

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:658

БОВА
ИННА АЛЕКСАНДРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ
СРЕДСТВ ПРОМЫШЛЕННОСТИ:
СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ МЕТОДИК**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика**

Минск, 2015

Научная работа выполнена в УО «Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины»

Научный руководитель Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Официальные оппоненты Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Гизатуллина Вера Георгиевна, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация УО «Брестский государственный технический университет»

Защита состоится 27 января 2016 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 24 декабря 2015 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Сошникова Л. А.

ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе развития экономики Республики Беларусь приоритеты отдаются реформированию предприятий промышленного сектора народного хозяйства. При этом изношенность основных средств отечественных предприятий остается тем фактором, который тормозит рост общественного производства. В этой связи особенную актуальность приобретает эффективность использования организациями накопленных амортизационных отчислений.

Основным источником повышения эффективности управления амортизацией является улучшение качества учетной информации о реальной стоимости объектов основных средств, степени их изношенности и инвестиционных возможностях организации. Действующая в настоящее время в Республике Беларусь методика использования счета амортизации основных средств в качестве регулятива их стоимости не позволяет пользователям отчетности получить необходимую управленческую информацию. Кроме того, применение организациями разных способов и методов начисления амортизации приводит к искажению показателей технического состояния основных средств при обобщении бухгалтерской информации на отраслевом, региональном и макроэкономическом уровнях. Устранение указанных недостатков в информационном обеспечении управления инвестиционными ресурсами обуславливает необходимость совершенствования бухгалтерского учета амортизации основных средств.

Общетеоретические проблемы учета амортизации основных средств представлены в трудах зарубежных и отечественных исследователей периода XIX–XX вв. Среди них следует выделить работы Х. Андерсона, М. Ф. Ван Бреда, Ю. Бока, Й. Вайса, А. Кальмеса, Л. М. Кантора, Д. Колдуэлла, В. А. Маздорова, Б. Нидлза, И. Р. Николаева, М. Х. Б. Перера, А. П. Рудановского, Е. Е. Сиверса, Д. Фридмана, В. Н. Чебунина, О. Шмаленбаха. Различным аспектам бухгалтерского учета амортизации основных средств посвящены исследования современных ученых Республики Беларусь и стран СНГ: А. Д. Голошапова, Т. В. Еременко, А. Крупновой, Ю. М. Курдуковой, М. И. Кутера, Е. О. Лагуновской, Н. И. Ладутько, Р. И. Мамедова, Н. В. Наумовой, Д. А. Панкова, П. Я. Папковской, Т. Рыбак, В. Я. Соколова, Я. В. Соколова, А. И. Толстых и др.

Несмотря на глубину и многогранность проведенных ранее исследований, следует констатировать, что ряд проблем по-прежнему остаются вне поля зрения ученых. Назрела необходимость развития методик бухгалтерского учета амортизации основных средств на основе многофункционального назначения этого объекта учета в условиях интеграции концептуальных положений статической и динамической трактовок бухгалтерского баланса.

Объективная необходимость, актуальность и востребованность решения теоретических и практических вопросов в области бухгалтерского учета амор-

тизации основных средств, с одной стороны, недостаточность комплексных исследований в данной области — с другой, обусловили выбор темы и основных направлений диссертационной работы.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами. Диссертационная работа выполнена в соответствии с планом научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности УО «Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины» по следующим темам:

- «Реформирование национальной системы бухгалтерского учета, анализа и контроля на основе международных стандартов» (2006–2009 гг.);
- «Развитие системы учета, анализа и контроля как составляющей управления конкурентоспособностью национальной экономики» (2010–2014 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка научно обоснованных рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета амортизации основных средств, формирования и использования амортизационного резерва и использования источников финансирования капитальных вложений в промышленных организациях Республики Беларусь.

Целевая направленность исследования обусловила постановку и решение следующих задач, определивших его структуру и содержание:

- научно обосновать и развить теоретико-методические основы учета амортизации основных средств промышленности в соответствии с современными запросами управления;
- обосновать концепцию статико-динамической модели начисления амортизации основных средств;
- разработать комплексную методику учета статико-динамической модели амортизации основных средств, включающую: а) методику учета финансовой амортизации, позволяющую регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах; б) методику учета оценочной амортизации, дающую возможность создания единой методики исчисления остаточной стоимости основных средств и осуществления приближенной к реальности оценки их технического состояния; в) методики, отражающие в системе счетов создание амортизационного резерва и использование источников финансирования капитальных вложений, способствующие повышению эффективности использования промышленными предприятиями собственных производственных ресурсов;
- разработать методические рекомендации по совершенствованию структурно-информационного содержания форм годовой бухгалтерской отчетности в

части отражения информации об основных средствах, что позволит внутренним и внешним пользователям отчетности получать информацию о степени изношенности основных средств и инвестиционных возможностях организации;

- разработать методические рекомендации по определению и отражению в учете сумм корректировок накопленной оценочной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств, которые позволят организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики.

Объектом диссертационного исследования является система бухгалтерского учета амортизации основных средств промышленных организаций для формирования информации, отвечающей современным требованиям управления. *Предметом* исследования выступают теоретические и практические аспекты развития методик бухгалтерского учета амортизации основных средств, формирования амортизационного резерва, использования источников финансирования капитальных вложений в промышленных организациях Республики Беларусь.

