

УДК 657

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА КАК ОДНОГО ИЗ ОСНОВНЫХ ИСТОЧНИКОВ ИНВЕСТИЦИЙ

*И.В. МАТЮШ**(Полоцкий государственный университет)*

Рассмотрены вопросы, касающиеся отражения в бухгалтерском учете операций по формированию и использованию амортизационного фонда как одного из основных источников инвестиций. Проведено исследование методик учета амортизационных отчислений, применявшихся ранее. Выявлены их положительные и отрицательные стороны. Рассмотрены существующие предложения по совершенствованию учета амортизационного фонда. Исследование действующего законодательства Республики Беларусь позволило выявить отсутствие учета на балансовых счетах амортизационного фонда, который учитывается на забалансовых счетах, отражающих средства, не принадлежащие организации. Учитывая существующие недостатки, предложена новая методика отражения операций по формированию и использованию амортизационного фонда как источника инвестиций в бухгалтерском учете на балансовых счетах: 88 «Инвестиционный фонд» и 89 «Использование собственного капитала». В результате предлагается двухканальная система учета амортизационных отчислений, которая позволяет учитывать амортизационный фонд в системе балансовых счетов, достоверно определять их величину и объективно оценивать наличие источников инвестиций, контролировать целевое использование указанных средств, обеспечить достоверной информацией проведение анализа эффективности использования источников инвестиций.

Введение. В последние годы предприятия Республики Беларусь стали более активно использовать амортизационный фонд как один из основных источников инвестиций для обновления оборудования и спецтехники и закупки транспортных средств. В настоящее время имеются проблемы учета амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов, поэтому поиск путей усовершенствования их учета является актуальной и значимой проблемой для нашей республики в целом.

Особый практический интерес у субъектов хозяйствования, а также в научной среде вызывают вопросы по поводу установления адекватного порядка отражения формирования и использования средств амортизационных фондов на бухгалтерских счетах и соответствующего контроля движения этих средств. Амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов – это собственный источник, который создается для накопления денежных средств, идущих на замену действующих основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, создание и приобретение объектов интеллектуальной собственности и/или прав на них [3, с. 35]. Более кратко амортизационные фонды можно определить как вид инвестиционных ресурсов, направленных на воспроизводство внеоборотных активов.

Исследовательская часть. Проблема формирования амортизационного фонда имеет свою историю. До 1992 года амортизационные отчисления по установленным нормам (на полное восстановление и капитальный ремонт) включались в издержки производства и обращения. При этом по кредиту счета 86 «Амортизационный фонд» формировался источник финансирования как капитальных вложений, так и капитального ремонта с открытием соответствующих субсчетов 86-1 «На полное восстановление» и 86-2 «На капитальный ремонт» [5].

Одновременно износ основных средств отражался по кредиту одноименного счета 02 «Износ основных средств» в сумме начисленной амортизации на полное восстановление с уменьшением уставного фонда организации (по дебету счета 85 «Уставный фонд»). Таким образом, если счет 86 «Амортизационный фонд» использовался для учета источника воспроизводства основных средств организации, то счет 02 «Износ основных средств», являясь регулирующим, служил для уточнения их оценки (в данном случае – в сторону уменьшения). Описанная система начисления амортизации и «начисления» износа являлась двухканальной и в целом объективно отражала экономическую сущность процессов воспроизводства и потери стоимости основных средств.

Недостатком данной системы являлось то, что амортизационный фонд формировался в сумме всей начисленной амортизации (на полное восстановление). Между тем реальным источником воспроизводства является только та часть начисленной амортизации, которая вошла составной частью в себестоимость реализованной продукции и возмещена в выручке [4, с. 20]. Использование данного механизма в настоящее время является также невозможным по причине отсутствия возможности уменьшения устав-

ного фонда за счет начисленной амортизации на полное восстановление основных средств, так как в законодательстве не определены случаи уменьшения уставного фонда в результате потери стоимости основных средств. Кроме того, следует отметить, что изменение уставного фонда каждый месяц невозможно, так как его увеличение или уменьшение подлежит государственной регистрации [6].

Согласно Инструкции по применению Плана счетов от 1 ноября 1991 года № 56, счет «Амортизационный фонд» был исключен и одним из собственных источников финансирования капитальных вложений в бухгалтерской отчетности за 1993 – 1996 годы указывался «износ (амортизация)» основных средств и нематериальных активов. Данные изменения повлекли за собой увеличение процента изношенности основных фондов и нехватки ресурсов на их возобновление.

