

БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УДК 657.6

**Сапего Инна Ивановна**

**Учет и аудит формирования внеоборотных активов  
на промышленных предприятиях  
Республики Беларусь: состояние,  
перспективы развития**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ**

на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Минск 2002

Работа выполнена в Белорусском государственном экономическом университете

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Т.М. Мезенцева, Финансовая академия  
при правительстве Российской  
Федерации, кафедра бухгалтерского  
учета

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Л.Л. Ермолович, БГЭУ, кафедра  
бухгалтерского учета, анализа и аудита  
в промышленности  
кандидат экономических наук, доцент  
Н.А. Лесневская, Белорусский  
негосударственный институт  
правоведения, кафедра бухгалтерского  
учета, анализа и аудита

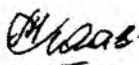
Оппонирующая организация: Гомельский государственный  
университет

Защита состоится 27 ноября 2002 г. в 14 30 на заседании совета по защите  
диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом  
университете по адресу: 220070 г. Минск, Партизанский проспект, 26, зал  
заеданий совета (ауд. 205), тел. 249-51-07.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского  
государственного экономического университета.

Автореферат разослан 24.10. 2002 г.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций



А.П. Михалкевич

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Внеоборотные активы – это производственный потенциал любого промышленного предприятия. От правильности отражения в бухгалтерском учете поступления внеоборотных активов, изменения их стоимости в процессе деятельности предприятий, начисления амортизации зависит сумма затрат, относимая на себестоимость продукции (работ, услуг), финансовый результат деятельности предприятий, исчисление налогов, платежей и сборов, уплачиваемых в бюджет и во внебюджетные фонды.

Действующая в Республике Беларусь система бухгалтерского учета внеоборотных активов не всегда позволяет объективно и точно определить их величину. Вместе с тем формирование достоверной стоимости внеоборотных активов имеет практическую значимость для определения финансового состояния и финансовых результатов на каждом предприятии. Именно от правильно сформированной стоимости внеоборотных активов зависит величина собственных оборотных средств, в которых испытывают острый дефицит предприятия республики.

Реализация Концепции и Программы развития промышленного комплекса Республики Беларусь на 1998 – 2015 гг., положений Программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2001 – 2005 гг. предполагает поиск путей обновления основных средств, составляющих свыше 90 % стоимости внеоборотных активов. В связи с этим появилась практическая необходимость совершенствования амортизационной политики как на макро-, так и на микроуровне с целью обеспечения выхода экономики из кризисной ситуации в области воспроизводства средств производства и улучшения финансового положения предприятий.

Именно эти вопросы нашли отражение в Положении о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, а также в Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов.

Требует специального изучения состояние и развитие учета операций, связанных с приобретением и строительством квартир, учетом нематериальных активов. Различные аспекты бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений рассматривались в трудах российских ученых (Д.С. Тяжких, В.А. Пипко, Л.И. Ушвицкий, Л.Н. Булавина, П.А. Соколов и др.) и отечественных (М.И. Ладутько, Г.И. Олехнович, Е.А. Боровская, Н.В. Чистый и др.). Признавая достоинства результатов их исследований, следует отметить, что некоторые вопросы учета и аудита внеоборотных активов в условиях рыночных отношений не решены, многие требуют дальнейшего изучения.

В условиях рыночной экономики аудит обеспечивает руководителей предприятий справедливой и объективной финансовой информацией для принятия решений. В связи с этим аудит приобретает системно ориентированный характер, направленный на повышение его эффективности и системы управления предприятия в целом, что требует отражения в бухгалтерском учете достоверных отчетных данных при формировании финансовых результатов и финансового состояния предприятия. Однако до настоящего времени в нормативных документах отсутствуют рекомендации по организации аудиторских процедур. В трансформационный период становления рыночной экономики уже назрела необходимость разработки основных направлений по совершенствованию не только бухгалтерского учета, но и аудита внеоборотных активов.

Недостаточная изученность этих вопросов и обуславливает актуальность данного диссертационного исследования.

**Связь работы с крупными научными программами, темами.** Диссертация выполнялась в соответствии с темами научно-исследовательских работ кафедры "Бухгалтерский учет и аудит" Полоцкого государственного университета: "Разработка методологических основ создания активных систем компьютерного бухгалтерского учета" (1998 г.); "Экономико-математические и информационно-логические модели с учетом международных стандартов финансовой отчетности" (1999 г.); "Проблемы совершенствования учета, анализа и аудита в отраслях национальной экономики в период перехода на международные стандарты финансовой отчетности" (2000 г).