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность вопросов параллельного признания в учете различных функций амортизации, бухгалтерского учета формирования и использования амортизационного резерва, а также использования источников финансирования капитальных вложений обусловила выбор объекта и предмета исследования.

Научная новизна полученных результатов состоит в разработке и развитии существующих методик бухгалтерского учета амортизации основных средств, формирования амортизационного резерва и использования источников финансирования капитальных вложений. Наиболее важными результатами исследования, имеющими научную новизну, являются:

- развитие категориального аппарата исследования в направлении многофункционального подхода к определению амортизации основных средств как объекта бухгалтерского учета, позволяющего отражать в системе бухгалтерских счетов как уменьшение стоимости основных средств во времени (оценочная функция), так и формирование источника их воспроизводства (финансовая функция);

- разработка концепции статико-динамической модели начисления амортизации, основанной на выделении двух видов амортизации, различных по способам и методам начисления, что позволяет организациям разрабатывать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, производственного резерва и износа основных средств;

- разработка комплексной методики учета статико-динамической модели амортизации, дающей возможность: во-первых, регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах без влияния на остаточную стоимость основных средств; во-вторых, прибли-

зять оценку технического состояния основных средств к реальности; в-третьих, устранить несоответствие информационного обеспечения между вложениями в основные средства и источниками их финансирования, а также способствующей повышению эффективности использования собственных производственных ресурсов промышленными предприятиями;

- содержательная интерпретация форм годовой бухгалтерской отчетности в части раскрытия информации об основных средствах, позволяющая повысить информативность данных бухгалтерской отчетности об имущественном положении предприятия, финансовых результатах его деятельности и источниках воспроизводства основных средств;

- адаптация к современным условиям хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь методик корректировки сумм накопленной оценочной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств, рекомендуемых международными стандартами финансовой отчетности, а также разработка методики отражения данных корректировок в бухгалтерском учете, что позволяет организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованное направление развития теоретико-методических положений бухгалтерского учета амортизации основных средств, заключающееся в рассмотрении амортизации основных средств как многофункционального учетно-экономического процесса, что в отличие от существующих подходов позволит: во-первых, отражать в системе бухгалтерских счетов как уменьшение стоимости основных средств во времени (оценочная функция), так и формирование источника их воспроизводства (финансовая функция); во-вторых, разработать на этой основе новые учетные методики формирования информационной базы для управления основными средствами предприятий промышленного сектора.

2. Статико-динамическая модель начисления амортизации основных средств, базирующаяся на консолидации положительных качеств статической и динамической балансовых теорий и выделении двух видов амортизации, различных по способам и методам начисления. Использование предложенной модели на практике позволит субъектам хозяйствования в отличие от действующего одноканального начисления амортизации разрабатывать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, производственного резерва и износа основных средств.

3. Комплексная методика учета статико-динамической модели амортизации основных средств. Научную новизну разработанного комплекса методических решений в отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятора их стоимости составляют сле-

дующие методики, позволяющие получить недоступную ранее информацию для управления организацией: а) методика учета финансовой амортизации по дебету счетов учета затрат и расходов и кредиту предложенного к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств», основанная на использовании выбранных организацией в соответствии с учетной политикой способов и методов амортизации, которая даст возможность регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах без влияния на остаточную стоимость основных средств; б) методика учета оценочной амортизации по дебету предложенного субсчета 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет капитальных вложений» к счету 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств», основанная на использовании единых для всех организаций Республики Беларусь норм амортизации, которая позволит приблизить оценку технического состояния основных средств к реальности; в) методика отражения в системе счетов амортизационного резерва, создаваемого на основе сумм начисленной финансовой амортизации, основанная на предложенном к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчете 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации», и методика отражения на бухгалтерских счетах источников финансирования капитальных вложений по кредиту субсчета 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет капитальных вложений» и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование», субсчета 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации», а также предложенного для отражения заемных источников финансирования счета 87 «Иммобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов», практическое использование которых позволит устранить несоответствие информационного обеспечения между вложениями в основные средства и источниками их финансирования, а также будет способствовать повышению эффективности использования промышленными предприятиями собственных производственных ресурсов.

4. Усовершенствованные формы годовой бухгалтерской отчетности, которые в отличие от действующих базируются на расширении показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала и примечаний к отчетности с включением данных об износе основных средств, остатках и движении средств амортизационного резерва и прочих источников финансирования капитальных вложений, некоторых других данных, что позволит систематизировать и ускорить процесс получения экономической информации для оценки состояния и эффективности использования основных средств.

5. Методика определения и отражения в учете сумм корректировки накопленной оценочной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств, новизна которой заключается: а) в адаптации к современным условиям хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь методик пересчета накопленной амортизации и списания накопленной амортизации, рекомендуемых международными стандартами финансовой отчетности; б) предложенных для отражения результатов переоценки и обесценения субсчетах 83-2 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет переоценки» и «Расходы от уценки (обесценения) основных средств» к счетам 83 «Добавочный капитал» и 91 «Прочие доходы и расходы» соответственно, что позволит организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики.

