

УДК 657

**ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННОГО
ФОНДА ДЛЯ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ****Соколик А.А.****Научный руководитель: старший преподаватель Матюш И.В.
УО «Полоцкий государственный университет» г.Новополоцк**

В связи с существующей в Республике Беларусь проблемой связанной с изношенностью активов организаций для улучшения экономической ситуации страны и в целях осуществления расширенного воспроизводства возникает необходимость в проведении интенсивной инвестиционной политики. Одним из основных собственных источников инвестирования является амортизационный фонд. В работе автором рассмотрена история его развития и предложены пути совершенствования бухгалтерского учета.

Because of the problem connected with the worn out nature of the active of organizations existing in the republic of Belarus for an improvement in the economic situation of the country and for purposes of the realization of the expanded reproduction appears the need for conducting of intensive investment policy. One of the basic of its own source of investment is amortisation fund. In the work the author examined the history of it development and are proposed ways the improvement of bookkeeping calculation.

В условиях перехода к новым экономическим отношениям сближения национальных стандартов учета и отчетности с международными возникает объективная необходимость совершенствования основных информационных подсистем управления экономикой – бухгалтерского учета и экономического анализа с целью придания им большей оперативности, гибкости, действенности, направленности на принятие управленческих решений. Одним из наиболее ответственных участков информационного обеспечения управления предприятиями является учет формирования и использования источников финансирования инвестиций.

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, и для предприятий Полоцкого Региона в частности.

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 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.

Проблема формирования амортизационного фонда имеет свою историю.

До 1992 г. 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 уставного фонда за счет начисленной амортизации на полное восстановление основных средств, т. к. в законодательстве не определены случаи уменьшения уставного фонда в результате потери стоимости основных средств. Вдобавок следует отметить, что изменение уставного фонда каждый месяц является невозможным, т.к. его увеличение или уменьшение подлежит государственной регистрации [6].

Согласно Инструкции по применению Плану счетов от 1 ноября 1991 г. № 56 счет «Амортизационный фонд» был исключен и одним из собственных источников финансирования капитальных вложений в бухгалтерской отчетности за 1993-1996 гг. 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 г. Положением о бухгалтерском учете формирования и использования амортизационных отчислений для обновления ос-

новых производственных фондов, утвержденное 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 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, а не 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.

В ходе разработки Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов 2001г. рассматривались варианты отражения формирования амортизационного фонда путем двойной записи на счетах бухгалтерского учета. Однако, 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, утвержденного 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, т. к. забалансовые счета предназначены для учета совершаемых организацией хозяйственных операций, которые связаны с использованием и хранением не принадлежащего им имущества (активов), но которое определено время нахождения в распоряжении организации или на временном хранении. [10, с.697] Амортизационные фонды же 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. Поэтому отражение амортизационных отчислений, в частности амортизационного фонда, на счетах в бухгалтерском учете является одной из актуальных тем среди научных специалистов.

Ванкевич В.Е., начальник управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина, 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 87-1 «Фонд финансирования долгосрочных активов социальной сферы». Бухгалтерский учет формирования источников финансирования долгосрочных активов будет сопровождаться корреспонденцией: дебет 83 «Добавочный фонд», 86 «Целевое финансирование», 84 «Нераспределенная прибыль» кредит 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов», а использование – обратной записью.

Т. о. 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.

Основными достоинствами данной системы амортизационных отчислений являются: формирование счета 87 «Фонд финансирования долгосрочных активов» за счет счетов 86 «Целевое финансирование» и 84 «Нераспределенная прибыль», что дает возможность формировать реальный источник финансирования производственных процессов.

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

Учитывая существующие недостатки нами предлагается новая методика отражения операций по формированию и использованию источников инвестиций, в частности амортизационного фонда в бухгалтерском учете на балансовом счете 88 «Инвестиционный фонд», с открытием к нему субсчетов первого уровня: 88-1 «Инвестиционный фонд начисленный», 88-2 «Инвестиционный фонд использованный»; субсчетов второго уровня: сформированных по критерию формирования и использования фонда за счет собственных и привлеченных средств: 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». Помимо этого, так как источником формирования собственных основных средств и нематериальных активов является уставный фонд, а амортизационные отчисления – это экономический механизм постепенного переноса стоимости основных средств на готовый продукт, а следовательно, источником формирования амортизационных отчислений будет также являться уставный фонд. Поэтому в силу того, что изменение счета 80 «Уставный фонд» каждый месяц является практически не целесообразным, необходимо для учета амортизационного фонда на балансовых счетах бухгалтерского учета открыть счет 89 «Использование собственного капитала», а к нему субсчет 89-1 «Формирование амортизационного фонда». Данный счет будет контрпассивным к счету 80 «Уставный фонд». На основании введенных счетов сущность новой методики отражения в бухгалтерском учете источников инвестиций представлена в таблице 1.

Таблица 1. Предлагаемая методика учета формирования и использования инвестиционного фонда за счет амортизационного фонда

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма млн.руб.
1	Поступила оплата за продукцию (работу, услуги) от покупателя	51	62	15 000
	Определена сумма оплаченного амортизационного фонда и направленного на формирования инвестиционного фонда	89-1	88-1-1	177,86
2	Отражены фактические затраты, связанные с инвестициями	08	60, 20, 70, и т.д.	169,86
3	Произведена оплата фактических затрат, связанных с инвестиционной деятельностью и одновременно:	60, 20, 70, и т.д.	51, 52, 50	169,86
	отражено использование инвестиционного фонда	88.1.1	88.2.1	169,86
4	Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов; и одновременно:	01, 04	08	169,86
	отражено списание использованных средств инвестиционного фонда на увеличение уставного фонда	88.2.1	83	169,86

В результате предлагаемая методика бухгалтерского учета формирования и использования источников инвестиций позволит: учитывать амортизационный фонд в системе балансовых счетов; достоверно определять величину и объективно оценивать наличие источников инвестиций; контролировать целевое использование указанных средств; обеспечить достоверной информацией проведение анализа эффективности использования источников инвестиций.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- Третьяк Т. Амортизация - потенциал инвестиционной деятельности предприятий // Директор. – 2005. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy-law.com/cgi-bin/print.cgi?date=2005/11/29&name=05>
- В Беларуси степень износа активной части основных фондов составляет 75,2% [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.afn.by/news/view.asp?id=29990
- Химченко Г.В. Проблемные вопросы бухгалтерского учета основных средств // Планово-экономический отдел. – 2006. - №9 – с. 28-37
- Панина Н.М. Воспроизводственный аспект действующей амортизационной политики // Экономика. Производство. – 2006. - №2 – С. 16 - 26
- 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.lvonevsky.org/baza/soviet/sssrf2639.htm>
- Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kaznachey.com/doc/55laVkB6fx0/>
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2006.by.ru/part29/doc38094.shtml>
- Бухгалтерский учет: Методическое пособие. 7-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Изд. В.М.Скакун; - 2000. – с.384
- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Утвержденная постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и анализа, Минархитектуры и строительства Республики Беларусь от 30 марта 2004 г. № 87/55/33/5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kaznachey.com/doc/0zQ5IP1xZdJ/>
- Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, А.В. Крупнова, Е.Н. Ладутько. Бухгалтерский учет / Под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 5-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО «ФУАинформ», 2005. – 742 с.
- Ярмолевич М. Финансовые тормоза ускорения воспроизводства основного капитала. Варианты разблокировки // Директор. – 2006. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy-law.com/cgi-bin/print.cgi?date=2006/01/30&name=05>
- Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/slovar/economic/1158.html>
- Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/slovar/economic/1242.html>