

УДК 630*673:336.258.4

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ****И.А. БОВА***(Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины)*

Действующая в Республике Беларусь система учета амортизационного фонда не стимулирует отечественные организации в его целевом использовании. Существующий порядок льготирования прибыли является экономически несостоятельным, так как предусматривает до использования нераспределенной прибыли выборку привлеченных источников. Льготироваться по налогу на прибыль, независимо от наличия других источников, должна вся сумма чистой прибыли, использованной на осуществление капитальных вложений. Формирование амортизационного фонда за балансом является, по нашему мнению, серьезной методологической ошибкой. Поскольку все расходы на осуществление капитальных вложений отражаются в активе баланса, то по принципу двойной записи источники их покрытия должны показываться в пассиве баланса. Нам представляется, что одним из направлений преодоления указанных проблем является включение в систему бухгалтерского учета, финансовой и статистической отчетности амортизационного фонда как устойчивого источника воспроизводства основных средств. Поскольку амортизационные отчисления могут направляться не только на финансирование капитальных вложений, но и на другие цели, на отдельном синтетическом счете целесообразно отражать формирование и использование по прямому назначению этого источника финансирования капитальных вложений. Предлагаемая методика бухгалтерского учета формирования и использования амортизационного фонда будет способствовать заинтересованности отечественных субъектов хозяйствования в целевом использовании данного фонда, кроме того из системы бухгалтерского учета будет устранена серьезная методологическая ошибка, когда источник покрытия расходов на осуществление капитальных вложений числится не в пассиве баланса, а за балансом.

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 и затем используются на финансирование программ, целесообразность и эффективность которых определяется руководством организации самостоятельно.

Одной из главных проблем, существующих в настоящее время, следует назвать то, что действующая в Республике Беларусь система учета амортизационного фонда не стимулирует отечественные организации в его целевом использовании.

В настоящее время организации Республики Беларусь на практике сталкиваются с ситуацией, когда амортизационный фонд воспроизводства основных средств оказывается отрицательным.

Согласно пункту 69 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов при полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственного источника финансирования капитальных вложений – нераспределенной прибыли – перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в бухгалтерской отчетности. При этом к собственным источникам финансирования капитальных вложений относятся амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов и нераспределенная прибыль. Привлеченными источниками финансирования капитальных вложений являются целевое финансирование, кредиты и займы. Коммерческий кредит (отсрочка платежа поставщику или подрядчику) принимается в качестве привлеченного источника финансирования капитальных вложений в случае, когда он предоставлен на срок, превышающий 12 месяцев [1, с. 28].

Таким образом, отрицательное сальдо по амортизационному фонду возникает в том случае, когда расходы на осуществление капитальных вложений превышают величину источников их финансирования. В этой связи можно сделать вывод, что знание остатков амортизационного фонда может использоваться исключительно в целях анализа достаточности собственных и привлеченных источников для финансирования капитальных вложений. Отрицательный амортизационный фонд характеризует не недостаток амортизационного фонда, а недостаток собственных и привлеченных источников для осуществления капитальных вложений.

Установленный порядок формирования и использования амортизационного фонда для аналитических целей отличается от порядка учета использования данного фонда для целей налогообложения.

В соответствии с пунктом 46 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль облагаемая налогом прибыль, исчисленная в установленном порядке, уменьшается, в частности, на «суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и

использованных на эти цели. Указанное уменьшение налогооблагаемой прибыли производится при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели» [2, с. 29].

Какой амортизационный фонд в данном случае имеется в виду? Созданный исходя из сумм амортизации или фонд с учетом привлеченных источников?

Согласно Справке о размере прибыли, направленной организацией на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели (приложение 2 к Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль), применяется следующий механизм исчисления суммы прибыли, которая льготируется по налогу на прибыль при ее использовании на осуществление капитальных вложений:

$$P_{л} = KB - ПИ - АФ, \quad (1)$$

где $P_{л}$ – прибыль, которая льготируется по налогу на прибыль при ее использовании на осуществление капитальных вложений; KB – сумма расходов на осуществление капитальных вложений в отчетном месяце; $ПИ$ – величина привлеченных источников, которые могут быть использованы на осуществление капитальных вложений (включая банковские проценты за пользование кредитными ресурсами); $АФ$ – величина амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором осуществляется льготирование по налогу на прибыль. При этом

$$P_{л} \leq P_{нер}, \quad (2)$$

где $P_{нер}$ – величина нераспределенной прибыли на 1-е число месяца, в котором осуществляется льготирование по налогу на прибыль.