Личный вклад соискателя ученой степени. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета амортизации основных средств в промышленных организациях Республики Беларусь, позволившим определить основные направления его развития. Все представленные в диссертации положения, выносимые на защиту, имеют научную новизну, практическую и экономическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация диссертации и информация об использовании ее результатов. Основные положения, результаты и рекомендации настоящего исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на 9 научно-практических конференциях: «Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике» (Минск, 2006), «Актуальные вопросы формирования и развития инновационного потенциала региона» (Гомель, 2007), «Молодежь и наука: реальность и будущее» (Невинномысск, 2009), Юбилейной научно-практической конференции, посвященной 40-летию Гомельского государственного университета им. Ф. Скорины (Гомель, 2009), «Актуальные вопросы экономического развития: теория и практика в современных условиях» (Гомель, 2011), «Инновационные процессы в социально-экономическом развитии» (Бобруйск, 2012), «Наука и бизнес: синергетическая модель в контуре активизации хозяйственной деятельности в области экономики и управления» (Брянск, 2013), «Актуальные вопросы экономической науки в XXI веке» (Гомель, 2013, 2014), Юбилейной научно-практической конференции, посвященной 85-летию со дня образования Гомельского государственного университета им. Ф. Скорины (Гомель, 2015).

Выводы и результаты проведенного исследования используются в учебном процессе УО «Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины» (акт внедрения в учебный процесс от 16.10.2014 г.) и деятельности

ОАО «САЛЕО-Гомель» (акт внедрения от 16.10.2014 г.), а также приняты к рассмотрению на ОАО «Речицкий метизный завод» (справка о возможном практическом использовании результатов исследования от 15.10.2014 г.).

Опубликование результатов диссертации. По результатам диссертационного исследования опубликовано 19 научных работ, в том числе 8 статей в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (объем — 4,2 авторского листа), 3 — в сборниках научных статей, 8 (2 — в соавторстве) — в материалах конференций. Общий объем публикаций составляет 6,2 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 138 наименований, и приложений. Работа изложена на 137 страницах. Объем, занимаемый 9 рисунками, 16 таблицами и 11 приложениями, составляет 37 страниц.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

В первой главе «**Теоретико-методические основы бухгалтерского учета амортизации основных средств**» обоснованы необходимость многофункционального подхода к определению амортизации основных средств как объекта бухгалтерского учета и целесообразность использования статико-динамической модели начисления амортизации.

Широкое признание амортизация как бухгалтерская категория получила в середине XIX в. С этого времени было положено начало попыткам четкого разграничения в учете понятий амортизации как регулятива стоимости имущества и фонда воспроизводства основных средств.

На дифференциацию двух данных трактовок амортизации большое влияние оказали статическая и динамическая балансовые теории. Позиции представителей различных бухгалтерских школ в Европе в XIX — начале XX в. на трактовку понятия «амортизация основных средств» свидетельствуют об одностороннем бескомпромиссном подходе.

В современной экономической литературе признание многофункциональной трактовки категории «амортизация основных средств» встречается достаточно часто. При этом авторы считают правомерным наличие различных концепций амортизации, однако утверждают, что только одна из них будет максимально удовлетворять потребности конкретного пользователя отчетности в необходимой бухгалтерской информации, и не рассматривают возможности их параллельного признания на счетах бухгалтерского учета.

Учитывая тот факт, что современными теоретиками учета все чаще подчеркивается необходимость изучения модифицированных статико-динамических операций, автором предложен многофункциональный подход к определению амортизации основных средств как объекта бухгалтерского учета, позволяющий отражать в системе бухгалтерских счетов как уменьшение стоимости основных средств во времени (оценочная функция), так и формирование источника их воспроизводства (финансовая функция).

Амортизация основных средств — учетно-экономический процесс, включающий: 1) списание стоимости основных средств по экономически обоснованным нормам, отражающим степень износа данных объектов; 2) перенесение стоимости объектов основных средств на производимую продукцию и расходы в целях формирования собственного источника их последующего воспроизводства.

Существующее в Республике Беларусь одноканальное начисление амортизации основных средств не дает возможности полностью удовлетворять потребности пользователей отчетности по объему и содержанию раскрываемой информации. Это ведет к снижению значимости данных отчетности и, как следствие, к уменьшению эффективности управления производственным потенциалом.

К недостаткам современной системы бухгалтерского учета амортизации основных средств промышленных организаций Республики Беларусь следует отнести отождествление в учете износа основных средств с удельным весом накопленной амортизации в первоначальной стоимости данных объектов. Несопоставимость этих показателей в условиях использования организациями разных способов и методов начисления амортизации искажает уровень технического состояния основных средств как отдельной организации (на микроуровне), так и при обобщении показателей бухгалтерского учета на макроуровне. Кроме того, в настоящее время не используется методика формирования и отражения на бухгалтерских счетах амортизационного резерва как собственного источника финансирования капитальных вложений и прекращен контроль как хозяйствующими субъектами, так и контролирующими органами за целевым использованием амортизационных отчислений.

В качестве направления совершенствования действующей системы бухгалтерского учета амортизации основных средств предлагается статико-динамическая модель начисления амортизации, в которой выделяются оценочная и финансовая амортизация (рисунок 1).

Таким образом, новизна диссертационного исследования в рамках первой главы заключается в следующем. Во-первых, научно обоснована целесообразность многофункционального подхода к определению амортизации основных средств как объекта бухгалтерского учета, который позволит сочетать в системе



Рисунок 1. — Статико-динамическая модель начисления амортизации основных средств

бухгалтерских счетов уменьшение стоимости основных средств во времени (оценочная функция) и формирование источника их воспроизводства (финансовая функция). Во-вторых, предложена статико-динамическая модель начисления амортизации основных средств, использование которой на практике даст возможность субъектам хозяйствования разрабатывать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, производственного резерва и износа основных средств.