Результаты проведенных исследований внедрены на предприятиях Республики Беларусь, что подтверждается соответствующими актами.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов на промышленных предприятиях Республики Беларусь, используемых в управлении финансовым состоянием и результатами деятельности предприятий в условиях их неплатежеспособности и наличия инфляционных процессов.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследование экономического содержания понятий "внеоборотные активы", "необоротные активы", "фиксированные активы", "долгосрочные активы", "финансовые активы", "долгосрочные инвестиции", "капитальные вложения" для обоснования необходимости введения в бухгалтерский учет понятия "долгосрочные активы";

- обобщение теории и практики состава внеоборотных активов в Республике Беларусь, Российской Федерации, в странах с развитой рыночной экономикой с целью разработки рекомендаций по определению их слагаемых;
- изучение теории и практики бухгалтерского учета результатов переоценки основных средств и незавершенного строительства для разработки предложений по отражению их на отдельном субсчете, который предлагается открыть к счету 01 "Основные средства", что позволит обеспечить необходимой информацией пользователей бухгалтерской отчетности;
- разработка и совершенствование первичных документов по начислению амортизации в соответствии с новой амортизационной политикой с целью обеспечения контроля за формированием оперативной учетно-аналитической информации;
- изучение действующей методики бухгалтерского учета операций, связанных с приобретением и строительством квартир предприятиями, с целью ее развития и совершенствования;
- разработка положения о внутреннем аудите и методике проведения аудита операций с внеоборотными активами.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования является система бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов. Информационной базой по исследуемому объекту послужили специальная экономическая литература, нормативные акты правительства Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства промышленности Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь.

Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты развития и совершенствования методик бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов на промышленных предприятиях Республики Беларусь.

**Методология и методы проведенного исследования.** Методологической основой явились общенаучные методы исследования, такие как анализ, наблюдение, выборка, группировка, сравнение, умозаключение по аналогии, специальные способы и приемы бухгалтерского учета и аудита. При написании диссертации автор опирался на научные труды отечественных и зарубежных экономистов, материалы научно-практических конференций, нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету и контролю в области регулирования, формирования и использования внеоборотных активов.

**Научная новизна и значимость полученных результатов.** Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по бухгалтерскому учету и аудиту внеоборотных активов в условиях становления рыночной экономики в Республике Беларусь.

К числу наиболее значимых результатов, имеющих научную новизну, относятся следующие:

- на основе исследования теории и практики формирования внеоборотных активов раскрыто экономическое содержание понятия "внеоборотные активы", что позволило рекомендовать вместо последнего использовать понятие "долгосрочные активы", предназначенные для процесса производства и создания производственных условий и характеризующие активы предприятия, функционирующие длительное время и осуществляющие кругооборот по перенесению стоимости через амортизационные отчисления;

- разработана классификационная модель долгосрочных активов, сущность которой заключается в дополнении состава долгосрочных активов статьями "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", "Земля и объекты природопользования", "Ценности", "Долгосрочные дебиторы" и исключении из их состава статей "Арендные обязательства к поступлению", "Долгосрочные финансовые вложения". Кроме того, статья "Капитальные вложения" переименована в статью "Вложения в долгосрочные активы", в которую дополнительно включены некапитальные работы, что дает возможность объективно формировать величину и состав долгосрочных активов, достоверно определять влияние этого фактора на величину прибыли и финансовое состояние предприятия;

- разработаны рекомендации по совершенствованию аналитического учета результатов переоценки основных средств, сущность которых состоит в отражении их на аналитическом счете "Дооценка основных средств", который открывается к счету 01 "Основные средства", что позволяет пользователям бухгалтерской отчетности получить необходимую информацию о первоначальной стоимости приобретенных основных средств с целью сопоставления ее с рыночной стоимостью для принятия обоснованных управленческих решений;

- усовершенствованы бухгалтерские документы по начислению амортизационных отчислений в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 23.11. 2001 г. № 110, что обеспечивает достоверность и правильность отнесения суммы амортизации на себестоимость продукции (работ, услуг);

- разработаны первичные документы и регистры по учету нематериальных активов (акт приема-передачи нематериальных активов, карточка движения нематериальных активов ф. № НМА-1), содержащие информацию не только о приемке и передаче нематериальных активов, но и по начислению амортизационных отчислений, что обеспечит контроль за движением нематериальных активов, их сохранностью и правильным формированием остаточной стоимости;

- обоснованы рекомендации по учету операций, связанных с приобретением и строительством квартир предприятиями и проведением расчетов с квартиросъемщиками;
- разработана методика проведения аудита операций с внеоборотными активами, которая позволяет определить все изменения в активах в течение отчетного периода, проследить адекватность отражения остаточной стоимости внеоборотных активов в финансовой отчетности и осуществить оперативный контроль за эффективностью их использования.

**Практическая значимость полученных результатов.** Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию классификации, организации бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов на промышленных предприятиях Республики Беларусь позволит обеспечить объективную оценку финансового состояния предприятия, правильно формировать их остаточную стоимость как величину налогооблагаемой базы налога на недвижимость, адаптировать данные бухгалтерского учета к нормам международных стандартов финансовой отчетности и интеграции экономики Республики Беларусь и Российской Федерации.