Иными словами, величина льготы по налогу на прибыль не может превышать величину нераспределенной прибыли организации. Кроме того, в рассматриваемой формуле $АФ \geq 0$, т.е. амортизационный фонд не может быть отрицательным.

Таким образом, для целей применения льготы отрицательное значение амортизационного фонда рассматривается как его отсутствие, и, следовательно, льгота может применяться в пределах прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, без учета амортизационного фонда.

В целом можно сделать вывод, что для аналитических целей использование (выборка) амортизационного фонда и формирование его остатков производится после использования в качестве источника нераспределенной прибыли, а для целей налогообложения использование амортизационного фонда производится в первоочередном порядке.

Как видим, подходы в части использования амортизационного фонда для аналитических целей не совпадают с подходами, применяемыми для целей налогообложения.

На наш взгляд, существующий порядок льготирования прибыли является экономически несостоятельным, так как предусматривает до использования нераспределенной прибыли выборку привлеченных источников. Субъекты хозяйствования должны самостоятельно определять, какие источники они используют для осуществления капитальных вложений.

Иными словами, льготироваться по налогу на прибыль, независимо от наличия других источников, должна та сумма чистой прибыли, использованной на осуществление капитальных вложений, которая будет отражена бухгалтерской записью:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 83 «Добавочный фонд».

Формирование амортизационного фонда за балансом является, по нашему мнению, серьезной методологической ошибкой. Поскольку все расходы на осуществление капитальных вложений отражаются в активе баланса, то по принципу двойной записи источники их покрытия должны показываться в пассиве баланса. Источник не может числиться за балансом. Аналогичной точки зрения придерживается и ряд отечественных экономистов [3].

С учетом вышесказанного можно сделать следующие выводы:

1) при льготировании прибыли в качестве источников финансирования капитальных вложений нельзя рассматривать привлеченные источники. Такие источники подлежат погашению, и конечным источником такого погашения выступает в итоге нераспределенная прибыль. В перспективе следует внести изменения в нормативные акты по налогообложению, в соответствии с которыми амортизационный фонд и привлеченные источники не рассматривались бы более в качестве первоочередных источников осуществления капитальных вложений. Если речь идет о льготировании прибыли, то и льготироваться должна та нераспределенная прибыль, которая направляется на финансирование капитальных вложений;

2) источники собственных средств, к которым в соответствии с действующим законодательством относится и амортизационный фонд, не могут быть отрицательными. Источник либо он есть, либо его нет;

3) амортизационный фонд, формируемый за балансом, не может являться реальным источником капитальных вложений.

Поскольку в соответствии с законодательством учет амортизационного фонда выведен из состава балансовых счетов и ведется на забалансовом счете «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств», то на практике субъекты хозяйствования обезличивают данный источник воспроизводства основных средств, используют его не по целевому назначению, как правило, в качестве источника пополнения оборотных средств для осуществления текущих платежей. Это заметно сказывается на низких темпах роста инвестиций за счет собственных источников, в частности амортизационного фонда.

Ряд экономистов считает, и мы с ними согласны, что одним из направлений преодоления указанных проблем является включение в систему бухгалтерского учета, финансовой и статистической отчетности амортизационного фонда как устойчивого источника финансовых ресурсов воспроизводства объектов основных средств [4]. Поскольку амортизационные отчисления могут направляться не только на финансирование капитальных вложений, но и на другие цели, на отдельном синтетическом счете целесообразно отражать формирование и использование по прямому назначению этого источника финансирования капитальных вложений.

Амортизация в функции фонда возмещения должна выражать количественную величину потребленных основных фондов, и ее денежное выражение на счете 02 «Амортизация основных средств» по существу представляет собой информацию, свидетельствующую о размерах потребности в источниках финансирования для замены основных средств.

Амортизация в функции фонда накопления представляет собой фонд, позволяющий возобновлять парк основных средств. Сумма накопленных средств должна быть достаточной для приобретения новых объектов.

После принятия 29.12.1990 года Положения о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве учет амортизационных отчислений в организациях Республики Беларусь ведется на пассивном счете 86 «Амортизационный фонд», который имеет два субсчета: «Амортизационный фонд на полное восстановление» и «Ремонтный фонд основных средств». На сумму начисленной амортизации составляется бухгалтерская проводка по дебету счетов затрат и кредиту счета 86 «Амортизационный фонд», субсчет «Амортизационный фонд на полное восстановление». На сумму начисленного износа составляется запись по дебету счета 85 «Уставный фонд» и кредиту счета 02 «Износ основных средств» [5, с. 51 – 52].

