

# О НЕОБХОДИМОСТИ ВНЕСЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В МЕТОДИКУ УЧЕТА И НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Анна ЧЕРНЮК,**  
доцент БГЭУ

**В бюджетных организациях при приобретении объектов основных средств и нематериальных активов одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших объектов (Д-т счета 01 К-т субсчета 178) эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (Д-т субсчетов 200, 211, 246 К-т субсчета 250). Амортизация основных средств и нематериальных активов, независимо от того, используются или не используются они в предпринимательской деятельности, в бюджетных организациях рассматривается как процесс потери их стоимости и относится на уменьшение фонда в основных средствах (Д-т субсчета 250 К-т субсчета 020).**

Заметим, что в соответствии с действующим в республике Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, в отличие от России, в составе основных средств учитываются также нематериальные активы.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета, приведенный выше, определен инструкциями по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденными постановлениями Минфина № 125 и № 126 от 20.12.2001 г.

Однако в соответствии с другими нормативными документами амортизацию необходимо отражать в составе затрат на производство продукции (работ, услуг). Такими документами, в частности, являются:

Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Минстатом, Минтруда, Минэкономики и Минфином (см. п. 2.2.24 и 2.2.25);

постановление Министерства здравоохранения от 18.12.2002 г. № 87 «Об утверждении особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения»;

Инструкция о порядке исчисления себестоимости медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения, финансируемыми из бюджета, утвержденная постановлением Министерства здравоохранения № 13 от 01.04.2004 г.

Можно сделать вывод, что действующие методики учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденные Минфином, не позволяют отражать в бухгалтерском учете сумму начисленной амортизации в составе затрат (расходов), что не соответствует требованиям других нормативных документов, утвержденных по согласованию с Минфином.

В настоящее время над созданием новых методик учета работает Министерство здравоохранения. Следует заметить,

что министерство пыталось изменить методику учета амортизации при разработке Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета. Инструкция утверждена совместным постановлением Минздрава, Минфина и Минэкономики № 31/105/142 от 30.06.2003 г. Но разработчикам Инструкции не удалось, не меняя действующий План счетов, изменить методику учета амортизации (отразить ее в составе расходов на платные медицинские услуги), хотя такая задача перед ними стояла.

По мнению автора, возможен такой вариант решения данной проблемы: необходимо внести изменения в План счетов, исключив из него счет 25 «Фонд в основных средствах».

В соответствии с действующей методикой учета необходимо обеспечить следующее равенство: дебетовый остаток счета 01 «Основные средства» должен равняться сумме кредитовых остатков счета 02 «Амортизация основных средств» и счета 25 «Фонд в основных средствах». Остаток счета 25 означает остаточную стоимость основных средств организации. Этот показатель при необходимости можно получить, сравнив остатки счетов 01 и 02. Из вышеизложенного вытекает, что счет 25 является лишь счетом, обеспечивающим баланс. Поэтому его можно безболезненно исключить из Плана счетов, что позволит изменить методику учета движения основ-

ных средств и нематериальных активов и отражать амортизацию в составе затрат (расходов), как в коммерческих организациях.

Корреспонденция субсчетов по учету основных средств, предлагаемая автором, в соответствии с действующим в республике Пла-

ном счетов, из которого исключен счет 25, приведена в таблице 1, хотя возможны и другие варианты решения названной проблемы.