Во второй главе «**Совершенствование бухгалтерского учета амортизации основных средств и источников финансирования капитальных вложений в промышленных организациях Республики Беларусь**» разработана комплексная методика бухгалтерского учета статико-динамической модели амортизации, а также усовершенствовано структурно-информационное содер-

жание действующих форм годовой бухгалтерской отчетности в части отражения информации об основных средствах.

В отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятива их стоимости предлагаемая комплексная методика включает составляющие, представленные на рисунке 2.



Рисунок 2. — Комплексная методика бухгалтерского учета статико-динамической модели амортизации основных средств

Финансовая амортизация начисляется по производственным основным средствам начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором данный объект принят к бухгалтерскому учету, до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания. Ежемесячная сумма финансовой амортизации рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости, срока полезного использования и метода финансовой амортизации (линейный, нелинейные, производительный). При этом в рамках внедрения статико-динамической модели амортизации необходимо уточнить определение понятия «срок полезного использования амортизируемого имущества».

Срок полезного использования — выбранный организацией в соответствии с законодательством или принятый равным по величине нормативному сроку службы ожидаемый или расчетный в зависимости от целей финансовой, инвестиционной и налоговой политики период начисления финансовой амортизации.

На основании информации о суммах начисленной финансовой амортизации определяется неамортизированная стоимость объекта основных средств как разница между первоначальной стоимостью основного средства и накоп-

ленными по нему за весь период эксплуатации суммами финансовой амортизации с учетом проведенных индексаций.

Следует отметить, что сам факт начисления финансовой амортизации и формирования на ее основе амортизационного резерва должен закрепляться в учетной политике организации. Организации с неустойчивыми сбытом и финансовыми результатами должны иметь право в соответствии с законодательством быть освобожденными от необходимости начисления финансовой амортизации.

Учет финансовой амортизации предлагается вести по кредиту открываемого к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств».

В целях своевременного обеспечения экономически обоснованных условий воспроизводства основных средств, используемых в предпринимательской деятельности организаций, применяющих линейный способ начисления финансовой амортизации (как по всем, так и по отдельным объектам), допускается текущая индексация амортизационных отчислений.

Основной целью начисления финансовой амортизации является формирование собственного источника финансирования капитальных вложений. При этом методика начисления и отражения на бухгалтерских счетах амортизационного резерва во многом связана с оборотом сумм финансовой амортизации в процессе производства и обращения (рисунок 3).

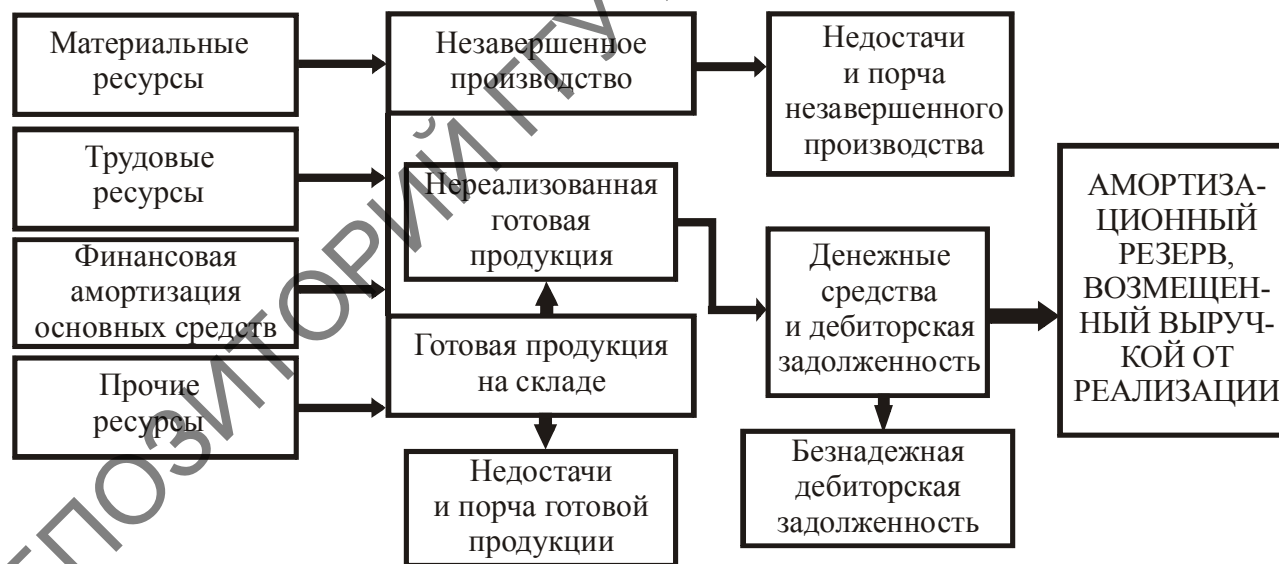


Рисунок 3. — Оборот сумм финансовой амортизации в процессе производства и обращения

Как видно из рисунка 3, в процессе оборота финансовой амортизации образуется возмещаемый выручкой от реализации амортизационный резерв, формирование которого предлагается отражать по кредиту открываемого к счету 85 «Амортизация основных средств» субсчета 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации».

Случаи порчи и недостач готовой продукции на складе и остатков незавершенного производства, а также признания в учете безнадежной дебиторской задолженности, по которой суд отказал во взыскании, требуют корректировок по субсчетам 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств» и 85-2 «Амортизационный резерв, возмещенный выручкой от реализации» соответственно.

