

Наблюдаются отдельные противоречия в научной трактовке экономической категории «инвестиции», в их классификации, в формулировке инвестиционной деятельности в действующем законодательстве и нормативных документах, необходимо их устранение и приведение к единообразию формулировки термина «инвестиционная деятельность» в Инвестиционном кодексе Республики Беларусь и в Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности.

В целях повышения качества информации для оценки эффективности инвестиций и принятия обоснованных решений по ним требуется пересмотр структуры информации по инвестициям в годовой бухгалтерской отчетности с учетом научно обоснованной их классификации.

В системе бухгалтерского учета организации целесообразно за основу классификации принимать реальные инвестиции в основной и оборотный капитал, на макроуровне – учитывать многообразие факторов, влияющих на инвестиционные процессы в государстве.

При оценке инвестиционных проектов, прежде всего целесообразно принимать во внимание временной фактор, как один из важнейших классификационных признаков.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учеб. / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева, Л.А. Богдановской. – Мн.: Выш. школа, 2008. – 527 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: учебник / Л.И. Кравченко. – М.: Новое знание, 2007. – 509 с.
3. Долан, Э.Дж. Рынок: микроэкономическая модель / Э.Дж. Долан, Д. Линдей. – СПб., 1992.
4. Инвестиции / А.Ю. Андрианов, С.В. Валдайцев, П.В. Воробьев [и др.]; отв. ред. В.В. Ковалев, В.В. Иванов, В.А. Лялин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 584с.
5. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 30 мая 2001 г.; одобр. Советом Респ. 8 июня 2001 г.: текст Кодекса по состоянию на 20 нояб. 2007. – 82с.
6. Карлик, А.Е. Инвестиционный менеджмент / А.Е. Карлик, Е.М. Рогова, М.В. Тихонова, Е.А. Ткаченко. – СПб.: Издательство Вернера Регена, 2008. – 215с.
7. Колтынюк, Б.А. Инвестиции. Учебник. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2003. - 848 с.
8. Макконелл, К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика. В 2-х томах. Т.2. / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю; Пер. с англ. под ред. А.А. Пороховского. – Таллинн, 1993. – 400с.
9. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 25 фев. 1999 г. № 39-ФЗ.
10. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 14 фев. 2008 г. №19: с изм. и доп.
11. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 472с.
12. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: Учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – Мн.: Новое знание, 2001. – 704 с.
13. Савчук, Т.К. Организация и финансирование инвестиций / Т.К. Савчук, В.И. Шевчук, А.А. Бевзелюк и др.; под ред. Т.К. Савчук. – Минск: БГЭУ, 2002. – 196с.

**ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ  
И АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВЕЙШИХ  
НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

*Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,  
Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ*

В процессе эксплуатации основные средства, сохраняя первоначальную вещественную форму, постепенно изнашиваются, то есть теряют свои потребительские и физические качества и становятся непригодными к использованию. По мере износа их стоимость частями включается в издержки производства и обращения. Различают физический и моральный износ основных средств. Под физическим износом понимают постепенную потерю объектом своих физических и потребительских качеств. Физически изношенные основные средства можно восстановить путем ремонтов, реконструкции и модернизации. Однако приходит время, когда затраты на ремонт не окупаются и становятся неэффективными, так как появляются новые аналоги основных средств с более высокой производительностью и меньшими затратами на их приобретение, обслуживание и эксплуатацию. Это и есть моральный износ.

Начисление амортизации основных средств производится в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 года № 37/18/6.

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, финансово-экономических служб, бухгалтерских и юридических подразделений организации. Основными функциями этой комиссии являются:

- выделение из всего состава имущества организации амортизируемого имущества;
- разделение амортизируемых объектов на используемые и неиспользуемые в предпринимательской деятельности исходя из функций объекта;
- распределение амортизируемых объектов по видам, группам, позициям на основании классификации амортизируемых основных средств;
- оценка технического состояния, эксплуатационных характеристик и условий функционирования объектов;
- выбор и пересмотр нормативных сроков службы или сроков полезного использования объекта;
- выбор и пересмотр способа и метода начисления амортизации для каждого амортизируемого объекта или групп объектов;
- принятие решения о применении поправочных коэффициентов к норме амортизации при эксплуатации объекта в режимах, отличающихся от базовых;
- установление и пересмотр амортизируемой и недоамортизированной стоимости для принятия амортизируемых объектов к учету, изменении условий их функционирования, проведении переоценок;
- принятие решения о порядке распределения сумм начисленной амортизации в течение отчетного года и др.

Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

За период эксплуатации основных средств и нематериальных активов затраты на их приобретение /создание/ возмещаются или относятся за счет соответствующих источников путем начисления амортизации. Амортизация, как процесс перенесения стоимости объектов основных средств или их части на стоимость продукции, товаров, работ, услуг, вырабатываемой с их использованием в процессе предпринимательской деятельности, включает:

- распределение рациональным способом стоимости объектов основных средств или их части между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы этих объектов;
- систематическое включение амортизационных отчислений в издержки производства и обращения.

Сумма амортизационных отчислений основных средств должна быть достаточной для строительства или приобретения новых объектов после выбытия действующих, но не выше первоначальной стоимости объектов с учетом их переоценки.

В настоящее время степень интенсивности амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, и отнесения ее на издержки производства и обращения определяется стратегией предприятия. При благоприятной конъюнктуре сбыта и цен оно стремится быстрее амортизировать стоимость машин, оборудования и других объектов активной части производственных основных средств, а с ухудшением конъюнктуры – замедлить темпы амортизации.

Может быть и обратная ситуация, когда предприятие в период освоения производства новой продукции, производств хотело бы начать осуществлять амортизационные отчисления с небольших сумм, а затем увеличить их по мере нарастания объемов продаж получивших признание на рынке продукции, товаров, услуг.

Амортизация объектов основных средств или их части, не используемых в предпринимательской деятельности, представляет собой процесс потери их стоимости вследствие изнашивания, которая списывается равномерно за счет соответствующего источника в течение нормативного срока службы каждого из них.

Объектами начисления амортизации являются основные средства предприятия как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности. К амортизируемым основным средствам относятся:

- здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины, механизмы и оборудование, транспортные средства, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, оргтехника, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий скот, многолетние насаждения;
- капитальные вложения в улучшение земель, не связанные с созданием сооружений, капитальные вложения в арендованное /полученное в лизинг/ имущество;
- объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, наружного освещения, используемые предприятием для выполнения уставных целей;
- спортивные сооружения;
- автомобильные дороги и комплекс инженерных сооружений, входящих в состав дорог, кроме объектов, финансируемых за счет средств республиканского и местных бюджетов;
- оборудование, модели, образцы, находящиеся в кабинетах, лабораториях и на других площадях научных и учебных предприятий, используемые для научных и учебных целей.

Объектами начисления амортизации не являются:

- земля и отдельные объекты природопользования /вода, недра и другие природные ресурсы/;
- библиотечные фонды;

- фильмофонды, музейные и художественные ценности, сценические средства, здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь;
- основные средства организаций, находящихся за границей;
- предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
- предметы, многократно используемые в хозяйственной деятельности организации, сохраняющие свою натурально-вещественную форму, стоимость единицы которых на момент приобретения не превышает 30 базовых величин;
- вооружение, военная и специальная техника, находящаяся в вооруженных силах, других войсках и иных воинских формированиях;
- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и иные орудия);
- специальная одежда, специальная обувь и предохранительные принадлежности в соответствии с законодательством;
- форменная одежда и обувь, предназначенные для выдачи работникам в соответствии с законодательством;
- белье, постельные принадлежности, полотенца, одежда и обувь для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;
- специальные инструменты и приспособления целевого назначения к основным средствам, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или изготовления индивидуального заказа, сменное оборудование;
- технологическая тара;
- посуда, столовый и кухонный инвентарь и принадлежности; сырье, материалы и другие товары, стоимость которых единовременно переносится на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемой с их использованием, а также незавершенное производство;
- животные на выращивании и откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, собаки, используемые для служебных целей, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала или не достигшие эксплуатационного возраста;
- отдельные строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, ремонтных целей и комплектации;
- готовая продукция и товары для перепродажи, числящиеся на складах организации;
- денежные средства, ценные бумаги и другие финансовые вложения;
- машины и оборудование, требующие монтажа, а также законченные монтажом, но не введенные в эксплуатацию;
- не оконченные строительством или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства и иные вложения во внеоборотные активы до их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации не производится:

- во время проведения модернизации оборудования, технического перевооружения объектов основных средств, их реконструкции, дооборудования, достройки с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов по решению руководителя предприятия;
- по объектам, не введенным в эксплуатацию или находящимся в запасе.

**По основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности**, амортизация начисляется исходя из принятых предприятием сроками полезного использования, норм амортизации и их амортизируемой стоимости.