Министерством финансов, Министерством экономики, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 28.02.1997 года утверждено Положение об учете формирования и использования амортизационных отчислений на обновление основных производственных фондов и техническое перевооружение производства. В соответствии с данным положением в Республике Беларусь использовалась методика, по которой одновременно с начислением износа создавался и амортизационный фонд записью по дебету счета «Резервный фонд» (субсчет «Амортизационный фонд») и кредиту счета «Фонды специального назначения» (субсчет «Амортизационный фонд»). Использование амортизационных отчислений на приобретение или создание основных средств отражалось бухгалтерской записью с обратной корреспонденцией счетов. Такая же бухгалтерская запись должна была составляться и при продаже, списании и выбытии основных средств [6, с. 25].

Поскольку такая методика учета амортизационного фонда на двух фондовых счетах с одинаковым названием субсчетов излишне усложняла учет и не соответствовала методическим принципам двойной записи на пассивных счетах, она была отменена. Однако и используемый в настоящее время забалансовый учет амортизационного фонда не решает этой проблемы.

В Платежном балансе, утвержденном Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89, для обобщения информации о движении амортизационного фонда воспроизводства основных средств предусмотрен забалансовый счет 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств». Начисление амортизации отражается одной записью: кредит счета «Амортизация основных средств» в дебет счетов, на которых учитываются затраты на производство (издержки обращения).

Обратившись к истории развития учета формирования и использования средств амортизационного фонда, можно сделать вывод, что накопленный в СССР опыт учета финансирования капитальных вложений утрачен, что требует его изучения и адаптации к современным условиям [7].

В современных условиях хозяйствования, с одной стороны, не может иметь место факт уменьшения уставного капитала за счет изменения первоначальной стоимости объектов основных средств в результате начисления амортизации, а с другой стороны, направление на капитальные вложения накопленных амортизационных отчислений в системе бухгалтерского учета не отражается. В этой связи большинство организаций неизвестно, какая часть амортизационных отчислений осталась с прошлых лет неиспользованной. Многие организации из-за трудного финансового положения ограничивают направление средств на капитальные вложения, при этом амортизационные отчисления, на сумму которых увеличены издержки производства (обращения), переходят в разряд оборотных средств и не используются по прямому назначению.

Объем долгосрочных инвестиций, выполненных сверх имеющегося источника для простого воспроизводства в виде амортизационных отчислений, относится к расширенному воспроизводству основных средств, которое осуществляется за счет фондов накопления, образуемых за счет прибыли, при-

влечения средств со стороны (например, бюджетных ассигнований) или за счет долгосрочных кредитов и займов, которые в конечном итоге погашаются, также за счет прибыли организации.

Если уставом организации предусмотрено создание фонда накопления, то она к счету 84 «Нераспределенная прибыль» может открыть субсчет «Фонд накопления», а для аналитического учета на субсчете «Фонд накопления» два подраздела «Фонд накопления образованный» и «Фонд накопления использованный». По мере использования средств на приобретение основных средств и осуществления других капитальных вложений одновременно с корреспонденцией счетов по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» применяется внутренняя корреспонденция по субсчету «Фонд накопления» (дебет «Фонд накопления образованный» и кредит «Фонд накопления использованный»).

В Инструкции по применению утвержденного Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 № 89 Плана счетов бухгалтерского учета указано: «Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться» [8].

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [9]. В связи с этим, по нашему мнению, необходимо к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» открыть субсчета для каждого этапа движения средств, образующих нераспределенную прибыль, например, 84-1 «Прибыль, подлежащая распределению», 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» и 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная».

На субсчет 84-1 «Прибыль, подлежащая распределению» зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» сальдо показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных средств и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная» лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. Сальдо субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» показывает величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная» обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращается из денежной формы в товарную. Например, по мере производства записи по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в учете делается внутренняя запись по счету 84: дебет субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» и кредит субсчета 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная», учитывая при этом сумму амортизационных отчислений. Например, объем капитальных вложений по итогам года составил 200 млн. руб., сумма накопленной амортизации за год составила 450 млн. руб., следовательно, сумма по дебету субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» и кредиту субсчета 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная» составит 155 млн. руб.