Амортизационный резерв формируется в сумме финансовой амортизации в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), которая рассчитывается как произведение удельного веса суммы финансовой амортизации в затратах на производство и прочих расходах нарастающим итогом с начала отчетного года и полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) с начала отчетного года.

Общая схема отражения на счетах бухгалтерского учета начисления финансовой амортизации и образования амортизационного резерва приведена в таблице 1.

Таблица 1. — Предлагаемая методика учета финансовой амортизации и формирования амортизационного резерва

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма (условно), тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отражаются суммы начисленной в отчетный период финансовой амортизации по основным средствам:			
а) основного производства	20	85-1	1832
б) вспомогательного производства	23	85-1	9127
в) общепроизводственного назначения	25	85-1	48 315
г) общехозяйственного назначения	26	85-1	14 580
д) прочим	44	85-1	6540
Всего			80 394
Отражается индексация начисленной финансовой амортизации по основным средствам:			
а) основного производства	20	85-1	154
б) вспомогательного производства	23	85-1	697
в) общепроизводственного назначения	25	85-1	4570
г) общехозяйственного назначения	26	85-1	1120
д) прочим	44	85-1	521
Всего			7062

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
Отражается корректировка начисленной финансовой амортизации при признании в учете недостач или порчи готовой продукции	94 85-1	43 94	} 1020
Отражается формирование амортизационного резерва*	85-1	85-2	70 320 [(80 394 + 7 062 - -1 020) ÷ 742 520 × × 604 114]
Отражается корректировка сформированного амортизационного резерва при признании в учете безнадежной дебиторской задолженности покупателей	85-2	62	5542

* Затраты на производство нарастающим итогом с начала отчетного года — 742 520 тыс. руб.; себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) с начала отчетного года — 604 114 тыс. руб.

Преимуществом предлагаемой методики учета финансовой амортизации выступает возможность регулирования организацией финансового результата и инвестиционных ресурсов без влияния на балансовую стоимость объектов основных средств. Кроме того, методика отражения на счетах бухгалтерского учета формирования амортизационного резерва будет способствовать заинтересованности отечественных субъектов хозяйствования в его целевом использовании.

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. Для начисления оценочной амортизации объектов основных средств используется линейный метод. Начисление оценочной амортизации по объекту основных средств начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором данный объект принят к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания. Оценочная амортизация начисляется на основе единых норм износа основных средств, которые должны разрабатываться и утверждаться Правительством страны по группам и видам основных средств с учетом режима их работы, естественных условий, влияния агрессивной среды и др. При этом необходимо уточнить действующее определение нормативного срока службы объектов основных средств.

Нормативный срок службы — установленный нормативными правовыми актами период эксплуатации отдельного объекта основных средств или выде-

ленных групп (позиций) имущества, в течение которого начисляется его износ (оценочная амортизация).

Обобщение информации о начисленном износе основных средств организации предлагается вести на контрактивном счете 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств». В качестве корреспондирующего счета для отражения начисленного износа рекомендуется использовать открываемый к счету 83 «Добавочный капитал» субсчет 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет капитальных вложений». Для соблюдения балансового равенства при вводе в эксплуатацию объекта основных средств следует кредитовать субсчет 83-1 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет капитальных вложений» в корреспонденции с дебетом счетов учета источников финансирования капитальных вложений. С этой целью возникает необходимость введения счета 87 «Имобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» для отражения использования заемных средств для финансирования капитальных вложений.

По дебету счета 87 «Имобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» отражаются суммы погашения кредитов и займов на приобретение объектов основных средств. По кредиту счета 87 «Имобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» в корреспонденции с дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается использование нераспределенной прибыли на покрытие иммобилизованных оборотных средств в капитальные вложения. Дебетовое сальдо по счету 87 «Имобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» показывается в балансе со знаком «минус» и отражает непогашенную (непокрытую) часть кредитных ресурсов на воспроизводство основных средств.

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. В рамках внедрения статико-динамической модели амортизации предлагается следующая интерпретация остаточной стоимости — стоимость объекта основных средств, которая определяется как разность между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммой накопленного по нему за весь период эксплуатации износа (оценочной амортизации) и обесценения.

Следует отметить, что переоценка (тестирование на обесценение) основных средств допускается только для оценочного вида амортизации.

Предлагаемая методика учета оценочной амортизации и источников финансирования капитальных вложений приведена в таблице 2.

Исследование порядка раскрытия информации об амортизации основных средств и источниках финансирования капитальных вложений в формах отчет-

ности и примечаниях к ним позволило преобразовать формат действующей бухгалтерской отчетности в части отражения информации об основных средствах.

Таблица 2. — Предлагаемая методика отражения в бухгалтерском учете источников финансирования капитальных вложений и начисления и списания оценочной амортизации (износа)

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Введены в эксплуатацию объекты основных средств	01	08
Отражено использование сформированного амортизационного резерва на финансирование капитальных вложений	84	83-1
Отражено использование чистой прибыли на финансирование капитальных вложений	85-2	83-1
Отражена погашенная в отчетном месяце часть кредитных ресурсов, полученных на приобретение основных средств	87	83-1
Начислен по единым нормам для всех организаций Республики Беларусь износ основных средств в отчетном месяце	83-1	02
Списана накопленная сумма износа при выбытии объекта	02	01
Отражена корректировка добавочного капитала при выбытии полностью не изношенных объектов основных средств	83-1	84

В бухгалтерском балансе предлагается отражать информацию о первоначальной и остаточной стоимости объектов основных средств, их износе, остатках средств амортизационного резерва, суммах финансовой амортизации в остатках незавершенного производства и готовой продукции на складе, а также о суммах непогашенных (непокрытых) иммобилизованных оборотных средств в основные средства; в отчете о прибылях и убытках — о суммах финансовой амортизации, включенных в затраты на производство; в отчете об изменении капитала — о движении средств амортизационного резерва и прочих собственных источников финансирования капитальных вложений.