**Под сроком полезного использования** понимается ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности предприятия. Срок полезного использования устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств в соответствии с приложением 3 к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Наибольший срок полезного использования выбирается комиссией при освоении рынка, ухудшении возможностей реализации продукции (работ, услуг) по причине неконкурентоспособности с учетом особенностей отдельных видов производства.

Наименьший срок полезного использования выбирается по усмотрению комиссии в случаях высокой конкурентоспособности производимой продукции (нарастания объема продаж, благоприятная конъюнктура рынка) с учетом особенностей отдельных видов производств.

**Амортизируемая стоимость** – это стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления. Амортизируемой стоимостью является:

- первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством;

- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством.

Величина недоамортизированной (остаточной) стоимости представляет собой разницу стоимости, по которой эти объекты числятся в бухгалтерском учете и величины накопленной амортизации.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

- модернизации оборудования, технического перевооружения, дооборудования, реконструкции, достройки, капитального ремонта, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ;
- проведения переоценки основных средств по решению Правительства Республики Беларусь;
- выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости и в других случаях в соответствии с законодательством.

Диапазоны сроков полезного использования /промежутки между наименьшими и наибольшими значениями сроков полезного использования/ и производных от них линейных норм амортизации установлены по следующим группам объектов основных средств:

- здания;
- сооружения /включая дороги/, передаточные устройства /включая вычислительные и коммуникационные сети/, капитальные вложения в улучшение земель;
- машины, механизмы, оборудование (включая оборудование связи, измерительные и регулирующие приборы и устройства), рабочий скот и животные основного стада;
- вычислительная техника, оргтехника; производственный и хозяйственный инвентарь, инструменты и принадлежности, газовое и огнестрельное оружие, многолетние насаждения;
- транспортные средства /за исключением воздушных судов/:
  - автомобильный транспорт;
  - водный транспорт;
  - железнодорожный транспорт;
  - иные виды транспорта;
- воздушные суда;
- основные средства горнодобывающих отраслей промышленности;
- прочие основные средства.

Амортизационные отчисления по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, производятся предприятием в пределах наибольшего и наименьшего уровней норм, установленных для каждой укрупненной амортизационной группы основных средств. При его установлении учитываются:

- ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации, влияние агрессивной среды, системы проведения ремонтов;
- моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых объектов основных средств;
- ограничения в использовании объекта (в том числе, срок лизинга, иного возмездного и безвозмездного пользования).

Решение принимается комиссией исходя из указанных условий, потребностей производства, утвержденных бизнес-планов, планов технического обновления и реконструкции производства, сложившейся конкурентоспособности товаров, продукции, работ, услуг.

При функционировании основных средств в условиях, отличающихся от принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования /влияние агрессивной среды, отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий/, годовая норма амортизации корректируется путем применения поправочных коэффициентов.

По основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, амортизация может начисляться линейным, нелинейным и производительным способами /см. схему 1/.

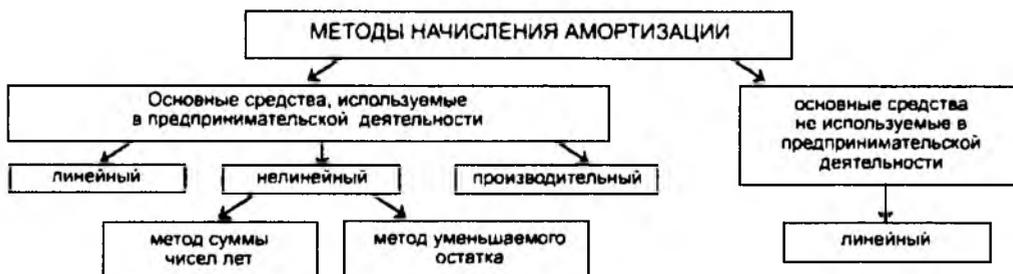


Схема 1. Методы начисления амортизации основных средств

Амортизационные отчисления производятся предприятием ежемесячно /кроме бюджетных организаций/. Месячная норма амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет 1/12 ее годовой нормы.

**Линейный способ** заключается в равномерном по годам начислении предприятием амортизации в течение всего срока полезного использования объекта основных средств. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока эксплуатации объекта у одного собственника совпадают. При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости объекта основных средств и срока его полезного использования путем умножения амортизируемой стоимости на принятую годовую линейную норму амортизационных отчислений.

