

ной модели, которая включает элементы и континентальной и англо-американской, но, поскольку она не повторяет однозначно эти модели, ее можно считать самостоятельной национальной моделью бухгалтерского учета. Сформированная в традиционных рамках привычного европейского учета, она впитала в себя многие позитивные моменты англо-американской модели и сохранила черты национального российского учета. Данная модель обладает всеми признаками системы, определенными Международным комитетом по стандартам финансовой отчетности и ей присущи все показатели характеризующие учетную систему. Центральным звеном модели является План счетов бухгалтерского учета, имеющий три способа учета финансового результата, связанный с действующими в государстве формами собственности, ценообразованием и налогообложением. Бухгалтерский учет функционирует параллельно с налоговым учетом, который является составным звеном системы финансового учета. Движение капитала осуществляется через банковскую систему. Современная российская модель бухгалтерского учета, сформированная на международных принципах учета, аккумулирует государственное регулирование управления экономическими субъектами и систему экономического реагирования на изменения рыночных условий [3].

С учетом глобализации и развития интеграционных процессов учетная система в Республике Беларусь претерпевает изменения и совершенствуется с учетом требований времени. Это позволит создать собственную модель с учетом особенностей национальной экономики. В основу построения национальной модели бухгалтерского учета должны быть положены стандарты, полностью соответствующие международным. Отсутствие надлежащей системы учета сдерживает экономический прогресс, приток иностранного капитала и отрицательно сказывается на развитии внешних экономических отношений [2].

#### Литература

1. Королев, Ю. Современные модели бухгалтерского учета / Ю. Королев // Финансы. Учет. Аудит. – 2007. – № 6. – С.20-22;
2. Миславская, Н. А. Современные учетные системы и факторы, их определяющие / Н. А. Миславская // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4.;
3. Гурьева, Е. Н. Российская модель бухгалтерского учета // [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.science-bsea.narod.ru> – Дата доступа: 11.10.2008.
4. Поленова, С. Н. Организационные особенности системы бухгалтерского учета Франции // [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002639> – Дата доступа: 11.10.2008.

УДК 657

**Попелушко А. Н.**

**Научный руководитель: старший преподаватель Васильева И. В.**

**УО «Могилевский государственный университет имени А. А. Кулешова»  
г. Могилев**

#### ОСНОВНЫЕ УЧЕТНЫЕ МОДЕЛИ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Понятие сущности амортизации основных средств в современной теории бухгалтерского учета достаточно запутано. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б Перера отмечали, что «ни одна из существующих концепций не способна дать удовлетворительного объяснения тому, что делает бухгалтер в процессе начисления амортизации» [1, с. 287].

Установленные в настоящее время законодательством Республики Беларусь способы и методы начисления амортизации ориентированы на формирование финансовых ресурсов для капитальных вложений и регулирование налогооблагаемой прибыли. Отождествление в бухгалтерском учете накопленной амортизации и износа основных средств, несопоставимость этого показателя в условиях использования организациями разных способов и методов начисления амортизации искажает показатели технического состояния основных средств, а также величину национального богатства.

Единственным стимулом развития производства для отечественных субъектов хозяйствования является льготирование прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, и то при условии полного использования амортизационного фонда. При расчете налогов и для целей учета применяются одни и те же принципы и методы начисления амортизации объектов основных средств. Введенный с 01.01.2002 года порядок начисления амортизации не дает нужного эффекта, так как на себестоимость относятся большие суммы амортизации, что приводит к убыткам. Очевидна необходимость перехода к стимулированию развития производства методом эффективного льго-

тирования прибыли на суммы ускоренной амортизации, как это делается в мировой практике, т.е. следует разграничить бухгалтерскую и налоговую амортизацию.

Одной из проблем, существующих в настоящее время, является действующая в Республике Беларусь система учета амортизационного фонда, которая не стимулирует отечественные организации в его целевом использовании. В условиях либерализации гражданского и финансового законодательства необходим прозрачный учет использования амортизационных отчислений, которые поступают на текущий счет организации вместе с выручкой от реализации продукции.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что действующая в настоящее время в Республике Беларусь методика начисления амортизационных отчислений и их отражения в учете не раскрывает основных функций (воспроизводственную, распределительную и стимулирующую), которые присущи амортизации на современном этапе. Необходимо рассматривать амортизацию как общую экономическую категорию, включающую ряд понятий целевого характера. При этом можно выделить следующие основные *учетные модели амортизации* основных средств: финансовую, оценочную, налоговую и воспроизводственную.

*Финансовая модель амортизации* основных средств является объектом регулирования нормативными актами Республики Беларусь. Условия регулирования процесса воспроизводства основных средств путем осуществления амортизационных отчислений коммерческими и некоммерческими организациями Республики Беларусь определяет Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [2]. Финансовая амортизация представляет собой тип амортизации, предназначенный для формирования себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) и определения финансового результата от ее продажи. Финансовая амортизация отражает исключительно часть стоимости основных средств, перенесенную на стоимость готовой продукции, а не реальный износ основных средств.

Целью *оценочной модели амортизации* является отражение в ней износа основных средств. Потеря потребительских качеств объектов основных средств происходит из-за множества факторов, и их комплексное воздействие необходимо предусматривать и учитывать при определении сроков амортизации основных средств, а также при проведении переоценки основных средств с целью установления текущей рыночной стоимости и соответствующей ей оценочной амортизации. Необходимо внедрение механизма оценочной амортизации, которая будет отражать общую тенденцию потери стоимости основных средств в периоды между проведением экспертной переоценки (один раз в 3-5 лет). Выбор вида оценки, раскрываемой в качестве текущей, определяется организацией самостоятельно. В качестве базовой текущей оценки при принятии объекта основных средств к учету, является его первоначальная стоимость, сформированная по данным бухгалтерского учета, однако ее можно в любое время поменять.