Наибольшие информационные резервы скрыты в примечаниях к отчетности, которые должны служить мощным аналитическим инструментом. В них пользователям представляются 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.

Таким образом, новизна диссертационного исследования в рамках второй главы заключается в следующем. Во-первых, разработанный автором комплекс методических решений в отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятора их стоимости даст возможность регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах без влияния на остаточную стоимость основных средств; позволит создать единую для всей страны методику исчисления остаточной стоимости основных средств и приблизить оценку их технического состояния к реальности; будет способствовать повышению эффективности использования промышленными предприятиями собственных воспроизводственных ресурсов. Во-вторых, преобразованный формат бухгалтерской отчетности позволит определять как внутренним, так и внешним пользователям степень изношенности основных средств, приближенную к реальности, и инвестиционные возможности организации.

В третьей главе «**Методические аспекты влияния переоценки и обесценения основных средств на суммы накопленной оценочной амортизации**» разработан методический инструментарий определения и отражения в бухгалтерском учете сумм корректировок накопленной оценочной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств.

Действующими нормативными актами Республики Беларусь не регламентируется порядок корректировки накопленной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств. Автором исследованы и адаптированы к современным условиям деятельности промышленных предприятий рекомендуемые международными стандартами финансовой отчетности методы пересчета накопленной амортизации и списания накопленной амортизации.

Сущность метода пересчета накопленной амортизации заключается в переоценке накопленной оценочной амортизации пропорционально изменению валовой балансовой стоимости объекта основных средств. Метод списания накопленной амортизации заключается в том, что сначала вся сумма накопленной амортизации списывается на уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств, а результат подлежит переоценке.

Положительным качеством метода пропорционального пересчета накопленной амортизации является возможность получения информации о сумме накопленного износа по каждому объекту основных средств. Метод списания накопленной амортизации более простой, но не дает названной выше возможности.

Признание на счетах бухгалтерского учета убытков от обесценения объекта основных средств либо восстановления убытков от обесценения также обуславливает необходимость корректировки накопленных сумм оценочной амортизации в будущих периодах на протяжении времени, которое осталось до

окончания срока полезного использования объекта исходя из пересмотренной балансовой стоимости за вычетом ликвидационной стоимости.

Результаты переоценки и обесценения предлагается отражать на открываемом к счету 83 «Добавочный капитал» субсчете 83-2 «Прирост (уменьшение) стоимости основных средств за счет переоценки» и открываемом к счету 91 «Прочие доходы и расходы» субсчете «Расходы от уценки (обесценения) основных средств».

Таким образом, в рамках третьей главы разработаны адаптированные к условиям хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь методические решения по пересчету накопленной амортизации (первый вариант) или ее полному списанию (второй вариант), которые позволят организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. Обоснована необходимость многофункционального подхода к определению амортизации основных средств как объекта бухгалтерского учета, который позволит отражать в системе бухгалтерских счетов как уменьшение стоимости основных средств во времени (оценочная функция), так и формирование собственного источника их воспроизводства (финансовая функция) [1, 6, 12].

2. Разработана концептуальная статико-динамическая модель начисления и учета амортизации основных средств, в основу которой положен признак классификации амортизации в зависимости от выполняемых функций. В данной модели выделены оценочная и финансовая амортизация. Использование предложенной концептуальной модели на практике будет способствовать более эффективной реализации бухгалтерским учетом информационной и контрольной функции и позволит субъектам хозяйствования разрабатывать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, производственного резерва и износа основных средств [4, 5, 9, 13–18].

3. Разработан комплекс методических решений по учету статико-динамической модели амортизации, в который в отличие от действующей методики использования счета амортизации основных средств в качестве регулятора их стоимости входят: а) методика учета финансовой амортизации, которая даст возможность регулировать финансовый результат в зависимости от потребности организации в инвестиционных ресурсах без влияния на остаточную стоимость основных средств; б) методика учета оценочной амортизации, которая позволит приблизить оценку технического состояния основных средств к реальности; в) методика отражения в системе счетов амортизационного резерва, практическое использование которой будет способствовать повышению эф-

фективности использования промышленными предприятиями собственных воспроизводственных ресурсов; г) методика отражения на бухгалтерских счетах источников финансирования капитальных вложений, практическое использование которой даст возможность устранить несоответствие информационного обеспечения между вложениями в основные средства и источниками их финансирования, что позволяет получить недоступную ранее информацию для управления организацией [2, 3, 5, 11, 12, 15–18].

4. Преобразован действующий формат бухгалтерской отчетности в части отражения информации об основных средствах, использование которой позволит определять как внутренним, так и внешним пользователям отчетности степень изношенности основных средств, приближенную к реальности, и инвестиционные возможности организации [7].