Например: Предприятием приобретен объект основных средств амортизируемой стоимостью 9600 тыс. руб. со сроком полезного использования 4 года. Годовая норма амортизационных отчислений составит 25%. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$\frac{9600.000 \times 25\%}{100\%} \text{ и составит } 2400 \text{ тыс. руб., а месячная норма отчислений – } 200 \text{ тыс. руб. /} 2400 \text{ тыс. руб.: } 12/.$$

Недостатком этого метода является то, что он не учитывает моральный износ и необходимость увеличения затрат на ремонт амортизируемых объектов в последние годы службы.

**Нелинейный способ** заключается в неравномерном по годам начислении предприятием амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. Объектом применения нелинейного способа начисления амортизации являются передаточные устройства, рабочие, силовые машины и механизмы, оборудование, вычислительная техника и оргтехника, инструмент, транспортные средства и другие объекты основных средств, которые непосредственно участвуют в процессе производства продукции /работ, услуг/, а также объекты лизинга.

Нелинейный способ начисления амортизации не распространяется на следующие виды машин и оборудования:

- машины, оборудование и транспортные средства со сроком службы до 3 лет, легковые автомобили /кроме специальных/;
- уникальную технику и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытаний и производства ограниченного вида конкретной продукции;
- предметы интерьера, включая офисную мебель;
- предметы отдыха, досуга и развлечений.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока полезного использования объекта могут быть различными.

Применение **метода суммы чисел лет** предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений, исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$СЧЛ = \frac{С \text{ пи} \times (С \text{ пи} + 1)}{2}$$

где: СЧЛ – сумма чисел лет полезного использования, выбранного предприятием самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта; С пи – выбранный предприятием самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Расчет амортизационных отчислений методом суммы чисел лет рассмотрим на следующем примере:

Предприятием приобретен объект основных средств амортизируемой стоимостью 9000 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 15 лет (1+2+3+4+5); сумму чисел лет можно рассчитать также по формуле, приведенной выше:

$$СЧЛ = \frac{5 \times (5 + 1)}{2} = 15.$$

Сумму амортизационных отчислений i-го года можно рассчитать по формуле:

$$АО_t = \frac{(С \text{ пи} - t + 1)}{СЧЛ} \times АС,$$

где  $AO_t$  – сумма амортизируемых отчислений в  $t$  году;  $AC$  – амортизируемая стоимость объекта;  $t = 1, \dots, n$  – годы срока полезного использования объекта;  $CЧЛ$  – сумма чисел лет.

В нашем примере норма амортизационных отчислений первого года –  $5/15$ , что в сумме составляет 3000 тыс. руб.;

для второго года –  $4/15$ , что составляет 2400 тыс. руб.;

для третьего года –  $3/15$ , что в сумме равно 1800 тыс. руб.;

для четвертого года –  $2/15$ , что составляет 1200 тыс. руб.;

и для последнего, пятого года норма амортизации равна  $1/15$ , или 600 тыс. руб.

В первые годы использования основных средств при этом методе расчета амортизации списывается основная часть их первоначальной стоимости. Это мотивируется тем, что:

- во-первых, наибольшая интенсивность использования основных средств приходится на первые годы их эксплуатации, когда они физически и морально являются новыми;
- во-вторых, создается резерв для замены амортизируемого объекта в случае его быстрого морального устаревания;
- в-третьих, обеспечивается возможность увеличения доли расходов на ремонт основных средств, которая приходится на последние годы их использования, без соответствующего увеличения издержек производства и обращения / за счет того, что сумма начисленной амортизации в эти годы уменьшается/.

При **методе уменьшаемого остатка** годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости /разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации/ и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения /до 2,5 раза /, принятого предприятием.

Методику расчета разберем на следующем примере:

Предприятием приобретен объект основных средств амортизируемой стоимостью 3000 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Норма амортизации исходя из срока полезного использования 20%, коэффициент ускорения, принятый на предприятии, 2.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений составит 1200 тыс. руб.  
 $(2 \times 20\% \times 3000)$ .

100%

Во второй год эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит 720 тыс. руб.  
 $/2 \times 20\% \times (3000 - 1200) /$ .

100%

В третий год эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит 432 тыс. руб.  
 $/2 \times 20\% \times (3000 - 1200 - 720) /$ .

100%

В четвертый год эксплуатации объекта основных средств сумма амортизации составит 259,2 тыс. руб.  
 $/2 \times 20\% \times (3000 - 1200 - 720 - 432) /$ .

