

УДК 631.162

## НЕДОСТАТКИ В СОВРЕМЕННОЙ ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

*А.А. Навасардян, кандидат экономических наук, доцент,  
тел.: 8(927)804-30-02, alex7375@mail.ru  
ФГБОУ ВО Ульяновская ГСХА*

**Ключевые слова:** амортизация основных средств: недостатки и совершенствование, вложения во внеоборотные активы

**В статье показывается современная практика бухгалтерского учета амортизации основных средств, ее недостатки и предполагаемые направления совершенствования.**

Авторы данной статьи не останавливаются на определении сущности амортизации основных средств, ее значении и существующих методах начисления, опираясь на то, что статья предназначена для специалистов в области учета и эти определения им знакомы. Поэтому сразу делается переход к сути вопроса.

В существующей практике учета амортизация основных средств учитывается на бухгалтерском счете 02 «Амортизация основных средств». При начислении амортизации этот счет кредитуется в корреспонденции с дебетом счетов по учету тех производств, где используются соответствующие основные средства (Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.). Таким образом, формируется амортизационный фонд. Но сумма этого фонда списывается в современной практике учета при выбытии основных средств проводкой: Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01 «Основные средства» субсчет 11 «Выбытие основных средств», хотя по логике сумма амортизационного фонда должна списываться на покрытие затрат на капитальные вложения под формирование основных средств за счет именно данного фонда.

Разработчики Плана счетов и Инструкции по его применению видимо полагали, что поскольку амортизация при ее начислении является статьей затрат при производстве продукции (работ, услуг), то есть является составляющей себестоимости продукции (работ, услуг), а в полу-

ченной от реализации продукции (работ, услуг) выручке будет сосредоточена сумма на возмещение всех составляющих себестоимость, в том числе и суммы амортизационного фонда; выручка поступает на счета по учету денежных средств, с которых затем и оплачиваются счета поставщиков (подрядчиков), поставляющих (возводящих) основные средства.

Таким образом, в современной практике учета в соответствии с Инструкцией к плану счетов при приобретении основных средств составляются следующие бухгалтерские записи:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражаются капитальные вложения и задолженность поставщикам (подрядчикам);

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - при общем режиме налогообложения отражается НДС на сумму платежа;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» (или другие счета по учету денежных средств) – оплата задолженности поставщикам (подрядчикам);

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - списывается НДС к зачету после оплаты счетов поставщиков (подрядчиков);

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - оприходуются основные средства на сумму списания капитальных вложений.

Из приведенных бухгалтерских записей можно заметить, что при списании денежных средств в оплату поставщикам (подрядчикам) на предприятиях не ведется учет за счет каких источников это происходит. Хотя планом счетов предусмотрено на счете 55 «Специальные счета в банках» субсчете 4 «Прочие счета» открывать отдельный аналитический счет по учету выделенных из выручки средств амортизационного фонда, но часто денежных средств не хватает на текущие расходы и отдельный такой счет в банке предприятия не открывают. Средства амортизационного фонда в этом случае «распыляются» на текущие расходы, а на приобретение основных средств денег не хватает, и поэтому на многих предприятиях основные фонды имеют высокий процент изношенности.

Следует обратить внимание на другую проводку, которая показывает списание суммы капитальных вложений на увеличение стоимости основных средств: Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы». На первый взгляд, так и должно быть. Но мы ви-

дим, что сумма основных средств увеличивается, а куда она относится с точки зрения собственности на эти средства – не понятно.

Рассмотрим бухгалтерские записи на поступление основных средств по другим каналам.

Например, основные средства, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал, отражаются в учете записями:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 75 «Расчеты с учредителями» - сделан взнос учредителями основными средствами;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - оприходованы основные средства;

Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 80 «Уставный капитал» - учтены основные средства в составе уставного капитала.

В приведенных записях видно, что стоимость фондов вошла в сумму заявленного уставного капитала.

Основные средства, приобретенные за счет чистой прибыли, можно отразить проводкой на уменьшение чистой прибыли в части использованной ее денежной части и на увеличение ее вещественной части: Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (денежная часть чистой прибыли) Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (овеществленная часть чистой прибыли). Эта проводка будет показывать использование чистой прибыли (в частности, на капиталовложения), а затем сумма использованной части прибыли, то есть овеществленной ее части, может пойти на пополнение уставного капитала (естественно, после его перерегистрации), то есть основные средства будут показаны в составе источников собственности предприятия.

В плане счетов даже предусмотрено открывать отдельный субсчет к счету 83 «Добавочный капитал» по учету использования той части чистой прибыли, которая направлена на капитальные вложения. Данный субсчет так и называется: субсчет 3 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет прибыли». То есть в этом случае можно показать следующую бухгалтерскую запись:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в овеществленной части чистой прибыли Кт 83 «Добавочный капитал», субсчет 3 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет прибыли».

А потом, при необходимости, после перерегистрации уставного капитала данную часть добавочного капитала можно направить на увеличение уставного капитала (возможно сначала через распределение этой части добавочного капитала между учредителями предприятия).

Основные средства при безвозмездном поступлении отражаются бухгалтерскими записями:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 98 «Доходы будущих периодов» - отражено безвозмездное поступление основных средств;

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - оприходованы основные средства;

Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» - безвозмездное поступления отражено как доход предприятия.

В процессе соблюдения правил закрытия счета 91 «Прочие доходы и расходы» постепенно данная сумма отразится на счете по учету прибыли в ее овеществленной части, и, следовательно, в дальнейшем опять-таки можно сформулировать проводки по закреплению этого имущества с точки зрения источника собственности предприятия.

