**КУРСОВАЯ РАБОТА**

на тему :

 **«амортизации ос и ее учет»**

\

СОДЕРЖАНИЕ

Введение………………………………………………………………… 3

1. Теоретические аспекты амортизации основных средств………………………….………………………………………………. 6

 1.1. Подходы к определению сущности амортизации и износа основных средств. ……………………………………………. ………………….. 6

 1.2. Нормативный срок службы, срок полезного использования и норма амортизации как основные понятия амортизационной политики ……9

 1.3. Задачи учета и государственное регулирование амортизации основных средств………………………………………………………………. 14

2. Учет начисления амортизации основных средств на промышленном предприятии………………………………………………............................. 18 2.1. Объекты начисления амортизации основных средств. Альтернативные методы и способы начисления амортизации основных средств. Учет амортизации ……………………………….…………….…… 18

 2.2. Порядок формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств. Индексация амортизационных отчислений…………………………………………………………………… 28

2.3. Пути совершенствования учета амортизации основных средств……………………………………………………………………………33

Заключение………………………………………………………………..38

Список использованных источников………………………………. 41

ВВЕДЕНИЕ

Данная курсовая работа посвящена исследованию вопросов амортизации основных средств и ее учета. Тема при этом выбрана неслучайно. Выбор данной темы обусловлен тем, что изучение данных вопросов необходимо для всех предприятий и организаций, перед которыми стоит проблема ведения учетной политики в отношении амортизации внеоборотных активов, в частности основных средств. Выбор правильной и оптимальной учетной политики начисления амортизации во многом помогает предприятию минимизировать налоговые обязательства и ускорить процесс обновления парка оборудования.

Амортизационная политика в своем развитии постоянно совершенствовалась. Как известно, с 01.01.2003г. все организации Республики Беларусь перешли на новую амортизационную политику основных средств. Основной целью новой амортизационной политики выступает предоставление организации более широких прав и полномочий в вопросах распоряжения своими основными средствами. Важно отметить, что только на уровне самой организации возможно учитывать особенности:

- экономического положения;

- уровня обеспеченности основными средствами;

- степени их износа в конкретный период (технического состояния);

- экономической политики государства;

- порядка отражения операций в учетной информации и формирования источников финансирования воспроизводства основных средств. [23, стр.41-43]

Эффективная амортизационная политика организации предусматривает, прежде всего, повышение роли амортизационных отчислений. В современных условиях амортизационные отчисления являются одним из собственных источников, направляемых на финансирование обновления основных средств. В ситуации, когда доходность производственной деятельности предприятий снижается, способствуя уменьшению возможности финансирования за счет кредитования, амортизационные отчисления являются чуть ли не основным источником инвестиций. [2, стр.25-29]

Целью данной курсовой работы является изучение сущности и механизма амортизации основных средств, порядок ее бухгалтерского учета на промышленных предприятиях, а также выработка предложений по ее дальнейшему совершенствованию.

Для достижения выбранной цели были определены и решались следующие задачи:

1) Изучить теоретические основы износа и амортизации основных средств;

2) Рассмотреть нормативно-правовую базу, регламентирующую порядок начисления и учета амортизации основных средств на промышленном предприятии;

3) Выявить объекты начисления амортизации на исследуемом предприятии, методы и способы ее начисления;

4) Изучит порядок установления нормативного срока службы, срока полезного использования и определения нормы амортизации;

5) Определить проблемные вопросы формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств и условия их индексации;

6) Предложить пути совершенствования амортизации основных средств на ЗАО «Белробот».

Каждое промышленное предприятие имеет основные средства, которые выступают важнейшими средствами труда. В данной курсовой работе в первой главе рассматриваются теоретико-методологические аспекты амортизации основных средств. В частности рассмотрены вопросы, связанные с понятием износа, амортизации, задачами учета амортизации на предприятии, а также определены и охарактеризованы основные нормативно-правовые документы, регламентирующие порядок начисления и учета амортизации основных средств. Во второй главе курсовой работы предлагается на рассмотрение общий принцип начисления и учета амортизации основных средств различными методиками: равномерный метод, ускоренный метод и другие методы начисления амортизации, имеющих место в международной и отечественной практике бухгалтерского учета. Также определен порядок формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств.

 В качестве объекта исследования выбрано Закрытое акционерное общество «Белробот», которое было образовано в сентябре 1993года и сразу же приступило к производственной и финансовой деятельности. ЗАО «Белробот» начало свою деятельность в составе 5 человек (директора, бухгалтера и конструкторов) и занимало всего 1 комнату.

В соответствии с уставом 1993 года ЗАО «Белробот» организовывалось как предприятие широкого профиля для того, чтобы в условиях переходного периода иметь большие возможности по выбору направления своей работы. Но и с самого начала своей деятельности оно было нацелено, как чисто производственное предприятие, которое будет выпускать перспективные и конкурентоспособные товары производственно-технического назначения. Одно из предлагаемых направлений деятельности и легло в основу названия предприятия. Целью деятельности Общества являлось содействие в развитии научного и экономического потенциала, насыщение потребительского рынка высококачественными товарами народного потребления и услугами населению, а также улучшение экологической обстановки в регионе. Предметом деятельности данного предприятия являлась организация производства и реализация устройств и систем автоматизации в промышленности, других изделий производственно-технического назначения, а также товаров народного потребления в целях насыщения ими внутреннего рынка и продвижения их на экспорт, организация и проведение конференций, семинаров, симпозиумов, выставок, конкурсов и аукционов.

С каждым последующим годом ЗАО динамично развивалось и развивается до сих пор. Неуклонно растущая численность работников предприятия является отличным показателем их деятельности. Почти за 13 лет существования предприятия количество постоянных работников возросло с 5 до 90 человек. Количество пока еще не собственных, а снимаемых помещений исчисляется уже не одной комнатой, а целым рядом помещений общей площадью 400 м2 (конструкторское бюро, склад, слесарно-сборочные участки, офисы). И эта цифра неуклонно растет – в данный момент ведутся ремонтные работы в новых помещениях. И в конце 2006 года ЗАО «Белробот» переедет уже в собственные помещения.

За годы работы фирма определилась с перспективными направлениями своей деятельности и при перерегистрации в 2000 году целью деятельности ЗАО являлось извлечение прибыли и ее распределение между Акционерами.

1. Теоретические и методологические аспекты амортизации основных средств
	1. Методологические подходы к определению сущности амортизации и износа основных средств

При осуществлении производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации неотъемлемым элементом выступают средства труда, которые в бухгалтерском учете представлены основными средствами. В процессе функционирования они сохраняют свою первоначальную натурально-вещественную форму, но при этом постепенно изнашиваются. Это проявляется через потерю потребительских и физических качеств, в результате чего основные средства становятся непригодными для дальнейшего использования.

Следует отметить, что определенные проблемы в амортизационной политике координируются с такими ключевыми понятиями, как «износ», «амортизация», которые играют важнейшую роль в учете основных средств. Данные термины характеризуют различные экономические категории.

Само понятие “амортизация” означает: “а” – отрицание, “мор” – смерть, в переводе с позднелатинского – amortisatio - погашение. Что касается использования данного термина в иностранной литературе, то следует отметить, что термин “amortization” используется лишь в отношении нематериальных активов. Амортизация основных средств, как процесс обесценивания активов, в зарубежной практике именуется “depreciation”.

Историки учета находят истоки амортизации во флорентийских фирмах XV века. Однако до середины XIX века это были частные опыты. Широкое признание амортизация, как бухгалтерская категория, получила только к середине XIX века. Тогда началось массовое железнодорожное строительство, оно требовало огромных коллективных капиталов, а расходы, связанные со строительством, отражались в тот момент, когда они возникали. В результате огромные суммы фиксировались в самом начальном периоде строительства, а в дальнейшем возникала достаточно большая прибыль, ибо амортизация не начислялась, и, как следствие, акционеры требовали огромных дивидендов. Но подлинные хозяева дела считали нужным удержать часть выручки, создавая так называемый фонд обновления (реновации). Предполагалось, что когда подвижный состав, путь, здания, сооружения и т. п. будут изношены, у управления железной дороги будут средства для восстановления ликвидируемых средств. Так возникло понимание амортизации как фонда. Обычно он делился на две части: первая предназначалась на покупку или создание новых вместо старых объектов (это и есть реновация), вторая - предполагала накопление средств для капитального ремонта.

