

Окончание таблицы 5

1	2	3	4	5
41	Перевод сальдо по фондам, формируемым в соответствии с законодательством не за счет «чистой прибыли» (отчисления 6 процентов от валовых доходов в фонд пополнения собственных оборотных средств; фонд пополнения собственных оборотных средств от дооценки остатков товаров народного потребления; фонд сохранения оборотных средств в условиях инфляции и др.), на соответствующие субсчета счета 86 «Целевое финансирование» <sup>17</sup> .	88	86	Производится предприятиями, осуществляющими формирование соответствующих фондов в соответствии с действующим законодательством.
42	Перевод сальдо по соответствующим субсчетам счета 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей», по которым может производиться перенос остатков на следующий год, на счет 96 «Резервы предстоящих расходов».	89 (96)	96 (89)	
43	Перевод сальдо по счетам 90 «Краткосрочные кредиты банков», 94 «Краткосрочные займы», 93 «Кредиты банков для работников» (в части краткосрочных кредитов) на счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».	90, 93, 94	66	
44	Перевод сальдо по счетам 92 «Долгосрочные кредиты банков», 95 «Долгосрочные займы», 93 «Кредиты банков для работников» (в части долгосрочных кредитов) на счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».	92, 93, 95	67	
45	Перевод сальдо по счету 96 «Целевые финансирование и поступления» на счет 86 «Целевое финансирование» <sup>18</sup> .	96	86	
46	Перевод сальдо по счету 97 «Арендные обязательства» на счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».	97	76	Производится предприятиями-арендаторами, получившими основные средства в долгосрочную аренду (лизинг-получателями, если объект лизинга находится у них на балансе).

<sup>15</sup> При наличии дебетового сальдо по субсчету «Фонд потребления» представляется целесообразным списать это сальдо на счет 81 «Использование прибыли», произвести в установленном порядке реформацию баланса и закрыть счет 80 «Прибыли и убытки» на счет 87 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с последующим перенесением сальдо по счету 87 на одноименный счет 84.

<sup>16</sup> Предложенные проводки не вытекают из содержания нового Плана счетов. Более того, в соответствии с новым Планом безвозмездно полученные ценности должны предварительно учитываться на счете 98 «Доходы будущих периодов» с последующим их списанием в установленном порядке на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». Вместе с тем, если такой порядок применить ко всем безвозмездно полученным ценностям, которые будут числиться на момент перехода на новый План счетов, у субъектов хозяйствования возникнет объект налогообложения, что может привести к резкому ухудшению их финансовых результатов. В этой связи и предлагается суммы по безвозмездно полученным в пределах одного собственника объектам основных средств рассматривать как добавочный фонд. Окончательное решение по данной проблеме должно дать Министерство финансов Республики Беларусь. Соответствующее решение должно быть принято и в отношении безвозмездно полученных ценностей, которые не являются внеоборотными активами.

<sup>17</sup> Данное предложение является предложением автора и требует соответствующего согласования с Министерством финансов Республики Беларусь.

<sup>18</sup> Необходимо отметить, что с 01.01.2004 г. на счете 86 более не учитываются суммы дотаций, полученных из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов; предоставленные налоговые льготы; отсрочки и рассрочки по уплате налогов; налоговые кредиты. В этой связи Министерством финансов Республики Беларусь должно быть принято решение в отношении таких сумм, накопившихся к моменту перехода на новый План счетов.

## МЕТОДИКА РАСЧЕТА И УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент 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 Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным 23 ноября 2001 года в редакции постановления Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры РБ от 24.01.2003 г. №33/10/51/1.

За период эксплуатации основных средств и нематериальных активов затраты на их приобретение (создание) возмещаются или относятся за счет соответствующих источников путем амортизации. Амортизация, как процесс перенесения стоимости объектов основных средств или их части на стоимость продукции (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 срок полезного использования 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 на выпускаемую продукцию 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, производственную деятельность хотело бы начать осуществлять амортизационные отчисления с небольших сумм, а затем увеличить их по мере нарастания объемов продаж получивших признание на рынке товаров (продукции).