100%

В последний /пятый/ год эксплуатации амортизационные отчисления рассчитываются вычитанием из амортизируемой стоимости объекта суммы амортизации, начисленной за предыдущие годы. В нашем примере в пятом году эксплуатации объекта основных средств сумма амортизационных отчислений составит 388,8 тыс. руб.  
 $/3000 - 1200 - 720 - 432 - 259,2 /$ .

При использовании этого метода расчета амортизации максимальная сумма амортизационных отчислений также списывается на затраты предприятия в первые годы, когда оборудование еще новое и не требует крупных ремонтов.

**Производительный способ начисления амортизации** объектов основных средств заключается в начислении предприятием амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к ресурсу объекта.

При вводе в эксплуатацию объектов основных средств, амортизацию по которым предполагается начислять производительным способом, по решению комиссии исходя из технических характеристик устанавливается ресурс каждого объекта – количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта. Период, в течение которого будет выпущено указанное количество продукции в натуральных показателях, определяется как срок полезного использования данного объекта.

Например: Предприятием приобретен объект основных средств амортизируемой стоимостью 2000 тыс. руб. Прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем выпущенной с его помощью продукции 25 тысяч единиц. Выпущено за отчетный месяц 500 единиц. Амортизационные отчисления за месяц составят 40 тыс. руб.  $/2000 \times 500 /$ .

25000

Основным недостатком этого метода является то, что в ряде случаев трудно определить выработку отдельных объектов основных средств. В некоторых случаях остаточная стоимость внеоборотных активов не зависит от степени интенсивности их использования /при моральном устаревании, техническом перевооружении, реорганизации предприятия и т. п./.

Предприятие самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике. При пересмотре способов и методов начисления амортизации недоамортизированная стоимость объекта распределяется на оставшийся срок его полезного использования. В случае непредвиденного изменения условий производства и реализации товаров, продукции, работ, услуг, приводящего к появлению убытков, организации и индивидуальные предприниматели, избравшие в текущем году для начисления амортизации по отдельным амортизируемым объектам линейный способ на основе срока полезного использования, не достигающего установленного нормативного срока службы, либо нелинейный способ, вправе с месяца, следующего за месяцем появления убытков осуществить по всем амортизируемым объектам единовременный переход только к линейному способу начисления амортизации. При этом срок полезного использования устанавливается в пределах от нормативного срока службы до верхней границы диапазона сроков полезного использования, приведенных в приложении 3 к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы или сроков полезного использования основных средств в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, производственного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Применение линейного, нелинейного или производительного способов начисления амортизации по объектам основных средств одного наименования предусматривает выделение их в отдельные подгруппы.

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию. Начисление амортизации по объектам основных средств производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается:

- по выбывшим основным средствам, по которым амортизация начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем их выбытия;
- по выбывшим объектам основных средств, по которым амортизация начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;
- по самортизированным объектам основных средств – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства, обращения, состав операционных и внереализационных расходов.

**По основным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности,** амортизация начисляется исходя из установленных **нормативных сроков** службы и амортизируемой стоимости данных объектов. Нормативный срок службы основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, устанавливается применительно к каждой позиции основных средств, включенной в действующую классификацию. При этом нормативные сроки службы по машинам и оборудованию определены исходя из режима работы в две смены. При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, указанного в классификации амортизируемых объектов основных средств на срок 1 год и более, комиссия вправе определить нормативный срок службы по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации – изготовителя. При этом организация должна обеспечить сохранность документов указанной технической документации на протяжении всего срока службы объекта.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в действующую классификацию, устанавливается на основании технической документации/технических паспортов и т. д./ предприятий-изготовителей, а при ее отсутствии – путем оценки технического состояния объекта в соответствии с законодательством.

Нормы амортизации каждого из объектов основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, рассчитываются как величина, обратная нормативному сроку службы объекта. При расчете амортизации по этим объектам применяется только линейный способ.

Амортизационные отчисления от стоимости амортизируемых объектов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется арендодателем или арендатором в зависимости от формы аренды и условий договора.