Разработки в области амортизационного фонда привели к тому, что в 1997 году Положением о бухгалтерском учете формирования и использования амортизационных отчислений для обновления основных производственных фондов, утвержденным Приказом Министерства финансов Республики Беларусь 16.12.1997 № 191, было введено новое наименование строки 710 формы № 2 годовой бухгалтерской отчетности «Амортизационный фонд» [5, с. 21]. В бухгалтерском учете формирование амортизационного фонда отражалось в следующем порядке: на сумму начисленного износа основных производственных фондов дебетовались счета учета в корреспонденции с кредитом счета 02 «Износ основных средств». Одновременно для создания амортизационного фонда дебетовался счет 88 «Фонды специального назначения», субсчет «Амортизационный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 86 «Резервный фонд», субсчет «Амортизационный фонд», а для использования данного источника осуществлялась обратная запись [8, с. 63].

Основным недостатком было несоответствие суммы начисленного амортизационного фонда сумме фактически поступивших на предприятие денежных средств. Формирование амортизационного фонда осуществлялось одновременно с включением суммы амортизации в затраты, т.е. фонд уже сформирован, а продукция еще не то что реализована, но даже не отгружена. В результате амортизационный фонд был скорее номинальным, чем реальным источником инвестиционных ресурсов. Вместе с тем указанное Положение предусматривало формирование амортизационного фонда в сумме начисленной амортизации от стоимости основных средств, не затрагивая при этом амортизационные отчисления, осуществляемые от другой части амортизируемого имущества (активов) – нематериальных активов, роль которых в осуществлении хозяйственной деятельности значительно возросла. Также не учитывалось то, что счета 86 «Резервный фонд» и 88 «Фонд специального назначения» создавались за счет прибыли, а амортизационный фонд включался в себестоимость реализованной продукции и возмещался в выручке, т.е. являлся отдельным источником воспроизводства наряду с прибылью, но не в ее составе.

Как представляется, при одноканальном начислении амортизации любой способ отражения амортизационного фонда путем двойной записи на счетах бухгалтерского учета несостоятелен либо экономически, либо в силу возникновения особой сложности в расчетах [4, с. 21].

Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11.2001 г., предусматривается принципиально новый подход к формированию и использованию амортизационного фонда. Нормативным документом установлен порядок учета формирования и использования амортизационных фондов на забалансовых счетах 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов». По дебету отражается формирование фонда на сумму, равную величине амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг). По кредиту отражается направление средств указанных амортизационных фондов на финансирование фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений [9].

Отражение амортизационного фонда, по мнению многих специалистов, на забалансовых счетах также не является корректным, так как забалансовые счета предназначены для учета совершаемых организацией хозяйственных операций, которые связаны с использованием и хранением не принадлежащего им имущества (активов), но которое определенное время находится в распоряжении организации или на временном хранении [10, с. 697]. Амортизационные же фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов – это собственный источник воспроизводства внеоборотных активов [11].

Проблемы в области амортизационных отчислений, в частности амортизационного фонда, склоняют многих специалистов к мнению об отсутствии необходимости отражения в бухгалтерском учете образования и использования амортизационного фонда. Однако ликвидация амортизационного фонда как финансового актива приведет к затуханию процесса воспроизводства.

Отражение амортизационных отчислений, в частности амортизационного фонда, на счетах в бухгалтерском учете является одной из актуальных тем.

В.Е. Ванкевич (управление методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь) предлагает иной порядок отражения амортизационных отчислений в бухгалтерском учете. Для учета амортизационного фонда функции счетов 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» предлагает возложить на новый счет 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» с открытием субсчетов: 87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов коммерческой деятельности» и 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы». Бухгалтерский учет формирования источников финансирования долгосрочных активов будет сопровождаться корреспонденцией: дебет 83 «Добавочный фонд» кредит 87-2 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы», а использование – обратной записью.

Таким образом, предлагается двухканальная система учета амортизационных отчислений, т.е. двойной источник воспроизводства основных средств, что необходимо для возобновления основных фондов и непрерывного осуществления хозяйственной деятельности юридического лица (таблица).