5. Разработан комплекс практических рекомендаций по определению и отражению в учете сумм корректировок накопленной амортизации при изменении справедливой стоимости объектов основных средств, позволяющий организациям сделать обоснованный выбор при разработке учетной политики [8, 19].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, внедрены в учебный процесс УО «Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины», деятельность ОАО «САЛЕО-Гомель» и приняты к рассмотрению в ОАО «Речицкий метизный завод».

Экономическая значимость полученных результатов заключается в том, что реализация выводов и предложений диссертационного исследования позволит организациям создать учетную политику, направленную на достижение соразмерности показателей финансового результата, амортизационного резерва и износа основных средств.

Внедрение результатов диссертационного исследования в практическую деятельность промышленных организаций даст возможность расширить информационную емкость учетного обеспечения системы управления основными средствами, усовершенствовать их контроль и обеспечить эффективность принимаемых решений.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Бова, И. А. Амортизационная политика коммерческой организации: проблемы формирования и использования опыта зарубежных стран / И. А. Бова // Потребит. кооп. — 2006. — № 2. — С. 52–56.

2. Бова, И. А. Совершенствование методики бухгалтерского учета формирования и использования амортизационного фонда в организациях Республики Беларусь / И. А. Бова // Вест. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2007. — № 4. — С. 24–28.

3. Бова, И. А. Концептуальные подходы к совершенствованию порядка начисления амортизации основных средств в организациях Республики Беларусь / И. А. Бова // Потребит. кооп. — 2007. — № 3. — С. 58–65.

4. Бова, И. А. Моделирование бухгалтерского учета амортизационных отчислений в Республике Беларусь / И. А. Бова // Бух. учет и анализ. — 2008. — № 5. — С. 54–56 ; — № 6. — С. 54–56.

5. Бова, И. А. Статико-динамическая модель амортизации основных средств и концепция ее учета: проблемы и их решение / И. А. Бова // Бух. учет и анализ. — 2009. — № 4. — С. 6–11.

6. Бова, И. А. Амортизация основных средств: статья затрат, налоговая льгота, износ или фонд? / И. А. Бова // Потребит. кооп. — 2013. — № 2. — С. 70–74.

7. Бова, И. А. Состояние и развитие методики учета амортизации основных средств в современных условиях / И. А. Бова // Потребит. кооп. — 2015. — № 2. — С. 39–44.

8. Бова, И. А. Методические аспекты влияния переоценки и обесценения основных средств на суммы накопленной амортизации / И. А. Бова // Вест. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2015. — № 5. — С. 119–124.

Статьи в сборниках научных трудов

9. Бова, И. А. Признание и раскрытие моделей амортизации основных средств в учетной политике организации / И. А. Бова // Правовые и социально-экономические аспекты развития государства на современном этапе : сб. науч. тр. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: В. И. Кочуро (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2007. — С. 297–301.

10. Бова, И. А. Амортизационная премия: быть или не быть? / И. А. Бова // Актуальные вопросы экономической науки в XXI веке : сб. науч. ст., посвящ. памяти извест. белорус. и рос. ученого-экономиста М. В. Научителя / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: О. М. Демиденко (гл. ред.) [и др.]. — Гомель, 2014. — С. 173–176.

11. Бова, И. А. Совершенствование бухгалтерского учета амортизационных отчислений как источника финансирования капитальных вложений / И. А. Бова // Актуальные вопросы экономической науки в XXI веке : сб. науч. ст., посвящ. памяти извест. белорус. и рос. ученого-экономиста М. В. Научи-

теля / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: О. М. Демиденко (гл. ред.) [и др.]. — Гомель, 2014. — С. 10–13.

Материалы конференций

12. Бова, И. А. Противоречия в учете амортизации и износа основных средств / И. А. Бова // Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24–25 мая 2006 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г. А. Короленок (отв. ред.) [и др.]. — Минск, 2006. — С. 14–16.

13. Бова, И. А. Учетные модели амортизации основных средств / И. А. Бова, Е. Я. Рыбакова // Актуальные вопросы формирования и развития инновационного потенциала региона : материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 15–16 нояб. 2007 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: О. М. Демиденко (гл. ред.) [и др.]. — Гомель, 2007. — С. 225–227.

14. Бова, И. А. О проблемах оценки реальной стоимости основных средств в организациях Республики Беларусь / И. А. Бова, В. В. Ковальчук // Юбилейная научно-практическая конференция, посвященная 40-летию Гомельского государственного университета им. Ф. Скорины : материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 11 июня 2009 г. : в 4 ч. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: О. М. Демиденко (отв. ред.) [и др.]. — Гомель, 2009. — Ч. 2. — С. 125–128.

15. Бова, И. А. Статико-динамическая модель амортизации основных средств и концепция ее учета / И. А. Бова // Молодежь и наука : реальность и будущее : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Невинномысск, 3 марта 2009 г. / Невинномыс. ин-т экономики, упр. и права ; редкол.: В. А. Кузьмищев (гл. ред.) [и др.]. — Невинномысск, 2009. — С. 113–115.

16. Бова, И. А. Методологические основы статико-динамической модели бухгалтерского учета амортизации основных средств / И. А. Бова // Актуальные вопросы экономического развития: теория и практика в современных условиях : материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 2011 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: Б. В. Сорвиров, О. С. Башлакова (отв. ред.) [и др.]. — Гомель, 2011. — С. 204–206.

17. Бова, И. А. Статико-динамическая модель учета амортизации основных средств / И. А. Бова // Инновационные процессы в социально-экономическом развитии : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Бобруйск, 18 апр. 2012 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В. Н. Гавриленко (гл. ред.) [и др.]. — Минск, 2012. — С. 29–31.