**Таблица 1**

**Методика учета основных средств без счета 25**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
1.	Первоначальная стоимость приобретенных основных средств (одновременное включение в состав расходов за счет бюджетных и внебюджетных источников не производится)	010 - 019	100, 101, 111, 118, 130, 131, 178, 179
2.	Безвозмездное получение основных средств, а также оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации:		
	на первоначальную стоимость	010 - 019	237, 410
	на сумму амортизации	237, 410	020
3.	Оприходование по фактической себестоимости основных средств, изготовленных хозяйственным способом, за счет бюджетных и внебюджетных средств (одновременное включение в состав расходов за счет бюджетных и внебюджетных источников не производится)	016, 019	080
4.	Недостача основных средств, выявленная при инвентаризации и списываемая за счет виновника:		
	на первоначальную стоимость	170	010 - 019
	на сумму амортизации	020	170
	на разницу между суммой причиненного вреда виновником недостачи и остаточной стоимостью основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств	170	173
	на остаточную стоимость недостающих объектов, приобретенных за счет бюджетных средств	140, 230	173
5.	Недостача основных средств, выявленная при инвентаризации и списываемая за счет организации:		
	на первоначальную стоимость	140, 230, 237	010 - 019
	на сумму амортизации	020	140, 230, 237
6.	Безвозмездная передача и ликвидация основных средств:		
	на первоначальную стоимость	281	010 - 019
	на сумму амортизации	020	281
	на сумму затрат по ликвидации	281	063, 180, 171, 173, 178 и др.
	оприходование материалов, полученных от ликвидации основных средств (независимо от того, за счет каких средств приобретался ликвидируемый объект, и от того, оставлены материалы для ремонта и других хозяйственных нужд или подлежат реализации)	063, 064, 067, 069	281
	результат от безвозмездной передачи, ликвидации:		
	на сумму прибыли от ликвидации объекта, приобретенного за счет бюджетных средств	281	173
	на сумму прибыли от ликвидации объекта, приобретенного за счет внебюджетных средств	281	410
	на сумму убытка от безвозмездной передачи, ликвидации объекта, приобретенного за счет бюджетных средств	140, 230	281
	на сумму убытка от безвозмездной передачи, ликвидации объекта, приобретенного за счет внебюджетных средств	411, 410	281

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	
7.	Реализация объектов основных средств, приобретенных за счет средств бюджета:		
	на первоначальную стоимость	031	010 - 019
	на сумму начисленной амортизации	020	031
	поступление выручки от покупателей	100, 120, 178	281
	на сумму выручки, подлежащей взносу в доход бюджета	281	173
	на сумму выручки в размере остаточной стоимости объекта (две проводки)	281 140, 230	031 281
8.	Реализация объектов основных средств, приобретенных за счет внебюджетных средств:		
	на первоначальную стоимость	031	010 - 019
	на сумму начисленной амортизации	020	031
	на сумму выручки	111, 120, 178	281
	на остаточную стоимость реализованных объектов	281	031
	на результат от реализации:		
	на сумму прибыли	281	410
	на сумму убытка	410	281
9.	Дооценка основных средств:		
	на разницу между восстановительной стоимостью по данным переоценки и стоимостью до переоценки	010 - 016, 019	140, 230, 237
	на разницу между суммой амортизации, определенной по данным переоценки, и суммой амортизации до переоценки	140, 230, 237	020
10.	Уценка основных средств:		
	на разницу между восстановительной стоимостью по данным переоценки и стоимостью до переоценки	140, 230, 237	010 - 016, 019
	на разницу между суммой амортизации, определенной по данным переоценки, и суммой амортизации до переоценки	020	140, 230, 237
11.	На сумму начисленной амортизации основных средств	200, 211	020
12.	На сумму затрат по ремонту основных средств, выполняемому подрядным способом	200, 211	178
13.	На сумму затрат по ремонту основных средств, выполняемому хозяйственным способом	200, 211	063, 180, 171 и др.

Данная методика предполагает относить на фактические расходы отчетного года не всю стоимость объекта в момент его приобретения, а только сумму начисленной по нему амортизации. Исследования показали, что при применении предлагаемой методики учета основных средств сумма расходов, относимая в конце года на уменьшение источников финансирования, будет меньше суммы расходов, определенной по действующей в настоящее время методике учета, на остаточную стоимость основных средств. Счета

по учету источников финансирования в конце года на эту сумму не закрываются, и это вполне нормально. В активе баланса должна быть отражена стоимость основных средств, а в пассиве — источники их формирования (бюджетные и внебюджетные).

Безвозмездная передача, ликвидация, реализация объектов основных средств, независимо от того, за счет каких средств (бюджетных или внебюджетных) они приобретены, отражается с использованием субсчета 281. По записям на этом субсчете

определяется превышение доходов над расходами (прибыль) или, наоборот, превышение расходов над доходами (убыток).