**Экономическая значимость полученных результатов.** Направления по совершенствованию учета и аудита внеоборотных активов могут быть использованы в практической деятельности предприятий Республики Беларусь и при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету, контролю и отчетности. Предложения по классификации и систематизации состава внеоборотных активов позволяют четко раскрыть и отразить их экономическую сущность, что в совокупности с применением рекомендованных методик учета и аудита внеоборотных активов приведет к исчислению их реальной величины.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

- доказательства необходимости введения в научный оборот и целесообразности использования в качестве объекта бухгалтерского учета и отчетности понятия "долгосрочные активы" вместо понятия "внеоборотные активы";
- разработка классификационной модели долгосрочных активов, которая в отличие от существующей, позволяет более достоверно сформировать и использовать их по месту нахождения, точнее организовать бухгалтерский учет долгосрочных активов и определить величину оборотных средств, в которых промышленные предприятия испытывают хронический недостаток;
- усовершенствование и разработка форм первичных документов по начислению амортизационных отчислений, формированию и использованию амортизационного фонда, позволяющих в рамках известных информацион-

ных технологий, таких как MS Office 2000, обеспечить развитие первичного учета и его взаимосвязь с аналитическим и синтетическим учетом по формированию первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости внеоборотных активов;

- разработка первичного документа и регистра аналитического учета нематериальных активов (акт приема-передачи нематериальных активов, карточка движения нематериальных активов ф. № НМА-1), использование которых позволит получить необходимую информацию о наличии и движении нематериальных активов, начисленных сумм амортизации, а также осуществлять контроль за формированием их стоимости и эффективностью использования;

- комплексная методика синтетического бухгалтерского учета операций по обороту (приобретение, строительство, продажа) квартир предприятиями, которая направлена на обеспечение правильной количественной оценки реальных затрат в себестоимости продукции (работ, услуг);

- разработка положения о службе внутреннего аудита и алгоритма аудиторских действий по выявлению нарушений, связанных с операциями по учету основных средств и нематериальных активов с использованием пакета MS Office 2000, усиливающего контрольные функции по формированию и определению их остаточной стоимости как фактора, оказывающего влияние на достоверность финансовых результатов и финансового состояния предприятий, а также способствующего сокращению трудовых затрат и повышающего оперативность аудиторских проверок.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов промышленных предприятий, содержащим основные направления их развития и совершенствования. Результаты исследования, изложенные в диссертации, использовались при разработке Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденного Министерством финансов Республики Беларусь от 23.11. 2001 г. № 110.

**Апробация результатов диссертации.** Полученные результаты исследования апробированы на V Республиканской научно-практической конференции 25 апреля 2001 г. в г. Минске, Минский институт управления (МИУ); на международной конференции "Традиции и обычаи народов России и Беларуси" 23 – 25 мая 2001 г. в г. Минске, МИУ.

Предложенная методика проведения аудита операций с внеоборотными активами применяется на ООО "Полоцк-аудит", РУП ПО "Нафтан", что подтверждается актами о внедрении.



Кроме того, результаты диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов экономического профиля в Полоцком государственном университете при изучении курса "Бухгалтерский учет в промышленности", что подтверждается актами о внедрении в учебный процесс.

**Опубликованность результатов.** По теме диссертации опубликовано в специализированных научно-практических журналах 10 статей, тезисы докладов на конференциях – 1. Общий объем опубликованных материалов – 138 страниц.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Общий объем с приложениями составляет 140 страниц, в том числе 15 таблиц, 18 рисунков и 12 приложений на 22 страницах. Список использованных источников включает 119 наименований.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе "Экономическое содержание и классификация внеоборотных активов как объектов бухгалтерского учета и аудита" на основе изучения специальной экономической литературы, нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой проанализированы различные точки зрения на определения понятий "необоротные активы", "долгосрочные активы", "долгосрочные инвестиции", "капитальные вложения", "фиксированные активы", "финансовые активы", что позволило раскрыть их экономическое содержание и обосновать целесообразность использования в учетно-аналитической практике понятия "долгосрочные активы" как части всех активов предприятия, используемых длительное время и осуществляющих кругооборот по перенесению своей стоимости через амортизационные отчисления, а также предназначенных для создания производственных и социальных условий коллективам предприятий.

Исследование позволило сопоставить классификацию и состав внеоборотных активов, применяемых в отечественной и зарубежной практике, в результате чего были научно обоснованы и предложены классификация и порядок формирования долгосрочных активов. Разработанную классификацию долгосрочных активов предложено дополнить следующими статьями: "Земля и объекты природопользования", "Малопенные и быстроизнашивающиеся предметы по сроку использования", "Ценности", "Долгосрочные дебиторы (задолженность свыше 12 месяцев)".