Самое первое определение амортизации принадлежит древнеримскому архитектору Витрувию, который охарактеризовал амортизацию как «цену истекшего года». В учетной литературе термин “амортизация” впервые описал Дж.Меллис (1588). Он считал, “стоимость приобретенного инвентаря списывается равными частями на убыток”. В XVI-XVII вв. амортизация интерпретировалась как “расчет имущества, величина которого определялась путем периодической проводимой оценки”. И только в конце XIX в. амортизацию трактовали как систематическое списание первоначальной стоимости.

Финансово-кредитный словарь определяет амортизацию как “объективный процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт. Российские экономисты считают, что “амортизация есть постепенный (по частям) перенос стоимости основного капитала по мере его износа на производимый продукт, превращения ее в денежную форму в целях последующего возмещения износа средств труда” [8, стр.303-304]

Отечественное законодательство определяет амортизацию как “процесс перенесения стоимости объектов основных средств или их части на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемой с их использованием в процессе предпринимательской деятельности и включает в себя: распределение рациональным способом стоимости объектов основных средств или их части между отчетными периодами, составляющими в совокупности срок полезного использования каждого из них систематическое включение амортизационных отчислений - относящейся к данному отчетному периоду стоимости используемых объектов основных средств или их части - в издержки производства или обращения”. [10]

Износ, как полагали Г.Симон, Пассов, Шифер, может быть двух видов: моральный и физический.Физический износ представляет собой потерю основными средствами технико-эксплуатационных качеств в результате использования. Моральный износ - это снижение стоимости основных средств в результате снижения себестоимости производства такой же продукции, а также появление более совершенных и производительных средств. Моральный износ основных средств не зависит от их физического износа.

Кроме того, существуют еще два вида износа, понятие которых дано в экономике: социальный и экологический износ. Социальный износ возникает в следствии того, что теряется потребительная стоимость, так как новая категория основных средств обеспечивает более высокий уровень удовлетворения социальных потребностей работников. Экологический износ – это потеря потребительной стоимости, вследствие того, что данная категория основных средств перестает удовлетворять требования охраны среды.

Четкое разграничение понятий «износ» и «амортизация» провел Рощаховский. Амортизация согласно его терминологии “выражает сумму реальных ценностей, накопленных в активе для восполнения утраты стоимости имущества, т.е. представляет собой чисто финансовый денежный процесс”, а износ “представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал”, т.е. это есть реально изношенная, потерянная величина.

С экономической точки зрения недопустимо отождествлять эти понятия, ибо амортизация – это та часть стоимости основных средств, которая по мере износа покидает средства труда и переносится на продукт и в дальнейшем существует как часть стоимости незавершенного производства, затем как часть стоимости готовой продукции и, наконец, после реализации продукции – как денежная сумма, предназначенная для возмещения износа основного капитала.

Кроме того, необходимо отметить, что основной задачей амортизации (износа) является распределение стоимости материальных активов длительного пользования на издер­жки в течение предполагаемого срока эксплуатации на основе при­менения систематических и рациональных записей, т.е. это процесс распределения, а не оценки. В данном определении есть несколько существенных моментов. Во-первых, все материальные активы длительного пользования, кроме земли, имеют ограниченный срок эксплуатации. Из-за ограни­ченности срока службы стоимость этих активов должна распреде­ляться на издержки в течение всех лет их эксплуатации. Периодический ремонт и тщательный уход могут сохранить здания и оборудование в хорошем состоянии и значительно продлить срок его службы, но, в конечном итоге, и каждое здание, и каждая машина должны прийти в негодность. Необходимость амортизации не может быть исключена регулярным ремонтом. Во-вторых, термин "амортизация", используемый в учете, пони­мается не как физический износ или снижение рыночной стоимости объекта в течение данного времени, а как списание стоимости произ­водственных активов в течение времениих полезного функциониро­вания. Термин употребляется для отражения постепенного списания стоимости основных средств на издержки. В-третьих, амортизация не является процессом оценки стоимости. Бухгалтерские записи ведут в соответствии с принципами определе­ния себестоимости и, таким образом, они не могут служить индикатором изменения уровня цен. Даже если в результате выгодной сделки и специфических особенностей конъюнктуры рыночная це­на здания или другого актива может подняться, несмотря на это амортизация должна продолжать начисляться (учитываться), ибо является следствием распределения ранее понесенных затрат, а не оценки.[7, стр.12]

Таким образом, износ и амортизация представляют собой различные процессы, поскольку износ выступает предпосылкой амортизации. Несмотря на это с введением в действие “Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия” от 01.11.1991 № 56 произошло искусственное единение данных понятий. Было принято решение о тождественном отражении износа на счете 02 «Амортизация основных средств». Необходимо подчеркнуть, что в настоящее время законодатель заменил термин “износ” на термин “амортизация”. При этом следует уяснить, что правильная терминология имеет достаточно важное значение для экономической интерпретации данных бухгалтерского учета основных средств.

Но, в общем, эти два термина характеризуют один и тот же процесс – процесс распределения стоимости основных средств на протяжении учетных периодов, в которых их эксплуатация способствует получению дохода. [11, стр.58]

1.2. Нормативный срок службы, срок полезного использования и норма амортизации как основные понятия амортизационной политики

Одной из важнейших задач амортизационной политики организаций является установление нормативного срока службы, срока полезного использования, а также нормы амортизации.

Переход на новую амортизационную политику значительно расширил права и полномочия субъектов хозяйствования в плане распоряжения своими основными средствами. Если до этого краеугольным камнем амортизации основных средств выступали жестко определенные государством нормы амортизации, то теперь организация может выбирать их, исходя из нормативного срока службы (срока полезного использования). Отсюда видно, что эти три понятия взаимосвязаны, являются центральными и лежат в основе амортизационной политики. При этом возникает необходимость их тщательного рассмотрения.

Нормативный срок службы объектов основных средств, как используемых, так и не используемых в предпринимательской деятельности ЗАО «Белробот», устанавливается применительно к каждой позиции основных средств, включенной в действующую классификацию амортизируемых основных средств. Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в действующую классификацию, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие - путем оценки комиссией технического состояния объекта.

 При расхождении значений нормативных сроков службы, установленных применительно к позициям действующей классификации, и значений сроков эксплуатации отдельных объектов основных средств, устанавливаемых организациями-изготовителями в технической документации на продукцию на срок, равный году, или более чем на 1 год, комиссия вправе использовать значения нормативных сроков службы этих объектов исходя из сроков эксплуатации, подтверждаемых технической документацией организаций-изготовителей. Организации должны обеспечить сохранность документов по учету основных средств и указанной технической документации на протяжении всего срока службы объекта.

Нормативный срок службы объектов основных средств, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их на учет при вводе в эксплуатацию. По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе понижать нормативные сроки службы вдвое, но не ниже чем до трех лет - по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам и двух лет - по другим объектам основных средств. [4, стр.46]

Таким образом, для того, чтобы определить нормативный срок службы объекта основных средств, необходимо обратиться к Временному республиканскому классификатору амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы.

 Срок полезного использования объекта основных средств, используемого в предпринимательской деятельности, определяется при его приобретении каждым балансодержателем или собственником. При его установлении учитываются: ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации (количества смен), естественных условий, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов; моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств; нормативно-правовые и другие ограничения в использовании объекта (например, срок лизинга, иного возмездного и безвозмездного пользования).

Особыми полномочиями при установлении сроков полезного использования, их пересмотре, выборе и изменении наделяется Комиссия по проведению амортизационной политики, которая образуется в организации. Комиссия назначается приказом руководителя или собственника. В ее состав должны входить работники финансово-экономических, бухгалтерских, юридических служб, а также специалисты технических и технологических служб.[14, стр.78-79]

Решение принимается комиссией исходя из указанных условий, потребностей воспроизводства, сложившейся ценовой конкурентоспособности и условий реализации товаров, продукции, работ, услуг.