Оценочная амортизация начисляется по всем основным средствам организации вне зависимости от наличия фактической деятельности с момента ввода их в эксплуатацию до момента выбытия или списания. Определение срока амортизации и его пересмотр осуществляется в порядке, установленном действующим законодательством Республики Беларусь. Выбор метода амортизации (линейный и нелинейный) должен отражать предполагаемую схему потери стоимости объекта во времени. Поэтому необходимо к выбору метода амортизации подходить рационально и обдуманно. Целесообразнее всего применять нелинейный метод начисления амортизации для передаточных устройств, рабочих, силовых машин и механизмов, оборудования (включая оборудование связи, лабораторное и учебное оборудование), вычислительной техники и оргтехники, транспортных средств и других объектов, которые непосредственно участвуют в процессе производства продукции (работ, услуг), измерительных и регулирующих приборов и устройств, инструмента, рабочего скота, а также объектов лизинга, а линейный метод следует применять к другим видам основных средств. В дальнейшем при проведении каждой переоценки устанавливается уточненная текущая стоимость, а на основе полученных от экспертов данных и рекомендаций организация проводит пересмотр применяемых методов [5, с. 18].

Такая реализация модели оценочной амортизации позволяет уменьшить частоту дорогостоящих переоценок, отражая динамику потери стоимости активов в периоды между переоценками. Разница оценочной и финансовой амортизации образует обесценение, которое в бухгалтерском учете не признается, но раскрывается в пояснении к балансовой статье «Основные средства». Разграничение в учете начисленной амортизации от оценки в денежном выражении износа объектов основных средств позволит усилить контроль над сохранностью основных средств и станет препятствием для их использования в незаконном обороте. Кроме того, модель оценочной амортизации может быть принята в перспективе за основу для целей расчета налога на недвижимость.

Учет налоговой амортизации необходим при определении размера расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на доходы и прибыль организаций [4, с. 100]. Во всех развитых странах, хотя и в разной степени, действует особая налоговая льгота – ускоренная амортизация. С ее помощью расчетная величина амортизационных издержек, вычитаемая из налогооблагаемой прибыли, заметно превышает величину бухгалтерской амортизации, за счет чего часть прибыли попадает в издержки производства и тем освобождается от налогообложения [3, с. 20]. Так, в Германии методы и нормы амортизации являются предметом строгого контроля со стороны государства. Общая особенность использования ускоренной амортизации в развитых странах – это стимулирование инвестиций, связанных с внедрением техники и технологий экологического типа, с экономией в потреблении энергии, воды и т.п. [3, с. 22]. Обобщая вышесказанное, необходимо отметить, что система налоговой амортизации имеет целью стимулировать ускорение оборота и возмещение средств, вложенных предпринимателями в основные средства, за счет уменьшения суммы, с которой взыскивается налог на прибыль. Основой методологии учета налоговой амортизации является определение временных налогооблагаемых, временных вычитаемых и постоянных разниц, а также отложенного налога на прибыль, возникающих при использовании для расчета налоговой амортизации методов, отличных от методов, по которым рассчитывается финансовая амортизация. Внедрение в отечественную учетную практику налоговой модели амортизации является одним из необходимых мероприятий по ее совершенствованию.

*Воспроизводственная модель* амортизации позволяет формировать собственные источники финансирования капитальных вложений в основные средства и является инструментом долгосрочного планирования производственных мощностей. Методология воспроизводственной амортизации в целом аналогична методологии финансовой амортизации. Различия в размерах амортизационных отчислений могут быть связаны, прежде всего, с выбором разных методов амортизации, что обусловлено управлением внутренними инвестиционными ресурсами и инвестиционной политикой. Выбор метода воспроизводственной амортизации осуществляется на основе данных перспективных инвестиционных планов. Вследствие несовпадения ожидаемой схемы получения доходов от использования активов и динамики осуществления капитальных вложений в основные средства возможно возникновение разницы между финансовой и воспроизводственной амортизацией, которая является объектом управленческого учета и раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности исключительно по инициативе организации. На основе воспроизводственной амортизации формируется инвестиционный резерв. В качестве обеспеченной части инвестиционного резерва признается наибольшая из накопленной финансовой и воспроизводственной амортизации. Если организация будет осуществлять капитальные вложения, равные сформированному инвестиционному резерву, то в случае его недостаточности руководство (менеджмент) организации может обоснованно (на основе данных о финансовой и воспроизводственной амортизации, использовании амортизационного фонда) рекомендовать собственникам не распределять часть чистой прибыли среди акционеров (участников), а направить ее на дополнительное финансирование капитальных вложений.

#### Литература

1. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой/ М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, - М.: ЮНИТИ, 2003.- 663 с.
2. О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Инструкция: Утв. Постановлением Министерства экономики РБ, Министерства финансов РБ, Министерства статистики и анализа РБ и Министерства архитектуры и строительства РБ от 23.11.2001г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления Министерства экономики РБ, Министерства финансов РБ, Министерства статистики и анализа РБ и Министерства архитектуры и строительства РБ от 30.03.2004г. № 87/55/33/5 // Главный бухгалтер, – 2004. – № 20. – С. 11-31.
3. Никитин, С. В. Налог на прибыль: опыт налогообложения развитых стран / С. В. Никитин // Финансы. – № 48. – 2002. – С. 18-25.
4. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов/ Под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Закон и право, НЭНИТИ, 2004. – 191 с.
5. Седлухо, О.В. Ускоренная амортизация как инструмент инновационно-промышленной политики / О.В. Седлухо // Новая экономика. - 2007. - №5-6. - С. 17-21.