Для обобщения информации о наличии и движении амортизационного фонда, предназначенного на полное восстановление основных средств, на наш взгляд, целесообразно ввести в План счетов бухгалтерского учета счет 85 «Амортизационный фонд», а на счете 83 «Добавочный капитал» открыть субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений». При этом начисление амортизации и использование средств амортизационного фонда отражалось бы в учете организации следующими бухгалтерскими записями:

- дебет счетов учета затрат на производство (издержек обращения) в корреспонденции с кредитом счета 85 «Амортизационный фонд» – на сумму произведенных в отчетном месяце амортизационных отчислений;

- дебет счета 83 субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной в отчетном месяце амортизации;

- кредит счета 83 субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений» в дебет счета 85 «Амортизационный фонд» – на сумму осуществленных в отчетном периоде капитальных вложений в пределах свободного остатка амортизационных отчислений;

- кредит счета 83 субсчет «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений» в дебет субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» – на сумму осуществленных в отчетном периоде капитальных вложений в остальной части.

В итоге на субсчете 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» числился бы свободный остаток прибыли, предназначенной для расширенного воспроизводства. Дебетовый остаток на субсчете 83 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений» свидетельствовал бы о полном использовании амортизационного фонда на финансирование капитальных вложений, а кредитовый остаток говорил бы об использовании амортизационного фонда в качестве источника оборотных средств. Например, организация за отчетный год получила прибыль, и после уплаты налогов ее сумма составила 500 млн. руб. Объем капитальных вложений за год составил 200 млн. руб. Сумма начисленной амортизации за год – 45 млн. руб. По решению общего собрания дивиденды не начислялись. В бухгалтерском учете использование амортизационного фонда и прибыли будет отражено в следующем порядке (таблица).

**Отражение операций по формированию и использованию амортизационного фонда
в бухгалтерском учете организации**

| № п/п | Наименование операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|-------|--|------------|--------------|----------------------------|
| 1 | Приняты к учету объекты основных средств | 01 | 08 | 200 000 000 |
| 2 | Формирование амортизационного фонда в размере начисленных амортизационных отчислений | 20 | 85 | 45 000 000 |
| 3 | Начислена амортизация объектов основных средств | 83 | 02 | 45 000 000 |
| 4 | Отражена нераспределенная прибыль отчетного периода | 99 84-1 | 84-1 84-2 | 500 000 000 500 000 000 |
| 5 | Использование амортизационного фонда на осуществление капитальных вложений | 85 | 83 | 45 000 000 |
| 6 | Использование нераспределенной прибыли на осуществление капитальных вложений в остальной сумме | 84-2 | 83 | 155 000 000 |

Таким образом, в нашем примере дебетовое сальдо субсчета 83 «Прирост (уменьшение) стоимости имущества за счет долгосрочных вложений» по итогам отчетного периода равно 155 млн. руб., т.е. амортизационный фонд в размере 45 млн. руб. в течение отчетного периода полностью был использован для финансирования капитальных вложений.

На наш взгляд, предлагаемая методика бухгалтерского учета формирования и использования амортизационного фонда будет способствовать заинтересованности отечественных субъектов хозяйствования в целевом использовании данного фонда, что заметно скажется на темпах роста инвестиций за счет собственных средств, в том числе амортизационного фонда. Кроме того, из системы бухгалтерского учета будет устранена серьезная методологическая ошибка, когда источник покрытия расходов на осуществление капитальных вложений числится не в пассиве баланса (как этого требует принцип двойной записи), а за балансом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (в Ред. Постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь 30.03.2004 г. № 87/55/33/5) // Гл. бухгалтер. – 2004. – № 20. – С. 11 – 31.
2. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: утв. Постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31 января 2004 года № 19 (в Ред. Постановления от 30.01.2006 года № 16) // Нац. экон. газ. – 2006. – 21 марта. – № 23. – С. 16 – 40.
3. Коротаяев, С. Амортизационный фонд воспроизводства основных средств – источник или фикция? / С. Коротаяев // Нац. экон. газ. – 2006. – 11 августа. – № 62. – С. 20 – 25.
4. Лисенков, А.М. Учет основных средств: инвентарный объект, инвентаризация, амортизация: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.М. Лисенков. – М., 2004. – 150 с.
5. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / И.Е. Тишков [и др.]; под общ. ред. И.Е. Тишкова. – Минск: Выш. шк., 1991. – 592 с.
6. Положение о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве. Нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов: 3-е изд., доп. – Минск: Информпресс, 1998. – 168 с.
7. Маздоров, В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В.А. Маздоров. – М.: Финансы, 1972. – 319 с.
8. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.
9. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 25 июня 2001 г. № 42-3 (с изм. и доп.).

Поступила 05.03.2007