

амортизационных списаний. Данные подходы они вправе закрепить в своей учетной политике. Это будет являться законным основанием для того, чтобы изменить диапазонные нормы, устанавливая сроки полезного использования конкретных объектов.

Во-вторых, взамен действующих норм амортизации разработан республиканский классификатор основных фондов и нематериальных активов. В нем прописаны сроки службы, в рамках которых предприятия вправе выбрать диапазон сроков полезного использования объектов. В качестве нижней границы диапазона служит линейная ускоренная амортизация.

В-третьих, формирование и использование амортизационного фонда предлагается вести на забалансовых счетах. Здесь же предстоит отражать списание основных средств, а на сч. 02 будет показываться амортизация, списываемая на производстве.

На примере Гомельского завода самоходных комбайнов была проведена апробация новой амортизационной политики, осуществляли поиск действенных форм ускорения воспроизводства основных средств были поставлены задачи:

- провести анализ "Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов", а также "Временного республиканского классификатора основных средств и нормативных сроков их службы", которые, на наш взгляд, являются основными для понимания сути нововведений из всего пакета документов, разработанных за период с 2000 по 2002 годы;

- просчитать нелинейные способы начисления амортизации основных средств, используя данные Гомельского завода самоходных комбайнов;

- выявить наиболее эффективный и экономически выгодный способ начисления амортизации;

- предложить сроки перехода на начисление и отражение амортизации по новым способам и в полном объеме.

Анализ "Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов" показал, что в нем прописано новое определение организациями нормативных сроков службы, сроков полезного использования и норм амортизации основных средств. Например, понятие "нормативный срок службы" применяется сейчас только к объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности.

Таким образом, при реализации (безвозмездной передаче) объекта основных средств, не используемого в предпринимательской деятельности, в перечисленных документах обязательно указывается дата ввода в эксплуатацию этого объекта его первым собственником или балансодержателем.

Сроки полезного использования объектов основных средств, эксплуатируемых в процессе предпринимательской деятельности, согласно новому порядку начисления амортизации устанавливаются организацией самостоя-

тельно в пределах установленного в проекте "Положения" диапазона. Диапазонные сроки полезного использования и производные от них нормы амортизации установлены по 7 группам основных средств.

Согласно "Положению", организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике.

Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы (далее Временный классификатор) был введен в действие с 1 января 2002 г. с целью обеспечения перехода на новые условия начисления амортизации основных средств при осуществлении хозяйственной деятельности организациями.

В основу указанного классификатора при его разработке положены нормы постановлений: Общесоюзного классификатора, утвержденного постановлением Государственного комитета СССР по стандартам от 17.09.1987 № 182 и Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление по основным фондам народного хозяйства, которые были утверждены Постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР" (далее – постановление № 1072) и введены в действие в Беларуси Постановлением Совета Министров БССР от 03.01.1991 № 4 "О единых нормах амортизационных отчислений", а также обоснованные предложения министерств, ведомств, других республиканских органов государственного управления, объединений, подчиненных правительству.

Отличительной особенностью Временного классификатора является то, что в нем отсутствуют графы "Норма амортизационных отчислений" или "Годовая норма износа", показатели которых выражались в указанных документах в процентах. Они заменены графой "Нормативный срок службы, лет" и, соответственно, нормы амортизации и износа прежних нормативных документов заменены нормативными сроками службы основных средств, выраженными в годах.

Как известно, в основе существующего в отечественной практике линейного способа начисления амортизации лежит срок полезного использования объектов, что определяет его применение при начислении амортизации по зданиям, сооружениям, многим видам силовых и рабочих машин и оборудования, информационному оборудованию, производственному инвентарю и принадлежностям, хозяйственному инвентарю, рабочему и продуктивному скоту и др. При анализе данного способа было подтверждено, что его целесообразно применять по тем видам основных средств, по которым степе-

еда определяется сроком полезного использования или по которым невозможно функционально связать процесс перенесения стоимости объектов и трудозатраты через амортизацию с интенсивностью их эксплуатации.

Начисление амортизации таким способом предполагает равномерность списания стоимости актива на затраты в течение срока полезного использования. На практике при применении линейного метода очень часто возникает недоамортизированная стоимость основных средств. Это связано с тем, что неоднократно проводимые переоценки основных средств фактически завышают их стоимость. При возникновении такой ситуации бухгалтер списывает всю сумму амортизационных отчислений в последний год эксплуатации объекта, что реально завышает его стоимость.

