвидационной стоимости. Начисление оценочной амортизации по объекту основных средств начинается с месяца, в котором данный объект принят к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания.

Обобщение информации о начисленном износе основных средств организации целесообразно вести на контрактивном счете 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств». Начислен-

ные в отчетном периоде суммы оценочной амортизации (износа) будут отражаться по кредиту счета 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств» в корреспонденции с дебетом счета 83 «Добавочный капитал» субсчет 1 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет капитальных вложений».

Информация по счету 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств» на конец отчетного периода служит для определения остаточной стоимости соответствующих активов, по которой они отражаются в бухгалтерском балансе.

Остаточная стоимость – стоимость объекта основных средств, которая определяется как разность между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммой накопленного износа с учетом проведенных переоценок и обесценения.

Начисленная в течение срока полезного использования финансовая амортизация основных средств является, на наш взгляд, важнейшим финансовым источником инвестиций в основной капитал.

Действующее в Республике Беларусь законодательство не предусматривает создания и отражения на счетах бухгалтерского учета амортизационного фонда. Вместе с тем ряд экономистов Республики Беларусь и стран СНГ [3–5] считают (и мы с ними согласны), что амортизационный фонд является источником воспроизводства основных средств субъектов реального сектора экономики.

Нами предлагается отражать формирование амортизационного резерва за отчетный период в сумме, равной величине финансовой амортизации в составе полной себестоимости реализованной продукции, по кредиту открываемого к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации» в корреспонденции с дебетом субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств». Суммы финансовой амортизации, включенные в управленческие расходы, расходы на реализацию и прочие расходы по текущей деятельности предлагается отражать по кредиту открываемого к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 3 «Неликвидная часть амортизационного резерва» в корреспонденции с дебетом субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств». Направление на капитальные вложения накопленных амортизационных отчислений отражается по дебету субсчета 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации» и кредиту субсчета 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет капитальных вложений». Использование на финансирование капитальных вложений сумм чистой прибыли, целевого финансирования, заемных источников следует отражать по дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование», 87 «Имобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» соответственно и кредиту субсчета 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет капитальных вложений».

Обобщим основные бухгалтерские записи по отражению в учете статико-динамической модели амортизации основных средств в таблице 1.

Таблица 1 – Основные бухгалтерские записи по отражению в учете статико-динамической модели амортизации основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Начислена в отчетном периоде финансовая амортизация	20, 23, 25, 29, 26, 44, 90	85-1
2. Сформирован амортизационный резерв в сумме, равной величине финансовой амортизации в составе полной себестоимости реализованной продукции	85-1	85-2
3. Отражена неликвидная часть амортизационного резерва	85-1	85-3
4. Отражено использование амортизационного резерва на финансирование капитальных вложений	85-2	83-1
5. Начислена оценочная амортизация основных средств	83-1	02

Предлагаемые изменения действующей методики учета амортизации основных средств повлекут за собой изменения форм бухгалтерской отчетности. Преобразованный формат бухгалтерского баланса представлен в таблице 2.

В соответствии с предложенной статико-динамической моделью учета амортизации основных средств в бухгалтерском балансе отражается информация о первоначальной и остаточной стоимости объектов основных средств, об их износе, об остатках средств амортизационного резерва.

Таблица 2 – Предлагаемая форма бухгалтерского баланса при внедрении в учетную практику статико-динамической модели амортизации основных средств

Активы	Код строки	Собственный капитал и обязательства	Код строки
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
Основные средства:		...	
первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств	101	Прочие источники собственных средств	470
износ (оценочная амортизация) основных средств	102	В том числе: амортизационный резерв	471
остаточная стоимость основных средств	110	неликвидная часть амортизационного резерва	472
...		прочие источники	473
БАЛАНС	300	...	
		БАЛАНС	700

Введение в действующий План счетов пассивных субсчетов 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств», 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации», 85-3 «Неликвидная часть амортизационного резерва» и отражение остатков по данным счетам на отчетную дату в разделе III «Собственный капитал» бухгалтерского баланса в составе прочих источников собственных средств обуславливает необходимость раскрытия соответствующей информации также и в отчете об изменении собственного капитала.

Наибольшие информационные резервы скрыты в примечаниях к отчетности, которые должны служить мощным аналитическим инструментом. В них пользователям должны быть представлены данные о различной стоимостной оценке объектов основных средств; информация о применяемых видах амортизации и их существенных положениях; информация об источниках финансирования капитальных вложений; прочая информация об основных средствах, имеющая существенное значение для потенциального пользователя финансовой отчетности организации. Рекомендуемая форма изложения примечаний к бухгалтерской отчетности – текстово-табличная с использованием диаграмм.

Заключение

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что использование авторской концептуальной статико-динамической модели начисления и учета амортизации основных средств, в основу которой положен признак классификации амортизации в зависимости от выполняемых функций, позволит субъектам хозяйствования разрабатывать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, воспроизводственного резерва и износа основных средств.

Научную новизну разработанного автором комплекса методологических решений, в отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятора их стоимости, составляют следующие методики, позволяющие получить недоступную ранее информацию для управления организацией:

- методика учета финансовой амортизации, основанная на использовании выбранных организацией в соответствии с принятой учетной политикой норм амортизации и предложенного к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств», которая даст возможность регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах;

- методика учета оценочной амортизации, основанная на использовании единых для всех организаций Республики Беларусь норм амортизации и предложенного счета 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств», которая позволит создать единую для всей страны методику исчисления остаточной стоимости основных средств и приблизить оценку их технического состояния к реальности;

- методика отражения в системе счетов создания и использования амортизационного резерва, в основу которой положено использование предложенных к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчетов 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации» и 85-3 «Неликвидная часть амортизационного резерва». Практическое использование авторской методики бухгалтерского учета создания и использования амортизационного резерва будет способ-

ствовать повышению эффективности использования промышленными предприятиями собственных воспроизводственных ресурсов.

Преобразованный автором формат бухгалтерской отчетности в части отражения информации об основных средствах позволит определять как внутренним, так и внешним пользователям отчетности степень изношенности основных средств, приближенную к реальности, и инвестиционные возможности организации, что невозможно при использовании действующей методики начисления и учета амортизации основных средств.

Список использованной литературы

1. **Бова, И. А.** Амортизация основных средств: статья затрат, налоговая льгота, износ или фонд? / И. А. Бова // Потребит. кооп. – 2013. – № 2. – С. 70–74.
2. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 : с изм. и доп., внесенными постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 162/101/45 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic11/text478.htm>. – Дата доступа : 28.03.2014.
3. **Соколов, М.** Роль амортизации в накоплении / М. Соколов // Экономист. – 2010. – № 7. – С. 36–57.
4. **Крупнова, А.** Амортизационные отчисления – источник капитальных вложений / А. Крупнова, В. Раковец // Гл. бухгалтер. – 2011. – № 31. – С. 25–28.
5. **Наумова, Н. В.** Амортизационные отчисления: их место и роль в воспроизводстве основных фондов / Н. В. Наумова. – М. : Лаб. книги, 2010. – 130 с.

Получено 03.04.2014 г.