Для более детального исследования состава долгосрочных активов в диссертационной работе проведен сравнительный анализ отечественных и

зарубежных вариантов содержания статьи "Основные средства". На основе изучения существующей практики бухгалтерского учета на предприятиях Республики Беларусь и Российской Федерации, а также с учетом зарубежного опыта рекомендовано классифицировать основные средства по двум группам: материально произведенные основные средства и материально непроизведенные основные средства, что позволит организовать бухгалтерский учет основных средств в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Кроме того, в соответствии с требованиями Системы национальных счетов в группу "Материально произведенные основные средства" добавлена статья "Ценности", включающая драгоценные металлы, драгоценные камни, антикварные изделия и прочие, которые служат гарантом и выступают залогом для получения кредитов, а также свидетельствуют о финансовом состоянии предприятия. В группу "Материально непроизведенные основные средства" предложено включить статью "Земля и объекты природопользования". Целесообразность включения этой статьи в состав основных средств подтверждается статьёй 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

Дана адекватная оценка существующей методике бухгалтерского учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов, которые по действующему законодательству Республики Беларусь учитываются на счете 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", если их стоимость не превышает 30 минимальных заработных плат. Вместе с тем малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по экономическому содержанию не должны относиться к оборотным активам: во-первых, в большинстве своем они служат длительный период; во-вторых, переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт частями в процессе нескольких производственных циклов.

Проведенный анализ сроков службы малоценных и быстроизнашивающихся предметов на промышленных предприятиях Республики Беларусь показывает, что удельный вес малоценных и быстроизнашивающихся предметов по срокам службы более двух лет составляет в общей стоимости свыше 96 %. Это позволяет учитывать малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в составе основных средств.

Анализ международных стандартов финансовой отчетности позволил выделить в составе долгосрочных активов такую статью, как "Долгосрочные дебиторы". Согласно Порядку заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденному Приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.02. 2000 г. № 23, в бухгалтерских балансах дебиторская задолженность подразделяется на краткосрочную и долгосрочную и отражается во втором разделе баланса. Представляется, что дебиторская задолженность

свыше 12 месяцев должна отражаться отдельной строкой в первом разделе баланса, что соответствует долгосрочному характеру внеоборотных активов и принципам формирования основного капитала в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности.

Дальнейшее исследование составляющих внеоборотных активов позволило исключить из их состава статью "Арендные обязательства к поступлению". Это способствует упрощению бухгалтерского учета арендных отношений и соблюдению критерия "право собственности", который регламентируется статьей 636 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

Проведен анализ статей бухгалтерских балансов Республики Беларусь и Российской Федерации, который позволил установить, что в составе внеоборотных средств в Российской Федерации отсутствует статья "Долгосрочные финансовые вложения", а в Республике Беларусь она имеет место. В отечественном учете финансовые вложения классифицируются на долгосрочные и краткосрочные в зависимости от срока их погашения. Такое деление неоднозначно, так как срок пребывания ценных бумаг в собственности предприятия-инвестора может зависеть и от намерения последнего, т.е. такие финансовые вложения могут быть перепроданы в течение года.

Поэтому в качестве первичного классификационного признака должен выступать не период обращения ценных бумаг, а намерения инвестора и степень их ликвидности, т.е. возможность в случае необходимости в кратчайший срок превратить их в наличные денежные средства. Учитывая временной характер использования финансовых вложений, рекомендовано исключить данную статью из состава внеоборотных активов. По результатам исследования предлагается новая классификация внеоборотных активов (рис. 1).

Во второй главе **"Развитие бухгалтерского учета внеоборотных активов как информационной базы управленческой деятельности"** исследованы положения действующих законодательств Республики Беларусь, Российской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой, позволившие обосновать влияние оценки и переоценки основных средств на величину финансового результата хозяйственной деятельности предприятия, учитываемого при налогообложении и формировании фондов предприятия из чистой прибыли. В связи с регулярностью проводимых переоценок основных средств представляется целесообразным выделение в активе бухгалтерского баланса статьи "Дооценка основных средств". Для этого к счету 01 "Основные средства" необходимо открыть отдельный аналитический счет "Дооценка основных средств".



Такая методика позволит, с одной стороны, в балансе осуществить связь с первоначальной стоимостью, которая сохраняется в последующих балансах, устанавливая преемственность между ними, а с другой – появится возможность делать правильные выводы о результатах переоценки за соответствующие периоды. Все это усилит контроль со стороны пользователей бухгалтерской отчетности за процессами, которые характерны для деятельности предприятия.

В диссертационной работе рассмотрена возможность и даны рекомендации по использованию в отечественной учетно-аналитической практике наряду с линейным методом начисления амортизационных отчислений и метода по сумме чисел лет, а также метода уменьшаемого остатка. В инфляционный период применение этих методов имеет практическую значимость, поскольку это способствует быстрому обновлению основных средств.

В соответствии с новой амортизационной политикой усовершенствованы и разработаны формы первичных документов по начислению амортизации – "Расчет амортизационных отчислений при линейном методе начисления" и "Расчет амортизационных отчислений при нелинейном методе начисления". В этих документах суммы начисленной амортизации за отчетный и предшествующие периоды отражаются по группам основных средств с учетом срока полезного использования и норм амортизации. Применение указанных документов позволит определить годовую и месячную суммы амортизационных отчислений и без дополнительных выборок отнести их на себестоимость продукции (работ, услуг).