Для обобщения информации о начисленной амортизации основных средств применяется счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет пассивный. Он уточняет оценку основных средств и используется для расчета их изношенности и остаточной стоимости.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, производятся на протяжении всего срока полезного использования объектов вне зависимости от источника их приобретения и отражаются следующим образом:

- при нахождении объектов основных средств в эксплуатации; в простое, в том числе в связи с проведением ремонта продолжительностью до трех месяцев, – путем ежемесячного включения амортизационных отчислений в издержки производства или расходы на реализацию. В бухгалтерском учете начисление амортизации в этом случае отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;
- при нахождении объектов основных средств в простое, в том числе в связи с проведением ремонта продолжительностью свыше трех месяцев; в простое, вызванном полной остановкой производства продукции (работ, услуг) в структурном подразделении организации или организации в целом; в запасе – путем ежемесячного включения амортизационных отчислений в состав операционных расходов, что в учете отражают по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Амортизация по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из установленных нормативных сроков их службы, и включается в состав внереализационных расходов проводкой: дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредит счета 02 «Амортизация основных средств». При ведении раздельного учета предпринимательской деятельности обслуживающих производств и хозяйств амортизационные отчисления от стоимости основных средств обслуживающих производств и хозяйств в бухгалтерском учете отражают по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». При списании амортизационных отчислений в составе некоммерческой деятельности обслуживающих производств и хозяйств дебетуют счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредитуют счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Амортизационные отчисления от стоимости амортизируемых объектов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не связанной с извлечением дохода, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование, относится за счет прибыли предприятия.

По объектам основных средств, сданным в аренду (лизинг), если амортизация начисляется арендодателем (лизингодателем) то амортизационные отчисления включаются в состав издержек производства, расходов на реализацию, либо операционные расходы в соответствии с законодательством.

По неоконченному строительству или неоформленным актами приемки объектам строительства или по их частям, фактически эксплуатируемым организацией, амортизация начисляется на основании справки о стоимости указанных объектов или их частей исходя из нормативного срока службы, установленного комиссией, линейным способом и учитывается в составе расходов будущих периодов. После оформления актами ввода в эксплуатацию этих объектов строительства и принятия в состав основных средств производится списание ранее начисленных сумм амортизации на затраты текущего периода.

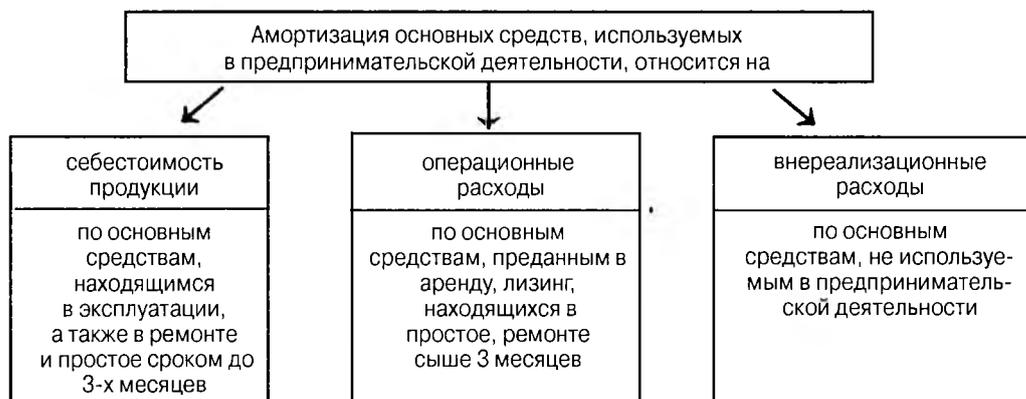


Схема 2. Отнесение амортизационных отчислений основных средств, используемых в предпринимательской деятельности

По объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, при условии применения линейного способа начисления амортизации по решению руководства предприятия может производиться индексация амортизационных отчислений. Право ежемесячной индексации амортизационных отчислений предоставляется организациям, если за предшествующий месяц значение индекса потребительских цен составило не менее 2 процентов. Решение предприятия о проведении такой индексации должно быть зафиксировано в учетной политике предприятия. В бухгалтерском учете сумма индексации амортизационных отчислений отражается по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на реализацию (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию») и кредиту счета 83 «Добавочный фонд».

Сумма начисленной индексации принимается в расчет при определении величины амортизационного фонда воспроизводства основных средств.