При выборе сроков полезного использования объектов основных средств комиссия вправе принимать их равными по величине нормативным срокам службы соответствующих объектов, установленным иными нормативными правовыми актами. При вводе в эксплуатацию отдельных объектов основных средств 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 (выполнено) на протяжении всего срока эксплуатации объекта. Период, в течение которого будет выпущено (выполнено) указанное количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, определяется как срок полезного использования данного объекта.

 Комиссия также вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике (индивидуальные предприниматели, если ими не принято решение о ведении бухгалтерского учета, - в книге учета основных средств и начисления амортизации) возможности пересмотра в случаях завершения модернизации; реконструкции; частичной ликвидации; дооборудования; достройки; проведенного технического диагностирования с соответствующим освидетельствованием организациями, имеющими в соответствии с законодательством специальное разрешение (лицензию), оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ; в случаях проведения переоценки методом прямой оценки с привлечением оценщика.

 При обнаружении ошибки в определении нормативного срока службы или срока полезного использования основных средств исправление ошибки производится в месяце ее обнаружения путем пересчета сумм ранее начисленной амортизации с отражением в бухгалтерском учете в установленном порядке.

Следует отметить, что определенные в установленном порядке нормативный срок службы или срок полезного использования, являются основанием для определения и расчета нормы амортизации. Если раньше норма амортизации была строго регламентирована нормативным документом для каждой позиции основных средств, то в настоящее время данный показатель является расчетным.

Норма амортизации – это доля (в процентах не менее чем с шестью знаками после запятой) амортизируемой стоимости объекта, подлежащая включению с установленной периодичностью в издержки производства, расходы на реализацию, операционные расходы на протяжении срока полезного использования или отнесению на внереализационные расходы, погашению за счет целевых поступлений (финансирования) на протяжении установленного нормативного срока службы в соответствии с определенными способами и методами начисления амортизации.

При принятии амортизируемого объекта к бухгалтерскому учету для использования в предпринимательской деятельности организация самостоятельно рассчитывает годовые нормы амортизационных отчислений в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования.

При применении организацией линейного способа начисления амортизации по используемым в предпринимательской деятельности объектам годовая норма амортизации рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах.

 При сезонном использовании амортизируемых объектов месячные нормы (или месячные суммы) амортизационных отчислений рассчитываются исходя из годовой нормы амортизации (или годовой суммы амортизационных отчислений), длительности срока эксплуатации объекта в течение года в месяцах и утверждаются комиссией.

Амортизационные отчисления по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, производятся организацией по нормам, рассчитанным исходя из сроков полезного использования, установленных в пределах наибольшего и наименьшего их уровней (диапазонов).

 Наименьший уровень годовой нормы амортизационных отчислений, соответствующий наибольшему сроку полезного использования, выбирается по усмотрению комиссии при освоении рынка, ухудшении возможности реализации продукции (работ, услуг) по причине ценовой неконкурентоспособности и по другим причинам с учетом особенностей отдельных видов производства.

Наибольший уровень годовой нормы амортизационных отчислений, соответствующий наименьшему сроку полезного использования, выбирается по усмотрению комиссии в случаях высокой конкурентоспособности производимой продукции (нарастание объема продаж, благоприятная конъюнктура рынка) с учетом особенностей отдельных видов производства.

В периоды функционирования основных средств в условиях, отличающихся от принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования (влияния агрессивной среды, сменности, других отклонений от установленных собственником базовых режимов работы), комиссия вправе скорректировать годовую и месячную нормы амортизации объекта или его частей путем применения поправочных коэффициентов. Решение о применении поправочных коэффициентов закрепляется учетной политикой организации.

Поправочные коэффициенты указываются применительно к позициям действующей классификации в виде соответствующих сносок. При наличии отклонений от установленных собственником базовых режимов работы корректировка рассчитанных годовых норм амортизационных отчислений с применением одного коэффициента осуществляется путем деления годовой нормы амортизации на значение соответствующего коэффициента, установленного к нормативному сроку службы или сроку полезного использования объекта основных средств.

При применении к одной и той же норме амортизации одновременно двух или более поправочных коэффициентов общая норма амортизации определяется по следующей формуле:

 ***Наг скор. = На уст\* К*** при К= [К1 + К2 + ... + Кm - (m - 1)]; где

*Наг скор*. - скорректированная годовая норма амортизации основных средств;

*На уст* - норма амортизации, рассчитанная исходя из утвержденного нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств;

*K* - коэффициент корректировки годовой нормы амортизации, величина которого не может принимать значения менее 0,5 и более 2;

*K1, K2, ..., Km* - коэффициенты, рассчитываемые как величина, обратная утвержденным поправочным коэффициентам по позициям действующей классификации основных средств к нормативным срокам их службы иными нормативными правовыми актами, и применяемые организацией при наличии отклонений от установленных базовых режимов работы и других условий;

*m* - количество применяемых поправочных коэффициентов.

1.3. Задачи учета и государственное регулирование амортизации по объектам основных средств

С целью достижения единообразия ведения учета амортизации основных средств на всех промышленных предприятиях Республики Беларусь, в т.ч. и на ЗАО «Белробот», осуществляется государственное регулирование в целом по республике. Оно направлено на обязательное исполнение всеми субъектами хозяйствования через издание государственными органами управления соответствующих законодательных актов и нормативных документов. При построении учетной системы амортизации основных средств в практической деятельности организаций возникают дискуссионные моменты вытекающие порой из неоднозначной трактовки законодательства в области амортизации данных объектов.

Так, основу нормативно-правовой базы, регламентирующей порядок амортизационной политики на ЗАО «Белробот» составляют следующие документы:

1) Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” от 18 октября 1994 г. N 3321-XII с последующими дополнениями и изменениями - определяет правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, устанавливает требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности, регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь;[20]

2) Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденное постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства строительства и архитектуры РБ от 23.11.2001 № 187/110/96/18 (с дополнениями и изменениями) - регулирует порядок начисления амортизации основных средств при осуществлении хозяйственной деятельности коммерческих и некоммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей;

3) Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы, утвержденные постановлением Минэкономики РБ от 21.11.2001 № 186 (с дополнениями и изменениями от 10.09.2002 № 208) - устанавливает применительно каждой отдельной позиции объектов основных средств, классифицированных по натурально-вещественному составу, шифр, а также нормативный срок службы. Кроме того, предполагает возможность организациям и индивидуальным предпринимателям применять поправочные коэффициенты к соответствующим позициям основных средств и нормативных сроков службы настоящего классификатора при уточнении комиссией по проведению амортизационной политики, утвержденной руководителем или собственником организации, годовых норм амортизации как по участвующим, так и по не участвующим в предпринимательской деятельности объектам; [1]

4) Положение по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. N 118 (с дополнениями и изменениями от 26.12.2003 N 183) – четвертая глава дает определение амортизации, указывает на источники погашения стоимости основных средств, содержит сроки начисления амортизационных начислений, устанавливает единый порядок начисления амортизации объектов основных средств;

5) Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 N 127 - определяет порядок организации учета основных средств и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с начислением амортизационных отчислений по объектам основных средств в коммерческих (кроме банков и небанковских кредитно-финансовых организаций) и некоммерческих (кроме организаций, финансируемых из бюджета) организаций. Данная Инструкция применяется с учетом Положения по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденного Министерством финансов Республики Беларусь в установленном порядке;

6) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета № 153 от 13.11.2003 (с дополнениями и изменениями) - устанавливает для коммерческих и некоммерческих организаций единые подходы к применению Типового плана счетов и отражению фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета. Здесь приведена характеристика синтетических счетов, используемых для учета амортизационных отчислений по объектам основных средств, а также открываемых к ним субсчетов. Кроме того, раскрыта их структура и назначение, экономическое содержание и возможная корреспонденция счетов. [8]

Поскольку данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости продукции в части рациональной организации процесса начисления амортизации основных средств, то перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:

1) правильное отнесение объектов основных средств по натурально-вещественному составу к конкретной группе данных активов;

2) определение нормативного срока службы либо срока полезного использования каждого объекта основных средств;

3) правильное определение нормы амортизации основных средств на основе нормативного срока службы (срока полезного использования) объекта;

4) обоснованный выбор метода и способа начисления амортизации основных средств;

5) установление повышающих и понижающих коэффициентов ускорения (замедления);

6) определение условий использования (не использования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности (приложение 1);

 При этом важно отметить тот факт, что учет амортизации основных средств позволяет решить следующие актуальные задачи:

 а) правильно определить себестоимость реализованной продукции и финансовый результат от реализации;

 б) объективно исчислить налог на недвижимость, который находится в прямой зависимости от первоначальной стоимости основных средств и суммы начисленной амортизации по ним;

 в) достоверно рассчитать сумму налога на прибыль;

 г) правильно исчислить комплекс финансовых показателей, в частности, чистые активы.

2. УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

2.1. Объекты начисления амортизации основных средств. Альтернативные методы и способы начисления амортизации основных средств. Расчет и учет амортизации различными методами

Объектами начисления амортизации являются числящиеся на балансе организации основные средства как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставляемые организацией во временное владение и/или пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений.

К амортизируемым относятся следующие основные средства:

1) здания; сооружения, включая ведомственные дороги; 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, племенной и продуктивный скот (независимо от вида животных); многолетние насаждения; основные средства горнодобывающей промышленности; буферный газ и прочее имущество (активы), относимые по установленной законодательством классификации основным средствам;

2) капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений; капитальные вложения в арендованное (полученное в лизинг) имущество, если в соответствии с заключенным договором аренды (лизинга) эти капитальные вложения являются собственностью арендатора (лизингополучателя);

3) оборудование, модели, образцы, находящиеся в кабинетах, лабораториях и на других площадях научных и учебных организаций (селекционных центров, опытно-экспериментальных баз, центров коллективного пользования, специальных мастерских, фитотронов, вивариев, теплиц и т.п.), используемые для научных и учебных целей (кроме принятых к учету до начала применения настоящей Инструкции), выставочные и рекламные стенды;

4) объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, наружного освещения, используемые организацией для выполнения уставных целей, кроме объектов, амортизация по которым начисляется и отражается в особом порядке. К объектам внешнего благоустройства следует относить объекты согласно утвержденному в установленном порядке перечню;

5) спортивные сооружения, автомобильные дороги и комплекс инженерных сооружений, входящих в состав дорог, кроме объектов, амортизация по которым начисляется и отражается в особом порядке;

6) объекты, указанные в настоящем подпункте, расходы на создание которых профинансированы с привлечением собственных источников организации, средств республиканского и/или местных бюджетов и государственных внебюджетных фондов и/или расходы на содержание которых финансируются с привлечением средств из республиканского и/или местных бюджетов и государственных внебюджетных фондов, потеря стоимости которых отражается в бухгалтерском учете в конце отчетного года справочно на забалансовых счетах:

- судоходные гидротехнические сооружения;

- объекты жилищного фонда;

- объекты внешнего благоустройства и наружного освещения;

- автомобильные дороги общего пользования, комплекс инженерных сооружений, входящих в состав этих дорог;

- специализированные спортивные сооружения (трамплин, стрельбище для занятий биатлоном, роллерная трасса, трасса для фристайла, легкоатлетическое сооружение для толкания ядра с беговой дорожкой);

- прочие объекты основных средств, порядок функционирования которых является законодательно установленной отраслевой особенностью;

- мобилизационные объекты: запасные пункты управления; отдельно стоящие убежища и укрытия гражданской обороны; законсервированные в установленном порядке мобилизационные мощности; складские здания и сооружения или части складских помещений, хранилищ, емкостей; полигоны, площадки и другие сооружения, предназначенные для хранения материальных ценностей государственного и мобилизационного резервов, системы резервов материальных ресурсов для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций; находящиеся в запасе объекты мобилизационного и государственного резервов, системы резервов материальных ресурсов для ликвидации чрезвычайных ситуаций, объекты вооружения, военной и специальной техники и объекты, предназначенные для их хранения и утилизации, объекты неснижаемого запаса.[6]

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов определяет ряд объектов основных средств, по которым в соответствии с законодательством амортизационные отчисления не производятся:

а) библиотечные фонды;

б) фильмофонды, музейные и художественные ценности, сценическо-постановочные средства и оборудование, здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь (за исключением зданий, находящихся на балансе организаций и используемых ими для осуществления предпринимательской деятельности);

в) земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

г) основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

д) вооружение, военная, специальная техника и имущество, находящиеся в Вооруженных Силах Республики Беларусь, других войсках и воинских формированиях;

е) земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

ж) продуктивный скот

Любая организация заинтересована в ведении такой учетной политики, при которой за первые годы работы стоимость объектов основных средств списывается в качестве амортизационных отчислений в большем размере. Ведение такой политики позволяет уменьшить налогооблагаемую прибыль и ускорить обновление основных средств, что особенно важно сейчас, при быстром развитии научно-технического прогресса. Таким образом, правильное ведение учетной политики в области амортизации позволяет предприятию обеспечить экономический рост.

В настоящее время организациям Республики Беларусь в соответствии с Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предлагается использовать следующие методы и способы начисления амортизации: линейный способ начисления амортизации; нелинейный способ начисления амортизации: метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка; производительный способ начисления амортизации. Данные методы и способы с учетом мировой практики могут быть представлены на рисунке 1.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  | Методы амортизации основных средств(depreciation methods) |  |  |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |  |   |  |  |  |
| *основанные на времени использования основных средств* |  |  | *основанный на ресурсе объекта* |
|  |   |   |   |   |   |   |   |  |  |  |  |   |  |
|  |   |  |  |   |  |  |  |   |  |  |  |   |  |
| Равномерной амортизации (straight-line method) |  | Дегрессивной (ускоренной) амортизации (accelerated methods) |  | Прогрессивной (замедленной) амортизации(slowed method) |  | Суммы единиц продукции (производительный) (production method) |
|  |   |  |  |   |   |   |  |  |   |   |   |   |  |
|  |   |  |  |   |  |  |   |  |  |   |  |  |   |
| Прямолинейного списания |  | Суммы чисел лет (кумулятивный) (sum-of-the-years' - digits method) |  | Снижения остатка (declining-balance method) |  | Амортизационного фонда(sinking fund) |  | Аннуитета(annuity) |

Рис.2. Классификация методов начисления амортизации

Примечание. Собственная разработка

Все существующие методы могут быть классифицированы на две отдельные группы: методы, основанные на времени использования основных средств и методы, которые базируются на количестве единиц, полученных от использования объекта основных средств. В свою очередь первая группа методов реализуется посредством нижеперечисленных методов и способов:

Метод равномерной амортизации, реализуется пре­имущественно с помощью метода прямолинейно­го списания. При использовании данного метода стоимость объекта основных средств списывается равными долями в течение всего пе­риода его эксплуатации. Сумма ежегодных амортизационных отчисле­ний может быть рассчитана двумя способами. При первом способе расчет производится деле­нием стоимости объекта, подлежащей амортиза­ции, на срок его полезной эксплуатации. При втором способе сумма ежегодных отчис­лений определяется умножением установленной или рассчитанной годовой нормы амортизации на амортизируемую стоимость объекта основных средств:

, где:

 - амортизируемая стоимость объекта основных средств;

 - годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости объекта, рассчитывается по формуле исходя из срока полезного использования;

 12 – количество месяцев в году.

Метод прямолинейного списания имеет свои преимущества и недостатки. Преимуществами данного метода является прос­тота расчета и равномерность распределения сум­мы амортизации между учетными периодами, что обеспечивает сопоставимость себестоимости про­дукции с доходом от ее реализации. Недостатком его считают то, что он не учиты­вает моральный износ, различие производственной мощности основных средств в разные годы их эксплуатации и необходимость увеличения затрат на ремонт в последние годы службы. Однако, несмотря на недостатки, метод прямо­линейного списания является наиболее распро­страненным в практике. В соответствии с учетной политикой ЗАО «Белробот» амортизация по большинству основных средств начисляется линейным способом.