Не менее значимой проблемой является воспроизводство основных средств. Источником воспроизводства основных средств и нематериальных активов согласно новой амортизационной политике выступают амортизационные фонды, которые представляют собой динамический поток денежных и материальных ресурсов, находящихся в обороте предприятий и формирующихся из выручки от реализации продукции (работ, услуг). В главе 6 "Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов" указан порядок формирования и использования амортизационного фонда, но не указаны формы первичных документов, позволяющие выполнить данные расчеты. В связи с этим разработана форма первичного документа – "Расчет формирования и использования амортизационного фонда". В данном первичном документе отражается сформированный амортизационный фонд, который соответствует величине амортизационных отчислений, входящих в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), а также указываются источники воспроизводства основных средств и нематериальных активов – приобретение (содержание) новых (производственного назначения и жилищное строительство), реконструкция и модернизация ста-

рых. Разработанные формы первичных документов реализованы с использованием пакета MS Office 2000.

В диссертации обоснованы направления по совершенствованию бухгалтерского учета операций, связанных с приобретением и строительством квартир предприятием. Изучение этого вопроса безусловно актуально, так как от правильного учета стоимости построенных квартир зависит формирование состава и величины основных средств, а систематизированное и упорядоченное отражение этих операций на счетах бухгалтерского учета придает им свойства полезной деловой информации.

В настоящее время не решен вопрос первичного и аналитического учета нематериальных активов. Значимость методически правильной регистрации хозяйственных операций в первичных документах подтверждается статьей 9 "Первичные учетные документы" Закона "О бухгалтерском учете и отчетности", а также одним из принципов бухгалтерского учета – принципом сохранения информации. С учетом вышеизложенного разработана форма первичного документа – "Акт приемки-передачи нематериальных активов", позволяющая своевременно и оперативно производить постановку нематериальных активов на бухгалтерский учет. Для систематизации и развития первичного и аналитического учета предложен регистр аналитического учета – "Карточка приемки-передачи нематериальных активов" ф. № НМА-1.

В третьей главе "Совершенствование аудита операций с внеоборотными активами" рассмотрена нормативно-информационная база проведения аудита операций с внеоборотными активами в Республике Беларусь. В нормативных документах отсутствуют практические рекомендации по проведению такого аудита. В результате разработано положение "Аудит операций с внеоборотными активами", включающее общее положение, методику проведения операций с внеоборотными активами, оформление результатов проверки. Разработанное положение носит системно ориентированный характер, направленный на проведение аудита формирования остаточной стоимости внеоборотных активов, включающее методику аудита операций по учету основных средств и нематериальных активов. Поскольку основные средства в составе внеоборотных активов занимают значительную часть, более подробно рассмотрена методика аудита операций по учету основных средств (рис. 2).

