

Новый порядок формирования и использования амортизационного фонда

А.И. Балдинова, Ю.Б. Киргиз

В настоящее время утвержден проект Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Введение этого Положения планируется с 1.01.2002 г. С принятием этого Положения в Республике Беларусь будет введена новая амортизационная политика, касающаяся всех субъектов хозяйствования, независимо от форм собственности и видов деятельности.

Основные средства и нематериальные активы в процессе эксплуатации (функционирования) совершают кругооборот. Этот кругооборот включает в себя три стадии.

Первая – протекает в сфере производства и представляет собой процесс амортизации, т.е. постепенная потеря оборудованием своей стоимости, по мере износа в процессе эксплуатации, с одновременным переносом стоимости объектов на продукцию, изготавливаемую с их помощью.

Вторая стадия представляет собой формирование амортизационного фонда – т.е., когда амортизационные отчисления (величина амортизационных отчислений, включаемая в калькуляцию себестоимости производства продукции) участвуют в сфере обращения. Однако реализуется в сфере обращения, как правило, не вся произведенная продукция, а лишь ее часть. Другая часть учитывается как запас готовой продукции на складе. Данная стадия кругооборота является самой важной, так как на ней формируется источник их воспроизводства, т.е. амортизационный фонд. Амортизационный фонд является источником воспроизводства, если он представляет собой поток денежных и материальных ресурсов (часть выручки от реализации продукции). Ввиду необходимости, выручка направлена на приобретение сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов, оплату труда. Часть амортизационных отчислений, которая является составной частью себестоимости готовой продукции на складе, не может быть источником воспроизводства, так как не участвует в сфере обращения.

Третья стадия – это воспроизводство амортизируемых объектов за счет использования амортизационного фонда на капитальные вложения (модернизация, реконструкция и т.д.).

В настоящее время в бухгалтерском учете вся сумма начисленной амортизации отражается по К-ту счета 02 «Износ основных средств», 05 «Износ нематериальных активов». Эти счета уточняют стоимость основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском балансе. Амортизационный фонд представляет собой долю в себестоимости реализованной продукции, предназначенную для воспроизводства, т.е. в виде составляющей себестоимости реализованной продукции при отражении ее проводкой: Д-т счета 46 «Реализация продукции, работ, услуг» и К-т счета 40 «Готовая продукция» (45 «Товары отгруженные»).

Так как амортизационный фонд, представляющий собой часть выручки от реализации продукции, работ, услуг, не отражается и не имеет отдельного счета, он представляет собой средства в обороте, а не резерв. Кроме этого, средства амортизационного фонда формируются за счет себестоимости реализованной продукции, а не прибыли, как при существующем порядке формирования и отражения амортизационного фонда в учете: Д-т счета 88 «Фонд специального назначения» и К-т счета 86 «Резервный фонд», что не совсем правильно, так как источник образования счета 88 и 86 – это прибыль.

Согласно разработанному Положению о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, предполагается ведение забалансового учета амортизационного фонда, который будет применяться всеми субъектами хозяйствования, независимо от форм собственности и видов деятельности.

В проекте Положения предусматривается изменение существующего порядка формирования и использования амортизационного фонда, а также отражения этих операций в бухгалтерском учете. Наиболее целесообразным признано учитывать амортизационный фонд на забалансовых счетах «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов».

Согласно Положению, по дебету перечисленных забалансовых счетов необходимо отражать суммы амортизационных отчислений (с учетом индексации) в составе себестоимости реализованной продукции с учетом коммерческих расходов. Сумма амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции нарастающим итогом с начала отчетного года рассчитывается умножением суммы полной и (с учетом коммерческих расходов) себестоимости реализованной продукции на удельный вес суммы амортизации (с учетом индексации) в затратах на производство (с учетом коммерческих расходов по счету 43 «Коммерческие расходы»). Следует отметить, что в случае, когда реализация готовой продукции превышает ее выпуск за отчетный период (реализованы остатки готовой продукции на начало периода), величина амортизационного фонда, начисленного по данной методике за отчетный период, может превышать сумму амортизационного фонда, исчисленную по старой методике. Однако амортизационный фонд, начисленный в соответствии с проектом Положения, является источником воспроизводства, так как осуществляет постоянный приток денежных и материальных ресурсов.

По кредиту забалансового счета «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» отражается использование средств амортизационного фонда, равное сумме фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назначения и затрат на жилищное строительство, осуществляемых хозяйственным и подрядным способом, погашение кредитов и займов, полученных на цели, и процентов по ним.

По кредиту забалансового счета «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» отражается использование средств

амортизационного фонда, равное сумме фактически произведенных вложений в создание и приобретение нематериальных активов, погашение кредитов и займов, полученных на эти цели, и процентов по ним. Жилищное строительство сохранено в качестве одного из направлений использования амортизационного фонда воспроизводства основных средств. Кроме этого, в Положении предусматривается расход амортизационного фонда на погашение займов и кредитов, а при воспроизводстве нематериальных активов использовать средства не только на их приобретение, но и выполнение исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Важная особенность проекта Положения – это использование амортизационного фонда в прямой связи с принятой методикой учета реализации продукции (по оплате или по отгрузке).

Согласно Положению, при учете реализации по оплате, выручка и вместе с ней и амортизационный фонд формируются кассовым методом. Поэтому использование амортизационного фонда возможно при условии, когда счета поставщиков оплачены (включая перечисленные поставщиками суммы авансов).

При учете реализации по отгрузке, выручка и содержащийся в ней амортизационный фонд формируются начислением, независимо от фактического поступления оплаты от покупателей.

Введение новой амортизационной политики предполагается в 2 этапа: с 1 января 2002 г., по усмотрению организаций, а с 1 января 2003 г. в обязательном порядке.

Ознакомившись с проектом данного Положения, а именно с основами новой амортизационной политики, можно сделать соответствующие выводы:

1. Пересмотр действующего в настоящее время на предприятиях порядка формирования и использования амортизационного фонда.
2. Возможность изменения системы ведения учета, а именно отражения в учете формирования и использования амортизационного фонда.
3. Необходимость открытия забалансового счета «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов».
4. Контроль за информацией о наличии источников формирования (финансирования) оборотных и внеоборотных активов, с целью воспроизводства в структуре источников.
5. Размер сформированных источников меньше сумм амортизационных отчислений, включенных в затраты на производство, поскольку часть амортизационных отчислений входит в состав себестоимости готовой продукции, оставшейся на складе.