Нелинейные способы заключаются в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Применение метода суммы чисел лет предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта. При расчете амортизационных отчислений методом суммы чисел лет на основе данных СК были получены следующие результаты: в первый год эксплуатации объекта начислена амортизация в размере 33,8 %, во второй год – 26,6 %, в третий год – 20 %, а четвертый год – 13 %, в пятый год – 6,6 %.

За первую половину срока списания амортизируется 60 % первоначальной стоимости. Кроме того, при расчете амортизации этим методом не возникает неисписанный остаток – в этом состоит определенное преимущество данного метода.

При начислении амортизации с использованием метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из подлежащей на начало отчетного года недоамортизированной стоимости имущества амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента уменьшения (до 2,5 раза), принятого организацией. Произведя расчеты, мы увидели, что за первую половину срока списания амортизируется 56 % первоначальной стоимости. Неисписанный остаток отсутствует.

Метод уменьшаемого остатка получил широкое распространение в экономически развитых странах. В частности, он является основным в системе скоренного возмещения затрат на приобретение и использование основных средств в США. Следует отметить, что в чистом виде метод не применяется. Используется его модификация, введение которой обусловлено двумя причинами: во-первых, желанием избежать появления остаточной стоимости,

величину которой сложно спрогнозировать в начале периода эксплуатации объекта, и, во-вторых, необходимостью унификации процедур списания активов, приобретенных в различные месяцы одного и того же года.

Важно подчеркнуть, что при использовании подобных методов амортизации выигрыш заключается в том, что в первые годы эксплуатации и списания актива сумма годовых амортизационных отчислений завышена. Это приводит к уменьшению прибыли и, соответственно, налога на прибыль. Однако в последние годы картина списания актива меняется: величина годовых амортизационных отчислений становится меньше, чем могла бы быть при равномерной амортизации, т. е. возрастает прибыль. В итоге организация уплатит ту же самую сумму налога, но она будет перераспределена во времени, т. е. в первые годы организация получит своего рода беспроцентный кредит от государства, что по нашему мнению особенно выгодно только что образованным предприятиям. Чтобы получить выгоду от ускоренной амортизации, организация должна с толком воспользоваться полученным кредитом. Чаще всего, в США, его используют для интенсификации процесса обновления основных средств.

Положение по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов создает условия для более широкого использования начисления амортизации пропорционально объему продукции. Если раньше этот метод применялся, по существу, только при начислении амортизации по автотранспорту с учетом пробега, то теперь его можно применять по многим видам производственного оборудования в тех случаях, когда объем продукции можно связать с объектами ОС, в результате эксплуатации которых он получен, т. е. когда объем продукции определяет и срок полезного использования ОС.

Это может быть оборудование для производства одного или нескольких, близких по технологии изготовления видов продукции, (например, таким методом просчитывалась амортизация оборудования для вытачивания деталей при производстве сельскохозяйственных машин на ГЗСК). Естественно, он должен применяться и при начислении амортизации по грузовому автотранспорту с учетом его пробега.

Просчитав амортизацию, используя производительный способ, мы выяснили, что положительными качествами метода начисления амортизации основных средств пропорционально объему продукции являются, на наш взгляд, предоставляемые им возможности увязать степень эксплуатации основных средств с процессом перенесения их стоимости на продукцию и включить амортизацию основных средств прямым путем в себестоимость тех видов продукции, с производством которых связано использование этих основных средств.

Выбор способа начисления амортизации по группе объектов основных средств зависит от степени их соответствия целям формирования финансо-

и результатов и составления финансовой отчетности организации.
На Западе широко применяется принцип соответствия доходов и затрат, по нашему мнению, разумно начать применять в отечественной практике, в частности данный принцип, мы считаем, следует внедрить на XX.

Например, если доходы, полученные в результате применения основного средства, остаются постоянными в течение срока его полезного использования, то целесообразно применить линейный способ начисления амортизации. Исходя из исследованного материала по ГЗСК, мы считаем, что линейный способ начисления целесообразно применять для начисления амортизации на здания и сооружения.

Когда же такие доходы больше в начале срока полезного использования, применяют один из ускоренных способов начисления амортизации. Считаю, что применение ускоренных способов начисления амортизации должно осуществляться при начислении амортизации на Вычислительную технику, технику, производственный и хозяйственный инвентарь, инструменты и принадлежности.