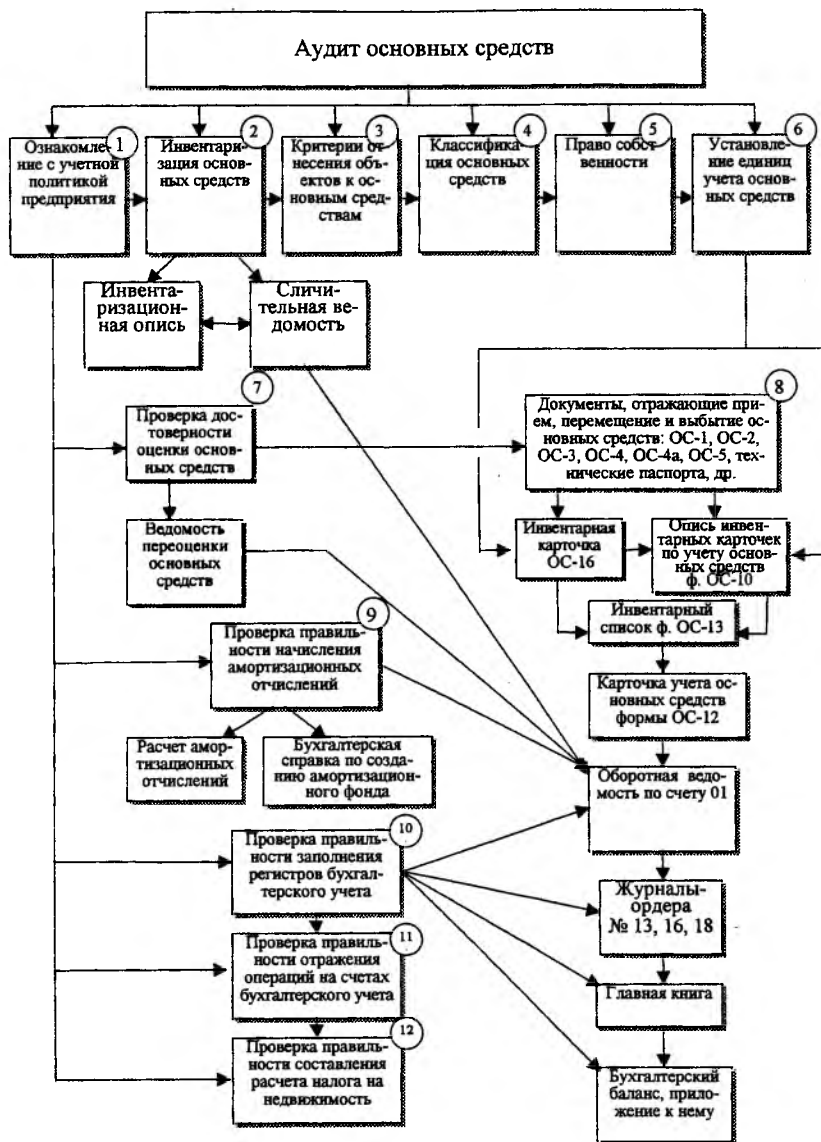


Рис. 2. Организация проведения аудита операций по учету основных средств

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Исследование теории и практики классификации внеоборотных активов на основе анализа различных точек зрения, изложенных в специальной экономической литературе, нормативных документах, учетно-аналитической практики предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, стран с развитой рыночной экономикой и требований международных стандартов финансовой отчетности позволило обосновать экономическое содержание понятия "внеоборотные активы". Существующее понятие "внеоборотные активы" предусматривает изъятие их из оборота, следовательно, данные активы не должны участвовать в кругообороте средств. Поэтому для тех активов, которые принимают длительное участие в процессе производства и осуществляют свой кругооборот в основном через амортизационные отчисления, а также для тех активов, которые обеспечивают в будущем необходимые производственные условия и будут участвовать в кругообороте средств предстоящего периода (оборудование к установке, незавершенные капитальные вложения), предлагается использовать понятие "долгосрочные активы" вместо понятия "внеоборотные активы", что соответствует зарубежной практике и их экономическому содержанию.) Для обоснования необходимой замены понятия "внеоборотные активы" на понятие "долгосрочные активы" были изучены состав и формирование оборотных активов, фиксированных активов, финансовых активов, долгосрочных инвестиций, капитальных вложений, долгосрочных активов, внеоборотных активов [1].

2. В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности № 16 "Основные средства" и другими зарубежными подходами, а также в связи с интеграцией экономик Республики Беларусь и Российской Федерации рекомендовано наряду с общепринятым составом долгосрочных активов в первый раздел бухгалтерского баланса добавить статьи "Земля и объекты природопользования", "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", "Долгосрочные дебиторы", "Ценности". Это обусловлено тем, что: земля и объекты природопользования используются длительное время и на постоянной основе; долгосрочные дебиторы со сроком погашения платежей свыше двенадцати месяцев и инвестиции в течение года не принимают участия в обороте средств предприятия; некоторые малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на промышленных предприятиях имеют срок службы свыше двух лет. Такой подход к формированию состава внеоборотных активов исключает завышение величины оборотных средств и позволяет достоверно оценивать финансовое состояние предприятия. Предложенная классификация долгосрочных активов максимально отвечает требованиям международной практики учета и отчет-



ности и позволяет систематизировать их составляющие, точно организовать бухгалтерский учет внеоборотных активов [1, 2, 3, 4, 5].

3. Практика начисления амортизационных отчислений по основным средствам на промышленных предприятиях Республики Беларусь показывает, что при ее проведении в основном используется только равномерный метод. Недостатки этого метода состоят в том, что он не учитывает моральный износ оборудования и формирование необходимых источников денежных средств для обновления основных фондов в кратчайшие сроки. Остаточная стоимость реальных внеоборотных активов, отражаемая в бухгалтерском балансе, может существенно отличаться в зависимости от того, какой метод амортизации используется на предприятии. А это, в свою очередь, влияет на издержки производства и финансовые результаты. На основе изучения принятых методик начисления амортизационных отчислений как основного фактора формирования остаточной стоимости основных средств разработаны и обоснованы рекомендации по использованию в Республике Беларусь ускоренных методов начисления амортизации – метода по сумме чисел лет и метода уменьшаемого остатка, которые в инфляционный период имеют практическую значимость, так как способствуют быстрейшему обновлению основных средств с учетом фактора стоимости денег во времени, снижению текущей стоимости расходов предприятия по уплате налога на недвижимость и прибыль. Результаты исследования автора использовались при работе над Положением о порядке начисления амортизации основных средств, нематериальных активов.

В соответствии с новой амортизационной политикой на базе пакета MS Office 2000 разработана и усовершенствована автоматизированная подсистема ведения первичного учета начисления амортизационных отчислений, а также формирования и использования амортизационного фонда [6, 7, 8].

4. Изучение состояния нормативных документов Министерства финансов Республики Беларусь позволило упорядочить методику отражения операций по приобретению и строительству предприятиями квартир, что способствует более правильному формированию величин основных средств, а значит, и более правильному расчету налога на недвижимость [7, 9].

5. В статье 9 "Первичные учетные документы" Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 25.06. 2001 г. № 42-З сказано, что все хозяйственные операции должны подтверждаться первичными учетными документами. Вместе с тем до настоящего времени по учету нематериальных активов таких документов нет. Поэтому автором разработана форма первичного документа – "Акт приемки-передачи нематериальных активов", а также регистра аналитического учета – "Карточка движения нема-

териальных активов" ф. № НМА-1, которые предлагается использовать в бухгалтерском учете при постановке нематериальных активов на учет и отражении их движения [10].