А вот по основным средствам, приобретенным за счет средств именно амортизационного фонда, нужны в Методических указаниях по применению плана счетов разъяснения по поводу учета таких средств в составе собственности предприятия. Таких разъяснений в Методических указаниях вообще нет

Бухгалтерские проводки на выбытие основных средств (приведенные ниже) мало того, что они показывают списание амортизационного фонда, возможно еще не израсходованного, но также не указывают на уменьшение источников собственности предприятия:

Дт 01.11 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Основные средства» - списание с баланса основных средств;

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 01.11 «Выбытие основных средств» - списание амортизационного фонда.

Вышеизложенная проблема требует решения. На взгляд авторов статьи, все-таки необходимо вести четкий учет движения амортизационного фонда. Списывать его необходимо на покрытие затрат под капитальные вложения. Кроме того, необходимо внести четкость в порядок учета приобретаемых основных средств за счет амортизационного фонда списываемых основных средств с точки зрения учета источников собственности на них.

Возможные бухгалтерские проводки на приобретение основных средств за счет покрытия капитальных вложений средствами амортизационного фонда:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражено приобретение основных средств;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражен НДС на сумму платежа;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 51 «Расчетные счета» - произведена оплата поставщику (подрядчику);

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» - списан НДС к зачету;

Дт 02 «Амортизация основных средств» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - списание капитальных вложений за счет амортизационного фонда;

Дт 01 «Основные средства» Кт 83 «Добавочный капитал» - оприходование основных средств;

Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 80 «Уставный капитал» - отражение основных средств в составе уставного капитала после его перерегистрации (или через распределение добавочного капитала между учредителями).

С другой стороны, Инструкцией не предусмотрено увеличение добавочного капитала за счет такого источника. В ней указано, что увеличение добавочного капитала возможно за счет учета:

- переоценки основных средств;
- эмиссионного фонда;
- курсовых разниц;
- приобретения основных средств за счет чистой прибыли.

Поэтому желательно дополнить счет 83 «Добавочный капитал» соответствующим субсчетом «Увеличение (уменьшение) добавочного капитала за счет приобретения (выбытия) основных средств» (возможно присоединить сюда и субсчет 3 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет прибыли»).

Тогда возможные проводки, касающиеся выбытия основных средств и списания амортизационного фонда, будут выглядеть следующим образом:

Дт 01.11 «Выбытие основных средств» Кт 01 «Основные средства» - списание с баланса первоначальной стоимости основных средств;

Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 01.11 «Выбытие основных средств» - уменьшение собственности на стоимость выбывших основных средств (или возможно сразу Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 01 «Основные средства»);

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт – счета по учету затрат по ликвидации объектов основных средств;

Дт 10 «Материалы» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» - оприходование материальных ценностей от ликвидации основных средств.

И затем на счете 91 «Прочие доходы и расходы» подводятся итоги от ликвидации основных средств.

Счет 02 «Амортизация основных средств» в этом случае не затрагивать.

Предлагаемая постановка учета поступления и выбытия основных средств позволит:

- с одной стороны, проследить за движением амортизационного фонда, не позволить «распылять» его, то есть использовать не по назначению;

- с другой стороны, упорядочить учет основных средств по отношению к источникам собственности имущества.

Авторы статьи ожидают бурную полемику (в случае опубликования статьи) по данному вопросу. Но ясно одно, что существующая практика учета амортизации основных средств требует доработки. Это однозначно, так как движение амортизационного фонда остается завуалированным, его сложно контролировать. Поэтому цель авторов – найти какой-то выход, и, возможно, что-то рациональное есть в предлагаемых вариантах учета поступления и списания основных средств.

#### *Библиографический список*

1. Банникова, Е.В. Роль и значение обязательного аудита в современных условиях / Е.В. Банникова, О.И. Хамзина // IX Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория и практика». – Пенза: ПГСХА, 2012. – С. 98-101.
2. Климушкина, Н.Е. Порядок и правила создания резерва по сомнительным долгам в налоговом учете / Н.Е. Климушкина, Л.М. Прохорова // Наука и образование в XXI веке. Материалы Международной научно-практической конференции. - Тамбов, 2013. – С.41-43.
3. Климушкина, Н.Е. Бухгалтерский и налоговый учет расходов на ремонт основных средств // Н.Е. Климушкина, Е.А. Лёшина // Актуальные вопросы аграрной науки и образования. Материалы II международной научно-практической конференции. - Ульяновск: УГСХА, 2010. - Т.1, С.120-125.
4. Молгачева, А.Ю. Проблемы использования амортизационных накоплений сельскохозяйственными предприятиями А.Ю. Молгачева, Л.И. Иванова // Материалы II Всероссийской студенческой научной конференции «В мире научных открытий», 2013. - С. 206-210.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 №38н).

6. Суркова М.А. Применение программы 1С: Предприятие при автоматизации учета амортизации основных средств/ М.А.Суркова, Е.А.Лешина // Состояние и перспективы развития экономики в современных условиях: сборник научных трудов. – Ульяновск. - 2011. - С. 88-93.
7. Хамзина, О.И. Новое в учёте основных средств / О.И. Хамзина, И.И. Болтунова // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. – 2014. - №14. - С.72-76.
8. Татарова, Л.Т. Ревизия учета основных средств / Л.Т. Татарова, Р.Р. Сулейманова // Материалы V Всероссийской студенческой научной конференции «В мире научных открытий» – 2016. – С.81-84.

## SHORTCOMINGS IN THE CURRENT PRACTICE OF ACCOUNTING DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

*Navasardyan A.A.*

**Keywords:** *depreciation of fixed assets: deficiencies and improvements, investments in non-current assets*

*The article shows the current practice of accounting for depreciation of fixed assets, its shortcomings and possible ways of improvement.*