Методика учета формирования и использования амортизационного фонда

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, млн. руб.
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам	20, 25, 26, 44	02, 05	180
Определена сумма амортизационного фонда	89-1	89-2	180
Поступила оплата за продукцию (работы, услуги) от покупателя	51	62	15 000
Определена сумма оплаченного амортизационного фонда и направленного на формирование инвестиционного фонда	89-2	88-1-1	177,86
Отражены фактические затраты, связанные с инвестициями	08	60, 20, 70 и т.д.	169,86
Произведена оплата фактических затрат, связанных с инвестиционной деятельностью и одновременно отражено использование инвестиционного фонда	60, 20, 70 и т.д.	51, 52, 50	169,86
Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов и одновременно отражено списание использованных средств инвестиционного фонда	88.1.1	88.2.1	169,86
Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов и одновременно отражено списание использованных средств инвестиционного фонда на восстановление собственного капитала	01, 04	08	169,86
	88.2.1	89-1	169,86

Основным достоинством данной системы амортизационных отчислений является формирование счета 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» за счет счетов 86 «Целевое финансирование» и 84 «Нераспределенная прибыль», что дает возможность сформировать реальный источник финансирования воспроизводственных процессов.

Однако можно отметить и основные недостатки: формирование счета 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» за счет счета 83 «Добавочный фонд» не целесообразно, так как он не является реальным источником инвестиционных ресурсов.

Учитывая достоинства и недостатки разработок в области учета амортизационного фонда, предлагается новая методика отражения на балансовых счетах операций по формированию и использованию амортизационного фонда как источника инвестиций.

Так как источником формирования собственных основных средств и нематериальных активов является уставный фонд, а амортизационные отчисления – экономическим механизмом постепенного переноса стоимости основных средств на готовый продукт, следовательно, источником формирования амортизационных отчислений будет также являться уставный фонд. В силу того, что изменение счета 80 «Уставный фонд» каждый месяц практически нецелесообразно, то для учета амортизационного фонда функции счетов 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» предлагается возложить на новые счета:

- контрпассивный счет 89 «Использование собственного капитала» к счету 80 «Уставный фонд», с открытием субсчета 89-1 «Изменение собственного капитала» и субсчета 89-2 «Амортизационный фонд»;
- пассивный счет 88 «Инвестиционный фонд».

На счете 88 «Инвестиционный фонд» следует открыть субсчета первого уровня, сформированные по критерию формирования и использования:

- 88-1 «Инвестиционный фонд начисленный»;
- 88-2 «Инвестиционный фонд использованный»;

и субсчета второго уровня, сформированные по критерию отношения собственности:

- 88-1-1 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет собственных средств, начисленный»;
- 88-1-2 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет привлеченных средств, начисленный»;
- 88-2-1 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет собственных средств, использованный»;
- 88-2-2 «Инвестиционный фонд, сформированный за счет привлеченных средств, использованный».

Бухгалтерский учет отражения формирования и использования источников инвестиций представлен в таблице.

Заключение. Предлагается двухканальная система учета амортизационных отчислений, которая позволяет учитывать амортизационный фонд в системе балансовых счетов, достоверно определять величину и объективно оценивать наличие источников инвестиций, контролировать целевое использование указанных средств, обеспечивать достоверной информацией проведение анализа эффективности использования источников инвестиций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Третьяк, Т. Амортизация – потенциал инвестиционной деятельности предприятий / Т. Третьяк // Директор. – 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy-law.com/cgi-bin/print.cgi?date=2005/11/29&name=05>.
2. В Беларуси степень износа активной части основных фондов составляет 75,2 % [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.afn.by/news/view.asp?id=29990>.
3. Химченко, Г.В. Проблемные вопросы бухгалтерского учета основных средств / Г.В. Химченко // Планово-экономический отдел. – 2006. – № 9. – С. 28 – 37.
4. Панина, Н.М. Воспроизводственный аспект действующей амортизационной политики / Н.М. Панина // Экономика. Производство. – 2006. – № 2. – С. 16 – 26.
5. Приказ Минфина СССР от 28.03.1985 № 40 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.levonevsky.org/baza/soviet/ sssr2639.htm>.
6. Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kaznachey.com/doc/551aVkB6fx0/>.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 № 56 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2006.by.ru/part29/doc38094.shtm>.
8. Бухгалтерский учет: метод. пособие. – 7-е изд., перераб. и доп. – Минск: Изд-во В.М. Скакун, 2000. – 384 с.
9. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и анализа, Минархитектуры строительства Республики Беларусь от 30 марта 2004 г. № 87/55/33/5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kaznachey.com/doc/0zQ51P1xZdJ/>.
10. Бухгалтерский учет / Ладутько Н.И. [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 5-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО «ФУАинформ», 2005. – 742 с.
11. Ярмолович, М. Финансовые тормоза ускорения воспроизводства основного капитала. Варианты реформирования / М. Ярмолович // Директор. – 2006. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy-law.com/cgi-bin/print.cgi?date=2006/01/30&name=05>.
12. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/slovar/economic/1158.htm>
13. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/slovar/economic/1242.htm>

Поступила 11.02.2008