Если будущая динамика дохода имеет достаточно устойчивую связь с фактической величиной выпуска продукции в течение срока полезного использования основного средства, наиболее точного соответствия между доходами и расходами можно достигнуть, применяя способ начисления амортизации пропорционально выпуску продукции. В этом случае возможно начисление небольших сумм амортизации в периоды низкого и увеличивать в периоды большого объема выпуска продукции. Начисление амортизации данным способом возможно при амортизации транспортных средств.

В случаях, когда не представляется возможным предсказать с достаточной степенью надежности динамику будущих доходов, метод начисления амортизации может быть выбран исходя из простоты расчетов, что способствует снижению затрат на ведение учета.

Таким образом, выбор способа начисления амортизации основных средств зависит от таких факторов, как необходимость приведения в соответствие доходов и расходов для целей составления отчетности, величина затрат на ведение бухгалтерского учета, а также ограничения, налагаемые на величину амортизационных отчислений налоговым законодательством.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Утверждено Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и информатизации Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11.2001 № 187/110/96/18 (рег. № 8/7522 от 11.12.2001) // *Главный бухгалтер*. – 2001. – № 48. – С.10–26.

2 Временный республиканский классификатор основных средств и нормативные сроки их службы // ИЭГ. Информбанк. – 2002. – № 12. – С. 2–48.

3 Аносое В. Г. Амортизационная политика. Накануне больших перемен // ИЭГ. 2001. – № 42. – С. 3–5.

4 Панина Н. Е. Новая амортизационная политика // Главный бухгалтер. – 2002. № 44. – С. 79–81.

Получено 24.02.2003

ISBN 985-6556-83-1. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности). Вып. 2. Гомель, 2004

УДК 657.6 (476)

С. А. Данилкова

Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации

ПРОБЛЕМЫ СОБЛЮДЕНИЯ ПРИНЦИПОВ АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Проблемы интеграции аудиторской деятельности Республики Беларусь в международную практику аудита связаны с рядом причин, одними из которых являются различия принципов аудита и принципов работы аудиторов, а также выделены требования, предъявляемых к аудиту и работе аудиторов.

Ключевым условием достижения целей аудита является соблюдение его принципов. Существуют принципы, используемые в международной практике аудита, а также принципы, которые содержатся в Правилах аудиторской деятельности Республики Беларусь. Для этих целей проанализируем Международный норматив 3 "Основные принципы, регулирующие аудит" и Правило Республики Беларусь "Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности".

Нельзя не отметить, что при сходном содержании названных стандартов они имеют несколько разные названия. Если принципы аудита представляют собой основные положения, заключающие в себе его сущность, то принципы, регулирующие аудит – это положения, выполнение которых позволяет оказывать воздействие на него в целях достижения определенных результатов. Принципы, изложенные в нормативных документах, для наглядности нами сгруппированы в таблице 1.

Таблица 1 – Принципы, регулирующие внешний аудит, изложенные в международных стандартах и в правилах (стандартах) Республики Беларусь

Принципы международных стандартов аудита (МСА)	Объединение принципов в группы по МСА	Принципы, регулирующие аудит	Объединение принципов в группы по БСА	Принципы стандартов аудита РБ (БСА)
-	[Честность]	+
+		Объективность		+
+		Независимость		+
+		Целостность		-
+		Конфиденциальность		+
+	[Мастерство]	-
+		Компетентность		+
-		Профессионализм		+
-		Добросовестность		+
-		Ответственность		-

В национальных правилах аудиторской деятельности указаны принципы, которые вряд ли можно с большой уверенностью отнести только к аудиту как специфическому виду контроля, например, добросовестность, честность и др. По мнению автора, последние, скорее всего, характеризуют принципы работы аудитора, а не аудиторской деятельности в целом. Кроме того, в перечне принципов включены требования, предъявляемые либо к аудиту, либо к работе аудитора – конфиденциальность, мастерство и др. В связи с этим целесообразно, на наш взгляд, разграничить принципы аудита и принципы работы аудитора, а также требования, предъявляемые к аудиторской деятельности и к работе аудитора.

По мнению автора, в принципах аудита должна выражаться его сущность и организационные подходы к проведению. Аудит должен регулироваться следующими принципами: научность, объективность, системность, комплексность, репрезентативность, доказательность, эффективность, непрерывность. Деятельность аудитора в значительной степени регулируется также вышеуказанными принципами, но дополненными специфическими нормами организации работы аудитора: профессионализм, материальная ответственность, возмездность (платность). Совпадение принципов обусловлено тем, что цель аудита практически всегда совпадает с целью деятельности