Составим бухгалтерские проводки по безвозмездной передаче, ликвидации, реализации с использованием цифрового примера. Первоначальная стоимость объекта (оборудование) — 55 000 тыс. руб.; сумма амортизации — 30 000 тыс. руб.; зарплата (с начислениями) за работы по ликвидации — 1000 тыс. руб.; стоимость материалов от ликвидации — 3500 тыс. руб.; отпускная

стоимость объекта при его реализации — 85 000 тыс. руб.

При безвозмездной передаче или ликвидации на первоначальную стоимость объекта и сумму амортизации составляются проводки:

Д-т 281 К-т 013 — 55 000 тыс. руб.;  
Д-т 020 К-т 281 — 30 000 тыс. руб.

Убыток от безвозмездной передачи составляет 25 000 тыс. руб. и списывается в дебет разных субсчетов в зависимости от того, за счет каких средств объект приобретен (Д-т 140, 230 — при приобретении за счет средств бюджета, Д-т 411, 410 — при приобретении за счет внебюджетных средств).

Если объект ликвидируется, в дополнение к общим проводкам составим следующие:

Д-т 281 К-т 180, 171, 173 — 1000 тыс. руб.  
Д-т 063 К-т 281 — 3500 тыс. руб.

Убыток от ликвидации — 22 500 тыс. руб. при ликвидации объекта, приобретенного за счет бюджетных средств, отражается записью: Д-т 140, 230 К-т 281, а при ликвидации объекта, приобретенного за счет внебюджетных средств: Д-т 410 К-т 281.

При реализации объекта на первоначальную стоимость и сумму амортизации, независимо от того, за счет каких средств приобретался объект, составляются проводки:

Д-т 031 К-т 013 — 55 000 тыс. руб.;  
Д-т 020 К-т 031 — 30 000 тыс. руб.

Если реализуется объект, приобретенный за счет бюджетных средств, то в дополнение к общим проводкам составим следующие:

Д-т 100 К-т 281 — 85 000 тыс. руб.;  
Д-т 281 К-т 031 — 25 000 тыс. руб.;  
Д-т 281 К-т 173 — 85 000 тыс. руб.;  
Д-т 140, 230 К-т 281 — 25 000 тыс. руб.

Для случаев реализации объекта, приобретенного за счет внебюджетных средств, в дополнение к общим проводкам составим следующие:

Д-т 111 К-т 281 — 85 000 тыс. руб.;  
Д-т 281 К-т 031 — 25 000 тыс. руб.;  
Д-т 281 К-т 410 — 60 000 тыс. руб.

По мнению автора, обязательства перед бюджетом по всем приведенным примерам не нарушены, несмотря на то, что изменена методика учета.

Далее хочется обратить внимание на проблему, которая, по мнению автора, имеется в порядке начисления амортизации в бюджетных организациях.

Совместным постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры № 87/55/33/5 от 30.03.2004 г. (НРПА РБ, 2004г., № 77, 8/10971) внесены изменения в Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (далее — Положение). Документ изложен в новой редакции и назван Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (далее — Инструкция).

В п. 35 Инструкции уточняется перечень случаев, в которых не производится начисление амортизации. Кроме того, появилось новшество, касающееся бюджетных организаций (см. таблицу 2).

Из данных, приведенных в табл.2, следует, что п. 35 Инструкции не применяется бюджетными организациями при сроке проведения указанных работ до 12 месяцев. В соответствии с п. 16.1. Положения амортизация не должна была начисляться во время проведения указанных работ независимо от срока их проведения. На практике этот пункт в бюджетных организациях не работал, так как в соответствии с действующим порядком амортизация в названных организациях начисляется один раз в год (в конце года) с использованием годовой нормы амортизации. Корректировка годовой нормы амортизации в связи с проведением работ, указанных в п.16.1. Положения, не предусматривалась.