При использовании методов ускоренной амор­тизации в первые годы эксплуатации основных средств списывается большая (основная) часть их амортизируемой стоимости. Ускоренная амортизация означает еже­годное снижение суммы амортизационных отчис­лений. Важно отметить, что применение ускоренной амортизации проводится в целях создания финансовых условий для ускоренного внедрения в производство научно-технических достижений и повышения заинтересованности субъектов хозяйствования в ускорении обновления и техническом развитии активной части основных средств. Данный метод следует использовать при массовой замене изношенной и морально устаревшей техники новой. Ускоренная амортизация не распространяется на машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до трех лет. Целесообразность применения методов ускорен­ной амортизации объясняется следующими при­чинами:

• наибольшая интенсивность использования средств приходится на первые годы их эксплуатации, когда они физически и морально еще являются новыми;

• накапливаются средства для замены амортизи­руемого объекта в случае его быстрого мораль­ного старения и инфляции;

• обеспечивается возможность увеличения доли рас­ходов на ремонт амортизируемых объектов, кото­рая приходится на последние годы их использо­вания, без соответствующего увеличения издер­жек производства (за счет того, что сумма начис­ленной амортизации в эти годы уменьшается).[8, стр.49]

Наиболее распространенными методами ускорен­ной амортизации являются метод суммы чисел лет (кумулятивный метод) и метод уменьшаемого остатка.

Метод суммы чисел лет предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов 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 = [Спи х (Спи + 1)] /2, где

 *СЧЛ* - сумма чисел лет выбранного организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта;

*Спи* - выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя не из первоначальной стоимости, как при линейном способе, а из остаточной стоимости основного средства на начало соответствующего года. Норма амортизации при данном способе может быть увеличена на коэффициент ускорения, который варьируется от 1 до 2,5. В отличие от линейного способа способ уменьшаемого остатка приводит к тому, что сумма амортизационных отчислений уменьшается с каждым последующим годом использования основного средства, поэтому применение этого способа без коэффициента ускорения нецелесообразно. Если выразить методику расчета амортизационных отчислений данным способом в виде формулы, то она примет вид:

 , где *—* величина накопленной амортизации на начало *т*-го года.

Здесь важно отметить, что при расчете суммы амортизации за последний год эксплуатации объекта основных средств, она определяется как разница между амортизируемой стоимостью объекта и суммой накопленной амортизации за все предшествующие годы эксплуатации без умножения на норму амортизации.

Методы прогрессивной амортизации предпола­гают постепенное увеличение суммы амортизаци­онных отчислений на протяжении срока эксплуа­тации основных средств. Эти методы обычно используются только в от­дельных отраслях, таких как коммунальное хо­зяйство и предприятия, осуществляющие операции с недвижимостью. К методам прогрессивной (замедленной) амор­тизации относится метод амортизационного фонда и метод аннуитета. Особенностью этих методов является то, что в отличие от других методов амортизации они предусматривают дисконтирова­ние будущих денежных поступлений от инвести­ций в основные средства с использованием слож­ных процентов. В связи с этим такие методы амор­тизации иногда называют методами сложных про­центов. Ставка дисконта обычно равна стоимости капи­тала компании или основываются на ней.

Следует подчеркнуть, что данные два метода не получили должного распространения в практике белорусских организаций.

При методе амортизационного фонда одновременно с периодиче­ским начислением амортизации сумма, равная ве­личине амортизационных отчислений, вкладывает­ся в надежные ценные бумаги или депонируется на отдельном счете. Полученные проценты по инвестициям или вкла­дам также зачисляются в амортизационный фонд. Таким образом, амортизационный фонд фор­мируется за счет двух источников: амортизацион­ных отчислений и полученного дохода в виде про­центов на инвестиции или вклады. Величина амортизационных отчислений рас­считывается таким образом, чтобы к концу срока службы основных средств амортизационный фонд был равен их первоначальной стоимости (за выче­том ликвидационной стоимости). В результате данный метод обеспечивает посте­пенное накапливание денежных средств, необхо­димых для замены износившихся объектов без от­влечения текущих финансовых ресурсов.

Метод аннуитета предполагает расчет суммы годовых амортизационных отчислений по формуле:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Амортизационные отчисления |  = | Первоначальная стоимость объекта  | -  | Настоящая оценка ожидаемой ликвидационной стоимости |
|  | Настоящая стоимость единицы аннуитета |

 Метод, основанный на количестве единиц, полученных от использования объекта основных средств, реализуется посредством производительного способа. Сущность данного способа сводится к тому, что для отдельных видов основных средств начисление амортизации производится на основе суммарной выработки объекта за весь период его эксплуатации в соответствующих единицах измерения (количество изготовленной продукции, отработанных часов, километров пробега).

Таким образом, сравнивая различные методы и способы амортизации основных средств, можно говорить, что величина текущего чистого дохода организации зависит от размера амортизационных отчислений, которые являются не только составляющей денежного притока собственных ресурсов организации, но и влияют на себестоимость продукцию, а также на формирование остаточной стоимости объектов основных средств и размера налога на прибыль, налога на недвижимость. [19, стр.45-48]

Типичной является ситуация, когда организация начисляет амортизацию основных средств в соответствии с законодательством, но при этом не оформляют выходные регистры по начисленным суммам. Рассмотрим, какими учетными формами следует ежемесячно подтверждать начисляемую амортизацию по объектам основных средств. В первую очередь рекомендуется применять регистры, формы которых содержатся в Инструкции № 187/110/96/18:

1. Карточка расчета амортизационных отчислений
2. Разработочная таблица «Расчет амортизации основных средств»

Кроме того, организации могут разрабатывать индивидуальные формы регистров, но тогда необходимо, чтобы они были составлены и содержали необходимые реквизиты в установленном порядке. [15, стр.47-51]

 Рассчитанная различными методами и способами сумма амортизационных отчислений по объектам основных средств в дальнейшем подлежит регистрации на счетах бухгалтерского учета.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, для обобщения информации о наличии и движении сумм амортизационных отчислений, накопленных за время эксплуатации объектов основных средств на ЗАО «Белробот» используется счет 02 «Амортизация основных средств». Данный счет является пассивным, регулирующим, контрактивным.

Кредитовое сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» отражает величину накопленной амортизации основных средств, которые числятся на балансе предприятия на счете 01 “Основные средства”. Обороты по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» характеризуют сумму амортизации по выбывшим объектам, независимо от причин выбытия. Оборот по кредиту - суммы начисленной амортизации за отчетный период.

Начисление амортизации по объектам основных средств, числящихся на балансе ЗАО «Белробот» отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию), а также за счет иных источников в соответствии с законодательством РБ. Так, в деятельности организаций, в т.ч. и на исследуемом, могут иметь место следующие хозяйственные операции по начислению амортизации основных средств [3]:

|  |  |
| --- | --- |
| Сущность хозяйственной операции по начислению амортизации по объектам основных средств | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по основным средствам капитального характера | 08 | 02 |
| Начислена амортизация основных средств, используемых в основном (вспомогательном) производстве продукции  | 20 (23) | 02 |
| Начислена амортизация основных средств общепроизводственного (общехозяйственного) назначения | 25\* 26\* | 0202 |
| Начислена амортизация основных средств, используемых в обслуживающих производствах и хозяйствах (при реализации продукции) | 29 (44) | 02 |
| Отражена в учете головной организации амортизация основных средств, возвращенных структ. подразделениями | 79 | 02 |
| Проведена корректировка начисленной амортизации при переоценке объектов основных средств | 83 | 02 |
| Начислена амортизация объектов основных средств, переданных в аренду и находящихся на консервации | 91 | 02 |
| Начислена амортизация, относящаяся к будущим отчетным периодам | 97 | 02 |
| Списана начисленная амортизация реализуемых и ликвидируемых объектов основных средств | 0291 | 0101 |
| Перенесена начисленная амортизация при переходе права собственности на лизинговое имущ-во л/получателю и др. | 02 | 03 |

\* бухгалтерские проводки, составляемые на ЗАО «Белробот».

Суммы данных бухгалтерских записей, отражающих ежемесячный размер амортизационных отчислений, на ЗАО «Белробот» находят отражение в Ведомости № 12 учета затрат цехов основного цеха, Ведомости № 15 (общезаводские расходы, расходы будущих периодов и коммерческие расходы), а также в журнале-ордере 10 и 10/1.