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;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;
- объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства и наружного освещения, автомобильные дороги общего пользования, комплекс инженерных сооружений, входящих в состав этих дорог, специальные спортивные сооружения, судходные гидротехнические сооружения – при условии функционирования с привлечением финансирования из республиканского или местных бюджетов;
- племенной и продуктивный скот, буйволы, волы, олени;
- экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных предприятиях;
- мобилизационные объекты, финансируемые из республиканского или местных бюджетов (запасные пункты управления, полигоны, площадки, отдельно стоящие убежища и укрытия гражданской обороны и другие сооружения);
- вооружение, военная и специальная техника, находящаяся в Вооруженных силах, других войсках и воинских формированиях;

- основные средства государственных организаций, находящихся за границей, финансируемых из республиканского бюджета.

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 в соответствии с диапазонными 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.

**Амортизируемая стоимость** – это стоимость, по которой объекты основных средств числятся в бухгалтерском учете. 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.

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:

1. здания:

1.1. здания особой капитальности;

1.2. здания высокой капитальности;

1.3. здания средней капитальности;

1.4. здания низкой капитальности;

2. сооружения (включая дороги), передаточные устройства, капитальные вложения в улучшение земель, кроме основных средств горнодобывающей промышленности:

2.1. сооружения особой капитальности;

2.2. сооружения высокой капитальности;

2.3. сооружения средней капитальности;

2.4. сооружения низкой капитальности;

3. машины, механизмы, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, рабочий скот;

4. вычислительная техника, оргтехника; производственный и хозяйственный инвентарь, инструменты и принадлежности, газовое и огнестрельное оружие, многолетние насаждения, прочие основные средства;

5. транспортные средства (за исключением воздушных судов):

5.1. автомобильный транспорт;

5.2. водный транспорт;

5.3. железнодорожный транспорт;

5.4. иные виды транспорта;

6. воздушные суда;

7. основные средства горнодобывающих отраслей промышленности.

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 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).

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

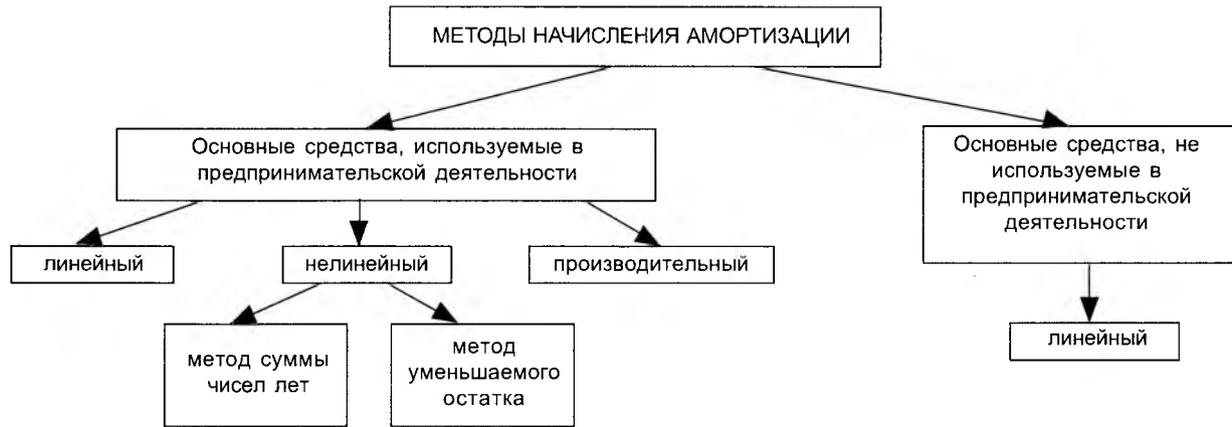


Схема 1. Методы начисления амортизации основных средств

**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 960 тыс. руб. со сроком полезного использования 4 года. Годовая норма амортизационных отчислений составит 25%. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$\frac{960.000 * 25\%}{100\%}$$

и составит 240 тыс. руб., а месячная норма отчислений – 20 тыс. руб. (240 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:

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

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 900 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:

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

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

$$\text{АО}_t = \frac{(\text{Спи} - t + 1)}{\text{СЧЛ}} * \text{АС},$$

где АО<sub>t</sub> – сумма амортизируемых отчислений в t году;

АС – амортизируемая стоимость объекта;

t = 1, ..., n - годы срока полезного использования объекта;

СЧЛ – сумма чисел лет.