6. Исследование состояния аудита в Республике Беларусь позволило выявить, что до настоящего времени не разработано положение по проведению аудита операций с внеоборотными активами, которое могло бы обеспечить достоверность их остаточной стоимости. В результате исследования разработаны положение и методика проведения аудита операций с внеоборотными активами. Предложенная и апробированная на практике методика аудиторской проверки внеоборотных активов позволяет установить ее составные элементы; проанализировать изменение активов в течение отчетного периода, что обеспечивает их движение с финансовыми потоками предприятия; провести системный контроль законности и правильности отражения каждого элемента внеоборотных активов в бухгалтерском учете, включая первичные документы на поступление и выбытие; проверить правильность оценки их стоимости в условиях инфляции и установить влияние переоценки на сумму данного вида активов; проследить информационные связи и адекватность отражения внеоборотных активов в балансе и других отчетных формах. Данная методика разработана в соответствии с рекомендациями международных стандартов по аудиту, а также с учетом целей, задач и последовательности аудита бухгалтерской отчетности [11].

## СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. *Сапего И.И.* Экономическое содержание и классификация внеоборотных активов как объектов бухгалтерского учета и аудита // Деп. Мн.: БелИСА. Рег № Д200184. Рефератив. сб. непубликуемых работ. – 2002. – Вып. № 4(23). – 35 с.
2. *Сапего И.И., Эстрина Е.Б.* Долгосрочные активы // Финансы, учет, аудит. – 1999. – № 1. – С. 46 – 48.
3. *Сапего И.И., Давыденко О.М.* Пути совершенствования классификации и учета внеоборотных активов // Бухгалтер. учет и анализ. – 2000. – № 8. – С. 34 – 37.
4. *Сапего И.И.* Классификация основных средств. Есть вопрос. // Вестн. БДЭУ. – 2001. – № 5. – С. 59 – 61.
5. *Сапего И.И.* Учет внеоборотных активов в условиях интеграции // Вестн. БДЭУ. – 2001. – № 6. – С. 53 – 57.
6. *Сапего И.И., Козлов С.В.* Снова о методах начисления амортизации // Бухгалтер. учет и анализ. – 2001. – № 9. – С. 33 – 38.
7. *Сапего И.И.* Развитие бухгалтерского учета внеоборотных активов как информационной базы аудита // Деп. Мн.: БелИСА. Рег № Д200185. Рефератив. сб. непубликуемых работ. – 2002. – Вып. №4 (23). – 33 с.
8. *Сапего И.И.* Некоторые аспекты новой амортизационной политики // В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Л. Бавдей и др. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича. – М.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2002. – С. 302 – 314.
9. *Сапего И.И.* Квартира – объект бухучета // Финансы, учет, аудит. – 2000. – № 10. – С. 57 – 58.
10. *Сапего И.И.* Нематериальные активы как объект учета // Бухгалтер. учет и анализ. – 2001. – № 2. – С. 17 – 23.
11. *Сапего И.И.* Внутренний контроль (аудит) хозяйственных операций, связанных с движением внеоборотных активов // Управление в социальных и экономических системах: Материалы V Респ. науч.-практ. конф.: В 2 т. – Минск, 2001. – Т. 2. – С. 31 – 33.



## РЭЗЬЮМЭ

Сапега Іна Іванаўна

**Улік і аўдыт фарміравання пазаабаротных актываў на прамысловых прадпрыемствах Рэспублікі Беларусь: стан, перспектывы развіцця**

**Ключавыя словы:** пазаабаротныя актывы, фінансавыя актывы, актывы, доўгатэрміновыя актывы, доўгатэрміновыя інвестыцыі, капітальныя ўкладанні, фіксаваныя актывы, пераацэнка, амартызацыйны фонд, нематэрыяльныя актывы, аўдыт.

**Аб'ектам даследавання** з'яўляецца сістэма бухгалтарскага ўліку і аўдыту фарміравання пазаабаротных актываў на прамысловых прадпрыемствах рэспублікі.

**Прадметам даследавання** з'яўляецца метадыка і арганізацыя бухгалтарскага ўліку і аўдыту пазаабаротных актываў.

**Мэтай дысертацыйнага даследавання** з'яўляецца распрацоўка навуковых і практычных рэкамендацый па развіццю бухгалтарскага ўліку і аўдыту фарміравання пазаабаротных актываў у пераходны перыяд да рыначнай сацыяльна арыентаванай эканомікі, а таксама абгрунтаванне іх элементаў і ўдасканалванне класіфікацыі.

**Метады даследавання:** агульнанавуковыя метады даследавання, сінтэз, параўнанне, аналіз, вывад па аналогіі, сістэмны падыход.