 При выбытии (продажа, списание, частичная ликвидация, безвозмездная передача и другие) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается с отражением по дебету счета 02 "Амортизация основных средств" и кредиту счета 01 "Основные средства" (субсчет "Выбытие основных средств") либо в корреспонденции со счетом 91 «Операционные доходы и расходы». Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Что касается детализации данных, отраженных на счете 02 «Амортизация основных средств», то следует отметить, что аналитический учет по данному счету ведется по отраслям хозяйственной деятельности (производство, торговля, общественное питание), по отдельным структурным подразделениям и по группам основных средств в зависимости от их функционального назначения. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

2.2. Порядок и учет формирования и использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств. Индексация амортизационных отчислений.

Одним из основных источников осуществления капитальных вложений на промышленном предприятии выступает амортизационный фонд воспроизводства основных средств.

Амортизационные фонды воспроизводства основных средств в настоящее время формируются с учетом следующих особенностей. Сумма амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции рассчитывается умножением удельного веса суммы в затратах на производство с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию нарастающим итогом с начала отчетного года на полную себестоимость реализованной продукции с начала отчетного года. Затраты на производство принимаются в расчет по экономическим элементам без внутреннего и внутризаводского оборот. Если в структуру коммерческой организации - юридического лица входят обособленные подразделения, самостоятельно осуществляющие хозяйственную деятельность в соответствии с установленными функциями (филиалы, представительства), удельный вес суммы в затратах на производство с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию рассчитывается в целом по организации. При этом затраты на производство принимаются в расчет в целом по юридическому лицу по экономическим элементам, за исключением как внутренних и внутризаводских, так и внутрихозяйственных оборотов между организацией и ее обособленными подразделениями (бухгалтерские записи Дебет счетов 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 и других счетов Кредит счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты"). Передача готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг между структурными подразделениями юридического лица для целей формирования амортизационного фонда реализацией не считается вне зависимости от того, на каких счетах бухгалтерского учета отражается такая операция. Соответственно в расчет амортизационного фонда принимается только себестоимость продукции, работ и услуг, реализованных сторонним организациям.

***Пример:***

Полная себестоимость реализованной продукции за январь-февраль составила 200 000 000 рублей. Сумма затрат на производство за январь-февраль -280 000 000 рублей. Сумма начисленной амортизации за январь-февраль – 8 000 000 рублей.

Тогда:

 удельный вес в общей сумме затрат = 8 000 000/280 000 000 = 0,0286

Размер амортизационного

фонда за январь-февраль = 0,0286\*200 000 000 = 5 720 000 рублей

Коммерческие организации, в структуру которых входят обособленные подразделения (филиалы, представительства и др.), вправе своей учетной политикой устанавливать как централизованный (в целом по юридическому лицу), так и децентрализованный (по организации без включения обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению в отдельности) порядок формирования амортизационных фондов, их использования и отражения на забалансовых счетах.

При установлении **централизованного** порядка величина амортизационных фондов определяется исходя из полной (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию) себестоимости продукции, реализованной юридическим лицом другим организациям, и рассчитанного в целом по юридическому лицу удельного веса суммы амортизации (основных средств - с учетом индексации) в затратах на производство (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию). Формирование и использование амортизационных фондов в целом по юридическому лицу учитывается головной организацией и в бухгалтерском учете обособленных подразделений не отражается.

 При установлении **децентрализованного** порядка величина амортизационных фондов определяется организацией (без включения обособленных подразделений) и отдельно каждым обособленным подразделением исходя из полной (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию) себестоимости продукции, реализованной организацией (без включения обособленных подразделений) и каждым обособленным подразделением другим организациям, и рассчитанного в целом по юридическому лицу удельного веса суммы амортизации (основных средств - с учетом индексации) в затратах на производство (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию).

Таким образом, формирование и использование амортизационных фондов отражается в бухгалтерском учете как организации, так и каждого ее обособленного подразделения.

Важно отметить, что с 1994 года после перехода на уже отмененный План счетов бухгалтерского учета, а также в связи кризисными явлениями, связанными с реформированием экономики (инфляция, кризис платежей и расчетов, снижение прибыли и рентабельности) счет «Амортизационный фонд» был исключен из практики хозяйствования организаций. Средства амортизационного фонда перестали аккумулироваться на счетах в банке, начисляемую амортизацию стали широко использовать для внутреннего кредитования. В результате этого появилось немало противоречий: не обеспечивалась сохранность амортизационных отчислений, исчезли реальные механизмы возврата амортизации из текущего обращения в инвестиционный процесс. Но все это привело к тому, что распределение выручки вынуждает организации использовать амортизационные отчисления для безвозвратного кредитования обязательств по уплате налогов, выплаты заработной платы, отчислений в Фонд социальной защиты населения, а также пополнение собственных оборотных средств. [21, стр.21]

Сегодня, в условиях действия Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003г. № 89 учет формирования и использования амортизационного фонда на ЗАО «Белробот» ведется на забалансовом счете 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств", который предназначен для обобщения информации о движении сумм амортизационных отчислений по основным средствам. Здесь отражаются суммы амортизационных отчислений по основным средствам с учетом индексации, отнесенных в себестоимость реализованной продукции с учетом коммерческих расходов.

По **дебету** счета 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» отражаются:

1) организациями торговли и общественного питания-суммы амортизационных отчислений, включенных в состав расходов на реализацию (за исключением сумм начисленной лизингополучателем амортизации по объектам лизинга);

2) 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 лизинга (графиком лизинговых платежей);

3) коммерческими организациями, выполняющими работы и оказывающими услуги, учетной политикой которых предусмотрен метод учета реализации по отгрузке, - суммы амортизационных отчислений, включенных в состав издержек производства с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию (за исключением сумм начисленной лизингополучателем амортизации по объектам лизинга), если особенности хозяйственной деятельности названных организаций не предусматривают наличия остатков по счетам учета затрат на производство;

4) по иным видам деятельности - суммы, равные величине амортизационных отчислений в составе полной (с учетом общехозяйственных расходов и расходов на реализацию) себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

По **кредиту** забалансового счета 010 "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» ЗАО «Белробот» в соответствии с учетной политикой отражает направление средств указанных амортизационных фондов на финансирование фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назначения и затрат организации на жилищное строительство, осуществляемых при выполнении работ хозяйственным и/или подрядным способом, погашение кредитов и займов, полученных на эти цели, и процентов по ним. Общие признаки работ и критерии состояния объектов в результате их проведения для использования при разработке отраслевых стандартов уточняются соответствующими отраслевыми стандартами.

Необходимо отметить тот факт, что при полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственного источника финансирования капитальных вложений (амортизационного фонда воспроизводства основных средств), а также нераспределенной прибыли перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в бухгалтерской отчетности. Это вызвало возражения у бухгалтеров-практиков. Немало вопросов по этому поводу обсуждалось на форуме «Бухгалтер-бухгалтеру» сайта buh.by. Действующие бухгалтеры охарактеризовали амортизационный фонд не как реальный источник финансирования капитальных вложений, а как «виртуальный». Кроме того, отмечалось, что если организация не пользуется льготой, то она сразу, без использования прибыли, может показать перерасход амортизационного фонда. Только при этом возникает вопрос, как скоро этот перерасход перекроется амортизацией.[24]

В целях своевременного обеспечения экономически обоснованных условий воспроизводства основных средств, используемых в предпринимательской деятельности организаций, применяющих линейный способ начисления амортизации, допускается текущая индексация амортизационных отчислений. Индексация способствует избежанию резких колебаний величины амортизационных отчислений в результате периодической переоценки основных средств и ее влияния на изменение финансово-экономических показателей работы организаций по независящим от них причинам. Согласно учетной политики ЗАО «Белробот» индексация амортизационных отчислений не производится.

Право ежемесячной индексации амортизационных отчислений по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, принимаемой в расчет при ценообразовании, предоставляется организациям, если уровень инфляции по индексу потребительских цен за предшествующий месяц к предыдущему месяцу составил не менее 2 процентов.

Сумма индексации амортизационных отчислений при формировании цен на производимую продукцию (работы, услуги) учитывается начиная с месяца, следующего за отчетным, исходя из индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за месяц, предшествующий отчетному, к декабрю предыдущего года.

Если уровень инфляции по индексу потребительских цен за предшествующий месяц не превысил 2 процента, отражение суммы индексации в отчетном месяце при ценообразовании производится исходя из коэффициента изменения цен на продукцию производственно-технического назначения, использовавшегося при предыдущей индексации.