18. Бова, И. А. Совершенствование методики начисления и учета амортизации основных средств предприятий промышленности / И. А. Бова // Наука и биз-

нес: синергетическая модель в контуре активизации хоздоговорной деятельности в области экономики и управления : материалы междунар. науч.-практ. конф., Брянск, 9–10 окт. 2013 г. / Брянск. гос. ун-т им. акад. И. Г. Петровского ; редкол.: Т. А. Якушкина (гл. ред.) [и др.]. — Брянск, 2013. — С. 136–141.

19. Бова, И. А. Методические аспекты влияния переоценки основных средств на суммы накопленной амортизации / И. А. Бова // Юбилейная научно-практическая конференция, посвященная 85-летию со дня образования Гомельского государственного университета им. Ф. Скорины : материалы междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 17–18 июня 2015 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: О. М. Демиденко (отв. ред.) [и др.]. — Гомель, 2015.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

РЭЗЬЮМЭ

Бава Іна Аляксандраўна

Бухгалтарскі ўлік амартызацыі асноўных сродкаў прамысловасці: стан і развіццё метадых

Ключавыя словы: амартызацыя асноўных сродкаў, амартызацыйны фонд, амартызацыйны рэзерв, статыка-дынамічная мадэль налічэння і ўліку амартызацыі, фінансавая амартызацыя, ацэначная амартызацыя, узнаўленчая амартызацыя, перацэньванне, абесцаненне.

Мэта даследавання: распрацоўка ўдасканаленых метадых бухгалтарскага ўліку амартызацыі асноўных сродкаў і метадыхі фарміравання і выкарыстання сродкаў амартызацыйнага рэзерва ў прамысловых арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Метады даследавання: агульнанавуковы метад пазнання, аналіз, сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэляванне, параўнанне, выснова па аналогіі, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: распрацоўка інтэграванай метадыхі адлюстравання ва ўліку фінансавай і ацэначнай амартызацыі, фарміравання амартызацыйнага рэзерва, а таксама пераўтварэння фармату бухгалтарскай справаздачнасці ў часцы адлюстравання інфармацыі аб асноўных сродках, што значна пашырае інфармацыйную базу фінансавага менеджменту для кіравання асноўнымі сродкамі і інвестыцыйнымі рэсурсамі.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання ўкаранёны ў навучальны працэс УА «Гомельскі дзяржаўны ўніверсітэт ім. Францыска Скарыны» і прыняты да разгляду ў ААТ «Рэчыцкі метызны завод».

Галіна прымянення: прамысловыя арганізацыі Рэспублікі Беларусь.

РЕЗЮМЕ

Бова Инна Александровна

Бухгалтерский учет амортизации основных средств промышленности: состояние и развитие методик

Ключевые слова: амортизация основных средств, амортизационный фонд, амортизационный резерв, статико-динамическая модель начисления и учета амортизации, финансовая амортизация, оценочная амортизация, воспроизводственная амортизация, переоценка, обесценение.

Цель исследования: разработка усовершенствованных методик бухгалтерского учета амортизации основных средств и бухгалтерского учета формирования и использования средств амортизационного резерва в промышленных организациях Республики Беларусь.

Методы исследования: общенаучный метод познания, анализ, синтез, индукция, дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, вывод по аналогии, системный подход.

Полученные результаты и их новизна: разработка интегрированной методики отражения в учете финансовой и оценочной амортизации, формирования амортизационного резерва, а также преобразования формата бухгалтерской отчетности в части отражения информации об основных средствах, что значительно расширяет информационную базу финансового менеджмента для управления основными средствами и инвестиционными ресурсами.

Степень использования: результаты исследования внедрены в учебный процесс УО «Гомельский государственный университет им. Франциска Скорины» и приняты к рассмотрению в ОАО «Речицкий метизный завод».

Область применения: промышленные организации Республики Беларусь.

SUMMARY

Bava Ina Aleksandrovna

Accounting for amortization of fixed assets of the industry: state and development methodologies

Key words: amortization, amortization fund, reserve reproduction, static-dynamic model of accrual and accounting amortization, financial amortization, the estimated amortization, reproductive amortization, revaluation and impairment.

The purpose of research: development of an improved methods of accounting for amortization of fixed assets, and the development methods of accounting for formation and use of funds reserve reproduction in the industrial organizations of the Republic of Belarus.

Research methods: general scientific method of knowledge, analysis, synthesis, induction, deduction, scientific abstraction, logic synthesis, simulation, comparing, reasoning by analogy, a systematic approach.

Results and their novelty: the development of integrated methods of accounting for financial amortization and the estimated amortization, of methods of accounting for formation and use of funds reserve reproduction, and transformation the format of accounting statements to reflect information about fixed assets, which significantly expands the information base of financial management to asset management and investment resources.

Degree of use: the results of the research implemented in the educational process «Gomel State University named after Francis Skorina» and taken into consideration in the JSC «Rechitsa hardware plant».

Field of application: industrial organizations of the Republic of Belarus.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *Т. В. Скрипка*
Технический редактор *О.В. Бордашева*
Компьютерный дизайн *О.Н. Белезяк*

Подписано в печать . . . 2015. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 60 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014.

220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».

Лицензия полиграфическая № 02330/210 от 14.04.2014.

220070, Минск, просп. Партизанский, 26.