**Навуковая навізна атрыманых вынікаў** заключаецца: ва ўдакладненні эканамічнага зместу паняцця "пазаабаротныя актывы" і неабходнасці выкарыстання замест яго паняцця "доўгатэрміновыя актывы"; у распрацоўцы новай класіфікацыйнай мадэлі пазаабаротных актываў; ва ўдасканалванні метадыкі ўліку набытых і пабудаваных кватэр прадпрыемствамі; у распрацоўцы першасных дакументаў па налічэнню амартызацыйных адлічэнняў у адпаведнасці з новай амартызацыйнай палітыкай і рэгістра аналітычнага ўліку нематэрыяльных актываў; у распрацоўцы метадыкі правядзення аўдыту аперацый з пазаабаротнымі актывамі.

**Ступень выкарыстання.** Вынікі даследавання ў галіне бухгалтарскага ўліку могуць быць выкарыстаны ў падлікова-аналітычнай працы прамысловых прадпрыемстваў, пры распрацоўцы стандартаў па бухгалтарскаму ўліку, а ў галіне аўдыту – апрабаваны і ўкаранены ў практыцы ГАА "Поласк-аўдыт", РУП ВА "Нафтан".

**Галіна прымянення.** Прамысловыя прадпрыемствы Рэспублікі Беларусь, Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь.

## РЕЗЮМЕ

Сапего Инна Ивановна

### **Учет и аудит формирования внеоборотных активов на промышленных предприятиях Республики Беларусь: состояние, перспективы развития**

**Ключевые слова:** необоротные активы, финансовые активы, внеоборотные активы, долгосрочные активы, долгосрочные инвестиции, капитальные вложения, фиксированные активы, переоценка, амортизационный фонд, нематериальные активы, аудит.

**Объектом исследования** является система бухгалтерского учета и аудита формирования внеоборотных активов на промышленных предприятиях республики.

**Предметом исследования** является методика и организация бухгалтерского учета и аудита внеоборотных активов.

**Целью диссертационного исследования** является разработка научных и практических рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и аудита формирования внеоборотных активов в переходный период к рыночной социально ориентированной экономике, а также обоснование их слагаемых и совершенствование классификации.

**Методы исследования:** общенаучные методы исследования, синтез, сравнение, анализ, умозаключение по аналогии, системный подход.

**Научная новизна полученных результатов** заключается в уточнении экономического содержания понятия "внеоборотные активы" и необходимости использовать вместо него понятие "долгосрочные активы"; в разработке новой классификационной модели внеоборотных активов; в совершенствовании методики учета приобретенных и построенных квартир предприятиями; в разработке первичных документов по начислению амортизационных отчислений в соответствии с новой амортизационной политикой и регистра аналитического учета по движению нематериальных активов; в разработке методики проведения аудита операций с внеоборотными активами.

**Степень использования.** Результаты исследования в части бухгалтерского учета могут быть использованы в учетно-аналитической работе промышленных предприятий при разработке стандартов по бухгалтерскому учету, а в части аудита – апробированы и внедрены в практику на ООО "Полоцк-аудит", РУП ПО "Нафтан".

**Область применения:** промышленные предприятия Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь.

## SUMMARY

of Sapego Inna Ivanovna

### **Accounting and Auditing of the non-negotiable assets generation at the industrial enterprises of the Republic of Belarus: state, perspectives of development**

**Key words:** non-negotiable assets, financial assets, long-term assets, long-term investment, capital investment, fixed assets, overestimation, depreciation fund, non-tangible assets, audit.

**The subject of research** is accounting and auditing system of the non-negotiable assets generation at the industrial enterprises in the Republic of Belarus.

**The subject of investigation** is the principles and creation of the accounting and auditing of the non-negotiable assets generation.

**The object of this thesis** is to produce the scientific and practical recommendations on development of the business accounting and auditing of the non-negotiable assets generation at the industrial enterprises in transition period for market social-oriented economy, to validate the items and to improve the classification.

**Research methods:** general research method, synthesis, comparison, analysis of business accounting, conclusion by analogy, system approach.

**Scientific novelty** of the obtained results is an adjustment of the economic content of the concepts „non-negotiable assets” and the foundation of necessity to apply instead of it the concept „long-term assets”; development a new classification model of non-negotiable assets; in perfection of accounting procedure of bought and built by enterprises apartments; producing the forms of the basic documents for depreciation charge in accordance with the new depreciation politics; producing the form of analytical account register for the movement of non-tangible assets; development of the auditing procedure for non-negotiable assets.

**Reliance.** The results of the investigation can be used in the analytical work and accounting of the industrial enterprises, in the development of the national standards of financial and business accounting. The auditing part of the investigation was used in works of Ltd „Polotsk-Audit”, manufacturing firm „NAFTAN”.

**Range of application.** Industrial enterprises of the Republic of Belarus, Ministry of Finances of Republic of Belarus.

Инна Ивановна Сапего

Учет и аудит формирования внеоборотных активов  
на промышленных предприятиях Республики Беларусь:  
состояние, перспективы развития

Автореферат диссертации  
на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Подписано в печать 22.10.02.      Формат 60×84/16.      Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 1,16.      Уч.-изд. л. 1,07.      Тираж 100.      Заказ 351

Отпечатано на ризографе ПГУ  
211440 г. Новополоцк, ул. Блохина, 29