При проведении на 1 января переоценки основных средств на сумму индексации делается запись: дебет счета 83 «Добавочный фонд» и кредит счета 02 «Амортизация основных средств». Если сумма амортизационных отчислений, начисленных за год с учетом их ежемесячной индексации, больше суммы амортизации, полученной по результатам переоценки основных средств, на величину превышения делается сторнировочная запись по дебету счетов учета затрат на производство /расходов на реализацию/ и кредиту счета 83 «Добавочный фонд». Одновременно производят перерасчет и корректировку начисленного за год амортизационного фонда сторнировочной записью по дебету забалансового счета 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств». В случае, если сумма начисленной по результатам переоценки основных средств амортизации превышает сумму фактически произведенных амортизационных отчислений с учетом ежемесячной индексации, размер амортизационного фонда не пересматривается.

При выбытии объектов основных средств по различным причинам сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств». Аналогичная запись производится при списании начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Амортизационные отчисления, произведенные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности предприятия в этом периоде.

Аналитический учет амортизации основных средств ведется по видам и отдельным инвентарным объектам зданий, сооружений, машин, оборудования и т.д. Для унификации расчета амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств могут использоваться карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости основных средств либо разработочная таблица по расчету амортизационных отчислений основных средств.

Согласно Международным стандартам учета и отчетности основными методами амортизации основных средств являются:

- метод амортизации исходя из выработки и производительности амортизируемого объекта /производственный метод/;
- метод равномерного, прямолинейного списания стоимости основных средств;
- методы ускоренной амортизации /метод суммы чисел лет и метод снижающегося остатка/;
- специальные методы амортизации /метод сложных процентов, методы амортизации малоценных внеоборотных активов, или метод запасов/.

Первые три метода применяются и в нашей стране. Однако специальные методы амортизации не нашли применения в практике работы отечественных предприятий. За рубежом метод сложных процентов используется при расчете амортизации достаточно редко и сфера его применения ограничена в основном предприятиями коммунального обслуживания и недвижимостью. В отличие от методов ускоренной амортизации начисление амортизационных отчислений при этом методе производится по шкале возрастающих ставок, так чтобы в первые годы отчислялись меньшие суммы, чем в последние. В некоторых зарубежных странах, например, в Японии используются методы специальной амортизации, которые обусловлены необходимостью предоставления дополнительных налоговых льгот. К ним относятся : метод первоначальной скидки и метод добавления определенного процента к амортизации, начисленной обычным способом.

В зарубежных странах допускается начисление амортизации отдельно для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Так, в США существует система ускоренного возмещения издержек, согласно которой для расчета прибыли, подлежащей налогообложению, фирмы и компании используют методы ускоренной амортизации, независимо от того, какой метод используется в бухгалтерском учете.

В целях контроля использования начисленной амортизации используется амортизационный фонд, учет формирования и использования которого ведется на забалансовом счете 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств». По дебету этого счета отражаются:

- организациями торговли и общественного питания – суммы амортизационных отчислений, включенных

- в состав расходов на реализацию (за исключением сумм начисленной лизингополучателем амортизации по объектам);
- организациями-лизингодателями (обособленно по лизинговой деятельности) – суммы, равные величине амортизационных отчислений и других инвестиционных расходов лизингодателя в составе лизингового платежа, подлежащего получению в отчетном периоде в соответствии с договором аренды;
  - отчислений по данным объектам, включенные в состав операционных расходов;
  - коммерческими организациями, выполняющими работы и оказывающими услуги, учетной политикой которых предусмотрен метод определения реализации по отгрузке, – суммы амортизационных отчислений, включенных в состав издержек производства с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию;
  - в иных случаях – суммы, равные величине амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции /работ, услуг/.

Сумма амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) рассчитываются умножением удельного веса суммы амортизации основных средств в затратах на производство с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию нарастающим итогом с начала года на полную себестоимость реализованной продукции с начала года. Затраты на производство принимаются в расчет по экономическим элементам без внутреннего и внутривозвратного оборота.

Коммерческие организации в структуру которых входят обособленные подразделения, вправе своей учетной политикой устанавливать как централизованный (в целом по организации), так и децентрализованный порядок формирования амортизационных фондов, их использования и отражения на забалансовых счетах.

По кредиту забалансового счета 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» отражается использование средств амортизационного фонда, равное сумме фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назначения и затрат предприятия на жилищное строительство, осуществляемых при выполнении работ хозяйственным или подрядным способом, погашение кредитов и займов, полученных на эти цели, и процентов по ним.

Под капитальными вложениями производственного назначения при этом понимаются затраты на новое строительство, приобретение, изготовления, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, технического диагностирование и освидетельствование объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

При полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственных источников финансирования капитальных вложений перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в бухгалтерской отчетности.