Что касается основных средств, состоящих на балансе организации на 1 января текущего года (вне зависимости от возможного изменения их стоимости в текущем году), то отражение результатов индексации амортизационных отчислений в бухгалтерском учете производится ежемесячно исходя из начисленной за месяц суммы амортизации и индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за отчетный месяц по отношению к декабрю предыдущего года, публикуемого Министерством статистики и анализа Республики Беларусь в месяце, следующем за отчетным (вне зависимости от уровня потребительских цен).

Индексация амортизационных отчислений от стоимости основных средств, поступивших в отчетном году, производится ежемесячно исходя из индекса изменения цен на продукцию производственно-технического назначения за отчетный месяц по отношению к месяцу ввода в эксплуатацию этих объектов.

В бухгалтерском учете коммерческих организаций сумма индексации отражается по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (субсчет учета коммерческой деятельности), 44 "Расходы на реализацию" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный фонд". Сумма начисленной индексации принимается в расчет при определении величины амортизационного фонда воспроизводства основных средств.

 При проведении переоценки на сумму индексации делается запись по дебету счета 83 "Добавочный фонд" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

 При превышении начисленной за год суммы амортизационных отчислений с учетом их ежемесячной индексации над суммой амортизации, полученной по результатам переоценки основных средств, на величину превышения делается сторнировочная запись по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (субсчет учета коммерческой деятельности), 44 "Расходы на реализацию" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный фонд". Одновременно производится пересчет и корректировка суммы начисленного за год амортизационного фонда сторнировочной записью по дебету забалансового счета "Амортизационный фонд воспроизводства основных средств".

В случае, если сумма амортизации, исчисленная по результатам переоценки, превышает сумму фактически произведенных амортизационных отчислений с учетом индексации, размер амортизационного фонда не пересматривается.

2.3 Пути совершенствования амортизации основных средств

В последние годы в бухгалтерском учете и отчетности произошли определенные изменения, связанные, главным образом, с переходом экономики Республики Беларусь на рыночные отношения. [5, стр.3]

Постоянно появляющиеся совместные и иностранные предприятия, привлечение иностранного капитала в нашу экономику требуют разработку новых и корректировку действующих отечественных стандартов (положений, инструкций) по бухгалтерскому учету и отчетности применительно к международным стандартам. Приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и требованиями рыночной экономики возможно посредством законодательного обеспечения и государственного регулирования, методического и кадрового обеспечения, а также международного сотрудничества.

Вместе с тем организации должны быть готовы к тому, что при переходе на МСФО существуют некоторые различия в области амортизации основных средств. Учет основных средств по международным стандартам регламентируется МСФО 16 «Объекты имущества, машины и оборудование» (Property, Plant and Equipment). Первая редакция стандарта была разработана в 1982 г., и в последний раз был пересмотрен в 2003 году, изменения которого вступили в силу с 1 января 2005г. Они были связаны с введением требования о регулярном проведении анализа необходимости изменения метода амортизации и срока полезного использования объектов основных средств. Что касается непосредственно амортизации основных средств, то она регулируется разделом 4 МСФО 16 «Учет амортизации». Он предназначен для учета амортизации всех амортизируемых активов, кроме лесов и аналогичных возобновляемых природных ресурсов.

Для того, чтобы оценить эффективность учета амортизации основных средств по МСФО, рассмотрим основные их положения. Амортизация представляет собой отражение в бухгалтерском учете процесса обесценения основных средств при использовании их в хозяйственной деятельности предприятия. Сумма амортизации определяется как стоимость основного средства за вычетом его остаточной стоимости.

Размер амортизационных отчислений определяется следующими показателями: первоначальной стоимостью основных средств; оценочной ликвидационной стоимостью; сроком использования основных средств; методом начисления амортизации.

Первоначальную стоимость основных средств формируют фактические затраты на их приобретение.

В отличие от отечественной практики, МСФО оперирует таким понятием как “*ликвидационная стоимость*”, которая определяется как чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. При ее определении учитываются затраты на демонтаж основного средства, которые вычитаются из ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость близка к нулю из-за того, что затраты на утилизацию отслуживших свой срок полезного использования основных средств равны или близки к сумме денежных средств, которую организация планирует получить за актив при его выбытии. В этом случае целесообразно начислять амортизацию на первоначальную стоимость объектов основных средств без вычитания ликвидационной стоимости.

Согласно международным стандартам при определении срока использования основных средств рекомендуется учитывать такие факторы как период времени в течении которого будет использоваться актив и приносить экономические выгоды; ожидаемый физический износ, обусловленный количеством стен, программой по ремонту и обслуживанию; моральный износ оборудования в результате усовершенствования производственного процесса, изменений спроса на рынке на данную продукцию; правовые ограничения на использование актива (сроки аренды).

Срок полезного использования может быть короче, чем экономический срок службы. Его необходимо периодически пересматривать и, если он существенно отличается, сумма амортизационного отчисления текущего и будущего периода должна корректироваться. Срок может быть продлен после капиталовложений или сокращен. Пересмотр срока полезного использования основных средств имеет большое значение для получения реальной картины финансового положения предприятия. Кроме того, сумма начисленной амортизации определяет результат деятельности предприятия.

Что касается методов начисления амортизации, то МСФО определяет несколько методов начисления амортизации, каждый из которых может быть выбран организацией применительно к отдельной группе основных средств:

1) линейный метод начисления - применяется, если стоимость объекта равномерно потребляется в течение всего срока службы. Как правило, используется для зданий и сооружений;

2) метод уменьшающегося остатка – используется в основном для объектов основных средств, которые в значительной степени подвержены моральному устареванию и особенно активно используются в первые годы службы;

3) метод списания стоимости пропорционально объему выполненных работ или объему произведенной продукции– его применение оправданно для производственного оборудования, от использования которого напрямую зависят объемы производства компании.

Метод начисления амортизации выбирается на основе предполагаемой схемы получения экономических выгод. Если в Республике Беларусь возможно изменение метода амортизации при формировании учетной политики на предстоящий финансовый год без экономического обоснования, то согласно МСФО предприятие выбирает один из методов и затем из года в год применяет именно этот метод. Изменять метод начисления возможно только в том случае, если это можно обосновать. При этом выделяют два основных способа расчета суммы амортизации :

 а) амортизация на базе полного года - в этом случае амортизация начисляется один раз в год и следует учитывать, что амортизация начисляется на основные средства в год приобретения и не начисляется в год выбытия;

 б) амортизация на базе месяца – суть состоит в том, что амортизация начисляется один раз в месяц, а также в год приобретения и в год выбытия.

На практике чаще всего используются линейная амортизация и метод уменьшаемого остатка, для чего необходимо определить срок полезного использования объекта основных средств. Оценка продолжительности периода полезного использования зависит от экспертного суждения специалиста, составляющего отчетность по международным стандартам.[17]

Еще одним важнейшим элементом совершенствования системы учета амортизации основных средств является повышение уровня автоматизации учетно-вычислительных работ. Широкое распространение в решении этой задачи получили программные продукты системы “1С:Предприятие” белорусской адаптации. Например, в конфигурации «ХьюменСистем» в отличии от «ЮколаИнфо» достаточно облегчен процесс начисления амортизации основных средств. Расчет и учет амортизационных отчислений здесь выполняется посредством документа «Начисление амортизации ОС». Документ формируется только один раз в месяц, что дает возможность контролировать и избежать повторного начисления амортизации. В случае, если бухгалтер по ошибке захочет вновь начислить амортизацию, то система даст ему знать о том, что начисление за этот месяц уже производилось. Все поля шапки документа являются обязательными для заполнения. Данная операция предполагает два варианта начисления амортизации по объектам основных средств:

- производительным способом, который используется, как правило, для автотранспорта;

- линейным способом, при котором амортизация рассчитывается по тем основным средствам, которые имеют ненулевую остаточную стоимость на начало отчетного периода.