Из п. 35 Инструкции вытекает, что годовая норма амортизации применяется только в случаях, если срок указанных работ не

<b>Таблица 2</b>	
<b>Сравнительный анализ правил начисления амортизации</b>	
Пункт 16.1. Положения	Пункт 35 Инструкции
Начисление амортизации не производится: во время проведения модернизации оборудования, технического перевооружения объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, восстановления, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования с полной остановкой объекта или его части (кроме проведения указанных работ сроком до 12 месяцев бюджетными учреждениями), а также .....	Начисление амортизации не производится: во время проведения модернизации объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции; достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования с полной остановкой объекта или его части (кроме проведения указанных работ сроком до 12 месяцев бюджетными учреждениями), а также .....

превышает 12 месяцев. Если сроки выполнения работ превысят 12 месяцев, амортизацию начислять не надо. Корректировка годовой нормы амортизации в Инструкции также не предусмотрена.

Понятно, как сделать расчет амортизации, если работы по модернизации, дооборудованию, реконструкции, достройке объектов основных средств и другие работы произведены на протяжении календарного года (в период с 1.01 по 31.12). В этом случае по окончании работ амортизируемая стоимость таких объектов будет увеличена на сумму произведенных затрат, а в конце года начислена амортизация по годовой норме. Хотя непонятно экономическое обоснование такой процедуры в бюджетных организациях.

В коммерческих организациях амортизация начисляется ежемесячно, а за месяцы проведения работ по модернизации, дооборудованию, реконструкции, достройке объектов основных средств и других работ амортизация не начисляется, независимо от срока их проведения. Начисление амортизации по таким объектам возобновляется, начиная с месяца, следующего за месяцем передачи их в эксплуатацию.

А как поступить бухгалтеру бюджетной организации, если, например, эти работы начаты в марте 2004 г. и предположительно закончатся в июне 2005 г.? Срок проведения работ превышает 12 месяцев. В соответствии с п. 35 Инструкции амортизацию начислять не надо, но возникает вопрос, за какой период (год или 2 года) не надо ее начислять? Кроме того, начисляя амортизацию за 2004 г., бухгалтер не знает, как долго продлится фактический срок выполнения работ в 2005 г. В конечном итоге он может быть меньше или больше 12 месяцев.

По мнению автора, по отношению к этим случаям в бюджетных организациях нужны дополнительные указания, так как от величины начисленной амортизации зависит определение налогооблагаемой базы по платежам в бюджет (налогов на землю, на недвижимость, на прибыль).

По мнению автора, следует подумать также о переводе бюджетных организаций на ежемесячное начисление амортизации основных средств (как в коммерческих организациях).

В бюджетных организациях амортизация начисляется один

раз в год в конце года. При этом годовая амортизация начисляется по всем объектам, имеющимся в организации на конец отчетного года, независимо от того, когда этот объект поступил в организацию. Если, например, объект поступил в декабре отчетного года, по нему надо начислять годовую сумму амортизации. В коммерческой организации амортизация по этому объекту начинает начисляться с января следующего года с переоцененной (восстановительной) его стоимости.

Если, например, в бюджетной организации объект выбыл в декабре отчетного года, то по нему за этот год амортизация не начисляется. В коммерческой организации начисление амортизации прекращается с января следующего года.

Предложения по изменению методики учета и порядка начисления амортизации в бюджетных организациях направлены на сближение с названными методиками в коммерческих организациях, вытекают из потребностей ценообразования, налогообложения и необходимости приведения в соответствие названных выше нормативных документов. ■

## Вниманию бухгалтеров

В издательстве «Высшая школа» вышла книга нашего постоянного автора Анны Асановны Чернюк «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях», в которой рассматривается порядок ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством в организациях, финансируемых из бюджета (бюджетных организациях). Подробно изложена методика учета

всех объектов и процессов, включая учет операций по внебюджетной (предпринимательской) деятельности бюджетных организаций.

Основной целью издания является раскрытие методики и техники ведения бухучета по всем разделам (участкам) учетного процесса в бюджетных организациях, ознакомление с наиболее рациональными и эффек-

тивными системами учета, основанными на достижениях передовой практики и науки.

Приведено большое количество примеров, позволяющих понять порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

Настоящая работа будет полезна не только студентам, но и специалистам — практикам бюджетной сферы. ■

*Раздел подготовила С. ТЕРЕХОВИЧ.*