При отчуждении и ликвидации амортизируемого имущества в течение года с даты постановки на учет использование амортизационного фонда корректируется методом «красное сторно» по кредиту забалансового счета «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств».

Отражение в бухгалтерском учете амортизации основных средств обобщено в таблице 4.3.

**Таблица 4.4. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета амортизации основных средств**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Начисление амортизации по основным средствам используемым в предпринимательской деятельности:		
а) по собственным основным средствам	20, 23, 25, 26, 44	02
б) по основным средствам, полученным в долгосрочную аренду или по лизингу	20, 23, 25, 26, 44	02
в) по основным средствам, переданным в аренду, лизинг	90, 91	02
г) по основным средствам, находящимся в ремонте и простое свыше 3-х месяцев, а также на консервации свыше 1 года	91	02
Индексация амортизации при переоценке основных средств	83	02
Начисление амортизации по основным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности	92	02
Начисление амортизации по основным средствам, находящимся в ремонте и простое свыше 3-х месяцев, а также на консервации свыше 1 года	91	02
Списание начисленной амортизации при выбытии основных средств (продаже, ликвидации, безвозмездной передаче и т.п.)	02	01

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:**

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 17 мая 2004 г. № 278 – З, с учетом изменений и дополнений от 26.12.2007 г. №302–З.
2. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утверждена Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 года № 37/18/6.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утверждена Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 207.
4. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утверждена Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208.
5. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие под ред. д.э.н., профессора Л.И. Кравченко. – Мн.: ФУАинформ, 2008.
6. Бухгалтерский учет. Учебник. Под ред. проф. Я.В. Соколова М.: Проспект, 2004.
7. Бухгалтерский учет: Теория. Проводки. Регистры. Сквозной пример. Отчетность: Учеб.-практ. пособие. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. – Мн.: ФУАинформ, 2007.
8. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. Учебно-практическое пособие. - Мн.: ООО «ФУАинформ», 2006.
9. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Бухгалтерский учет. Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность. М.: Кнорус, 2005.

## **ОРГАНИЗАЦИЯ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

*Д.В. Папковская, канд.экон.наук  
БГЭУ*

Необходимость внутреннего аудита в качестве надзорного механизма за системой внутреннего контроля организации, и, в частности, ее учетным обеспечением, возникла еще в начале 20-го века в западных странах, однако получила развитие после Второй мировой войны. Это было вызвано многими причинами. К ним можно было отнести и неумение рационального использования трудовых, материальных и денежных ресурсов, и большого количества операций, осуществляемых в организациях, а также нечестного поведения квалифицированного персонала и их частую умышленную искажения данных учета и отчетности. Это привело к тому, что руководство организаций не получало достоверную информацию для принятия правильных управленческих решений.

В настоящее время, несмотря на то, что современные условия хозяйствования претерпели значительную трансформацию, наличие внутренних проблем организаций обуславливают осознанную необходимость создания и совершенствования системы внутреннего аудита. Это обусловлено наличием ограничений ее эффективности, к которым можно отнести:

- недостаточную квалификацию ведущих работников организаций, проявляющуюся как при проектировании внутреннего аудита, так и при его выполнении, вследствие чего допускается некачественное исполнение своих обязанностей;
- вероятность давления как внутри, так и извне организаций на персонал при исполнении им своих служебных обязанностей;
- непоследовательное отношение (игнорирование) руководящего персонала к контрольным моментам в своей работе;
- наличие конфликтных ситуаций между административно-управленческим персоналом, другими работниками и собственниками организаций.

В качестве мотивации качественной организации внутреннего аудита в организациях обоснованно предположить действие следующих факторов:

- возникновение мирового финансового кризиса, значительно ухудшившего финансовое положение субъектов хозяйствования Республики Беларусь;
- постоянное изменение законодательства Республики Беларусь;
- стремление собственников к максимизации эффективности хозяйствования организации;
- контроль за рациональным использованием ресурсов, как один из важнейших параметров, влияющих на снижение затрат организации;
- возможность снижения затрат организаций на внешний аудит.

Это обуславливает системно-ориентированный характер внутреннего аудита.

Основное условие эффективной деятельности службы внутреннего аудита – наличие специфических средств труда – внутренних стандартов. Их наличие и соответствие специфике деятельности конкретного предприятия повышает эффективность проводимого внутреннего аудита, то есть способствует снижению временных затрат на его осуществление, минимизации аудиторского риска, обеспечивает качественную взаимозаменяемость со-