В нашем примере норма амортизационных отчислений первого года – 5/15, что в сумме составляет 300 тыс. руб.;

для второго года – 4/15, что составляет 240 тыс. руб.;

для третьего года – 3/15, что в сумме равно 180 тыс. руб.;

для четвертого года – 2/15, что составляет 120 тыс. руб.;

и для последнего, пятого года норма амортизации равна 1/15, или 60 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 300 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 120 тыс. руб.:

$$\frac{(2*20\%*300)}{100\%}$$

Во второй год эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит 72 тыс. руб.:

$$\frac{(2*20\%*(300-120))}{100\%}$$

В третий год эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит 43,2 тыс. руб.:

$$\frac{(2*20\%*(300-120-72))}{100\%}$$

В четвертый год эксплуатации объекта основных средств сумма амортизации составит 25,92 тыс. руб.:

$$\frac{(2*20\%*(300-120-72-43,2))}{100\%}$$

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 38,88 тыс. руб. (300-120-72-43,2-25,92).

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.

**Производственный 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.

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

$$\frac{(2000 \cdot 500)}{25000}$$

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 и реорганизации предприятия и т. д.).

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.

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

**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. 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.

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. Начисленная сумма амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, в основном отражается в учете по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств". По основным средствам, находящимся в запасе, в ремонте и простое свыше 3-х месяцев, а также на консервации свыше 1 года, амортизация основных средств относится на внереализационные расходы и отражается по дебету счета 92 "Внереализационные доходы и расходы". Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование, относится за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки". По объектам основных средств, сданным в аренду, амортизация в большинстве случаев начисляется арендодателем и отражается по дебету счета 91 "Операционные доходы и расходы" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" ( в том случае, если сдача объектов основных средств в аренду не является основным видом деятельности предприятия-арендодателя (см. схему 2). Если сдача объектов основных средств в лизинг (аренду) является основным видом деятельности предприятия, то амортизация по переданным в аренду (лизинг) объектам основных средств начисляется по дебету счета 90 "Реализация" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

По объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, при условии применения линейного способа начисления амортизации по решению руководства предприятия может производиться



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

индексация амортизационных отчислений. 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 (расходов 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.

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 их 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.

Учет формирования и использования амортизационного фонда ведется на забалансовом счете 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств". По дебету этого счета отражаются суммы, равные величине амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг). 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.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И. Кравченко.— Минск: ФУАинформ, 2001.
3. Бухгалтерский учет. Учебник для вузов. Под ред. П.С. Безруких.— 4-е изд. перераб. и доп.— М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И. Баканова.— М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях. 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Финансы и статистика, 2002.

## **ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*А.И. Кругликова, БГЭУ*

Не первый год продолжается реформирование отечественной системы бухгалтерского учета с целью адаптации ее к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. Однако проблемы соответствия отечественного учета требованиям международных стандартов сохраняются. Одной из дискуссионных проблем является степень соответствия отечественных и международных стандартов в отношении основных средств.

### **Определение и критерии отнесения к основным средствам**

В системе МСФО порядок учета основных средств отражен в стандарте 16 "Основные средства". МСФО и отечественные нормативные документы [5, 6, 7] предусматривают равноценные критерии признания активов в качестве основных средств: материально-вещественная форма; использование в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для административных целей; использование в течение более чем одного периода (свыше двенадцати месяцев). Единственным отличием является то, что МСФО подчеркивают необходимость получения экономических выгод от использования основных средств. В отечественных нормативных документах по учету основных средств признак экономической выгоды не рассматривается.

### **Оценка основных средств**

Основные средства оцениваются в национальном бухгалтерском учете и МСФО по первоначальной стоимости, в которую включаются все фактические затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Если основные средства приобретаются в обмен, то они оцениваются по справедливой стоимости. Справедливая стоимость по МСФО – это сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами [1]. В основе справедливой стоимости лежит реальная рыночная стоимость, которая складывается в результате сделок на рынке и поэтому является вполне определенной величиной. Справедливая стоимость позволяет наилучшим образом сопоставить информацию об активах.

### **Возмещение балансовой стоимости основных средств**

В МСФО дано определение возмещаемой величины – величины, которую предприятие ожидает возместить в результате будущего использования актива, включая его ликвидационную стоимость [1]. В соответствии с МСФО возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшее значение из двух величин: чистой продажной цены актива или ценности использования актива. Под чистой продажной ценой актива понимается цена договора купли-продажи подобного актива либо другая информация, которая позволяет судить о возможной сумме от реализации актива. При определении чистой продажной цены вычитаются прямые дополнительные затраты на выбытие (затраты на демонтаж актива и др.). Определение ценности