Результатом является формирование расчета по амортизации основных средств с указанием по каждой позиции основного средства его балансовой и амортизируемой стоимости, срока использования, пробега либо объема продукции за месяц, суммы амортизации за месяц. Отдельным выходным документом здесь формируется Ведомость учета амортизации при начислении производительным способом. Кроме того, в процессе хозяйственной деятельности организации нередко возникает необходимость изменять классификационные характеристики основных средств. Так, основные средства могут быть переведены из эксплуатации в резерв, что повлечет за собой изменение порядка начисления амортизационных отчислений (меняется счет для отнесения амортизации). Для отражения этого факта система предусматривает специальный документ, изменяющий параметры амортизации основных средств. [12]

Наиболее прогрессивными направлениями совершенствования учета амортизации на ЗАО «Белробот» являются следующие: переход на автоматизированную форму бухгалтерского учета, что значительно ускорит процесс начисления амортизации по различным объектам альтернативными методами; применение в отношении станка круглопильного, станка токарно-винторезного, горизонтально-протяжного станка, а также станка внутришлифовального методов ускоренной амортизации. Это позволит обеспечить рост скорости возврата средств, израсходованных на приобретение данных средств труда, а также быстрее приобрести наиболее совершенное оборудование.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данная курсовая работа по теме “Амортизация основных средств и ее учет” посвящена исследованию амортизации основных средств и ее бухгалтерскому учету в современных условиях на примере Закрытого акционерного общества “Белробот”.

В условиях рыночных отношений, когда эффективность использования основных средств перерастает в экономическую проблему, возникает необходимость проведения эффективной амортизационной политики.

Определенные проблемы в амортизационной политике координируются с такими ключевыми понятиями, как «износ», «амортизация», которые играют важнейшую роль в учете основных средств. Данные термины характеризуют различные экономические категории. Существую различные методологические к подходы к определению сущности как амортизации, так и износа.

Самое первое определение амортизации принадлежит древнеримскому архитектору Витрувию. В учетной литературе термин “амортизация” впервые описал Дж.Меллис (1588). Финансово-кредитный словарь определяет амортизацию как “объективный процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт. Отечественное законодательство определяет амортизацию как “процесс перенесения стоимости объектов основных средств или их части на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемой с их использованием в процессе предпринимательской деятельности”.

 В рамках износа выделяют физический износ (потеря основными средствами технико-эксплуатационных качеств в результате использования), моральный износ (снижение стоимости основных средств в результате снижения себестоимости производства такой же продукции, а также появление более совершенных и производительных средств), экологический износ (потеря потребительной стоимости поскольку данная категория основных средств перестает удовлетворять требования охраны среды), а также социальный износ (возникает в следствии потери потребительной стоимости, ибо новая категория основных средств обеспечивает более высокий уровень удовлетворения социальных потребностей работников).

С целью достижения единообразия ведения учета амортизации основных средств на всех промышленных предприятиях Республики Беларусь осуществляется государственное регулирование в целом по республике. Оно направлено на обязательное исполнение всеми субъектами хозяйствования через издание государственными органами управления соответствующих законодательных актов и нормативных документов. Изучена нормативно-правовая база, регламентирующая амортизационную политику на ЗАО «Белробот».

Объектами начисления амортизации на исследуемом предприятии являются числящиеся на балансе основные средства как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставляемые организацией во временное владение и/или пользование с целью получения дохода. На исследуемом предприятии таковыми являются станок круглопильный, станок токарно-винторезный, горизонтально-протяжной станок, станок внутришлифовальный и др.

 Любая организация заинтересована в ведении такой учетной политики, при которой за первые годы работы стоимость объектов основных средств списывается в качестве амортизационных отчислений в большем размере. Ведение такой политики позволяет уменьшить налогооблагаемую прибыль и ускорить обновление основных средств, что особенно важно сейчас, при быстром развитии научно-технического прогресса. Таким образом, правильное ведение учетной политики в области амортизации позволяет предприятию обеспечить экономический рост. В настоящее время организациям Республики Беларусь в соответствии с Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предлагается использовать следующие методы и способы начисления амортизации: линейный способ начисления амортизации; нелинейный способ начисления амортизации: метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка; производительный способ начисления амортизации. Наряду с этим, выделяют еще один метод, который не получил должного распространения в Республике Беларусь – метод прогрессивной (замедленной) амортизации. Он реализуется посредством двух способов – амортизационного фонда и аннуитета. На ЗАО «Белробот» в соответствии с учетной политикой в качестве метода начисления амортизации основных средств используется производительный способ в отношении легкового автомобиля и линейный способ в отношении остальных объектов основных средств. Сущность производительного метода сводится к тому, что для отдельных видов основных средств начисление амортизации осуществляется на основе суммарной выработки объекта за весь период его эксплуатации в соответствующих единицах измерения.

Ключевыми понятиями амортизационной политики являются нормативный срок службы, срок полезного использования, норма амортизации. Нормативный срок службы объектов основных средств, как используемых, так и не используемых в предпринимательской деятельности ЗАО «Белробот», устанавливается применительно к каждой позиции основных средств, включенной в действующую классификацию амортизируемых основных средств. Срок полезного использования объекта основных средств, используемого в предпринимательской деятельности, определяется при его приобретении каждым балансодержателем или собственником. Норма амортизации представляет собой долю амортизируемой стоимости, подлежащую включению в затраты производства или за счет собственных источников в установленном порядке.

Одним из основных источников осуществления капитальных вложений на промышленном предприятии выступает амортизационный фонд воспроизводства основных средств, средства которого учитываются на забалансовом счете 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств».

В целях своевременного обеспечения экономически обоснованных условий воспроизводства основных средств, используемых в предпринимательской деятельности организаций, применяющих линейный способ начисления амортизации, допускается текущая индексация амортизационных отчислений.

Постоянно появляющиеся совместные и иностранные предприятия, привлечение иностранного капитала в нашу экономику требуют разработку новых и корректировку действующих отечественных стандартов (положений, инструкций) по бухгалтерскому учету и отчетности применительно к международным стандартам.

Важнейшим элементом совершенствования системы учета амортизации основных средств является повышение уровня автоматизации учетно-вычислительных работ.

Таким образом, цели и задачи данной курсовой работы достигнуты полностью. Изучена система организации бухгалтерского учета амортизации основных средств на материалах Закрытого акционерного общества «Белробот», даны рекомендации по совершенствованию данного участка на предприятии.

Список использованных источников

1. Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы, утвержденные постановлением Министерства экономики РБ от 21.11.2001 № 186;
2. Глушков И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Том 1,М.: Новосибирск, 2004;
3. Ванкевич В.Е., Лапин А.К., А.Н.Сушкевич. Учет основных средств и лизинговых операций по новому плану счетов. Мн.: Редакция журнала «Промышленное торговое право», 2004;
4. Ванкевич В.Е., Лапин А.К., А.Н.Сушкевич. Основные средства: учет и амортизация. Мн.: ООО «Информпресс», 2003;
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. Учебно-практическое пособие. Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004;
6. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. N 118;
7. Николаева С.А. Бухгалтерский учет основных средств. М.: Аналитика-Пресс, 2002;
8. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению. Под общей ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича. Мн.: Книжный Дом, 2003.
9. Соколов Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета . М.: Финансы и статистика, 2003;
10. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденное постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства строительства и архитектуры РБ от 23.11.2001 № 187/110/96/18;
11. Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики. Тезисы конференции. Мн.: БГЭУ, 2002;
12. Прохорова Т.В.Технологии автоматизированной обработки учетно-аналитической информации. Мн.: БГЭУ,2005.
13. // Белорусский банковский бюллетень, 31/2001, с.32-48;
14. // Главный бухгалтер, 5/2002, с. 53-61;
15. //Главный бухгалтер. Учетная и отчетная документация,1/2006, с.47-51;
16. // Главный бухгалтер. Строительство., 4/2004// Амортизация основных средств в 2004 году// Алла Черва, экономист;
17. Международные стандарты финансовой отчетности, МСФО 16 (1998), глава 4 «Амортизация и ее особенности»
18. // Национальный бухгалтерский учет, 10/2005, с.20-35 // Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств в 2005 году // Татьяна Деркачева, экономист;
19. Пинко В.А. Бухгалтерский учет основных средств и прочих необоротных активов. Ставрополь: Б.и, 1994.
20. // Планово-экономический отдел, 2/2006, с.23-30;
21. // Финансы, учет, аудит, 12/2005, с. 21-24;
22. // Экономист, 6/2000, с.41-43;
23. // Экономика. Финансы. Управление, 3/2005, с. 8-20.
24. www.buh.by