

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ КАК ЭЛЕМЕНТА КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА

ДМИТРИЙ ПАНКОВ,

заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ, д.э.н., профессор

ТАТЬЯНА РЫБАК,

начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина, к.э.н., доцент

Проблемы использования амортизации как инструмента регулирования производственных процессов приобретают особую актуальность в связи с либерализацией государственной амортизационной политики.

Материальной основой рассматриваемой категории является процесс кругооборота капитала, в ходе которого и происходит перенесение части его стоимости на новый продукт. В своем движении амортизация проходит две стадии: производство и обращение.

На процесс движения стоимости основных средств можно повлиять посредством изменения условий воспроизводства с использованием конкретных форм проявления амортизации.

Для наглядного представления места и значения амортизации в общем кругообороте капитала рассмотрим ситуации приобретения основных средств за счет собственного и заемного капитала. При этом абстрагируемся от подробного изучения других стоимостных потоков (приобретения материалов, расчетов с по-

ставщиками и др.) и проигнорируем налоговые последствия.

ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ЗА СЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 7 000 млн. руб. 30 января 2014 года в счет вклада в уставный фонд предприятия собственник имущества внес денежные средства на расчетный счет в сумме 7 000 млн. руб. Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда представлен в таблице 1.

31 января 2014 года денежные средства направлены на приобретение нового оборудования, не требующего монтажа, которое получено и введено в эксплуатацию. Произошедшие в результате этих хозяйственных операций изменения показателей бухгалтерского баланса представлены в таблице 2.

Показатели таблицы 2 являются исходными данными для последующих вариантов. В вариантах 1 и 2 сделано допущение о том, что произведенная продукция была полностью реализована,

выручка получена денежными средствами и за счет нее погашены все обязательства перед кредиторами. В варианте 1 от реализации продукции получена прибыль, в варианте 2 – убыток. В варианте 3 рассмотрена ситуация, когда не вся произведенная продукция была реализована и оплачена покупателями. В варианте 4 приведен пример неначисления амортизации основных средств.

Вариант 1. В отчетном периоде произведенная продукция полностью реализована и получена прибыль. В феврале 2014 года от покупателя получена предоплата в сумме 10 000 млн. руб., из которой 5 000 млн. руб. использованы на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы на 5 000 млн. руб., начислена заработная плата работникам – 3 000 млн. руб., начислена амортизация оборудования – 500 млн. руб. Расчет с работниками произведен полностью, вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода (28.02.2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции. В результате в бухгалтерском балансе на 28.02.2014 г. приводятся следующие показатели: основные средства – 6 500 млн. руб. (7 000 – 500), денежные средства и их эквиваленты – 2 000 млн. руб. (10 000 – 5 000 – 3 000), уставный фонд –

ТАБЛИЦА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 30 ЯНВАРЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
		Уставный фонд	7 000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	7 000		
Баланс	7 000	Баланс	7 000

ТАБЛИЦА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31 ЯНВАРЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7 000	Уставный фонд	7 000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты			
Баланс	7 000	Баланс	7 000

7 000 млн. руб., прибыль отчетного периода – 1 500 млн. руб. (10 000 – 5 000 – 3 000 – 500) (таблица 3).

Данные таблицы 3 показывают, что включенная в затраты амортизация уменьшает стоимость основных средств и величину собственного капитала (чистую прибыль отчетного периода) и в этом же отчетном периоде возвращается в виде денежных средств на расчетный счет как выручка от реализации продукции и тем самым увеличивает чистую прибыль отчетного периода.

Вариант 2. В отчетном периоде произведенная продукция полностью реализована и получен убыток от ее реализации.

В феврале 2014 года от покупателя получена предоплата в сумме 7 500 млн. руб., из которой 5 000 млн. руб. использованы на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы на сумму 5 000 млн. руб., начислена зарплата работникам – 3 000 млн. руб., начислена амортизация оборудования – 500 млн. руб. Расчет с работниками произведен в сумме 2 500 млн. руб., вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода (28.02.2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции. В результате в бухгалтерском балансе на 28.02.2014 г. приводятся следующие показатели: основные средства – 6 500 млн. руб. (7 000 –

ТАБЛИЦА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 28 ФЕВРАЛЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6 500	Уставный фонд	7 000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1 500
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	2 000 (Сумма денежных средств включает прибыль (1 500 млн. руб.) и возмещает амортизацию (500 млн. руб.))		
Баланс	8 500	Баланс	7 000

ТАБЛИЦА 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 28 ФЕВРАЛЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6 500	Уставный фонд	7 000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	(1 000)
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты		Кредиторская задолженность по оплате труда	500
Баланс	6 500	Баланс	6 500

500), денежные средства и их эквиваленты отсутствуют (7 500 – 5 000 – 2 500), уставный фонд – 7 000 млн. руб., убыток отчетного периода – 1 000 млн. руб. (7 500 – 5 000 – 3 000 – 500), кредиторская задолженность по оплате труда – 500 млн. руб. (таблица 4).

Показатели таблицы 4 свидетельствуют о том, что полученная денежными средствами выручка не возмещает сумму включенной в затраты амортизации.

Вариант 3. В отчетном периоде произведенная продукция не полностью реализована.

В феврале 2014 года от покупателя получена предоплата в сумме 2 500 млн. руб., из которой 2 000 млн. руб. использованы на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 2 000 млн. руб., начислена заработная плата работникам – 3 000 млн. руб., начислена амортизация оборудования – 500 млн. руб. Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода (28.02.2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от ее реализации в сумме 4 000 млн. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2 750 млн. руб. В результате в бухгалтерском балансе на 28.02.2014 г. приводятся следующие показатели: основные средства – 6 500 млн. руб. (7 000 – 500), готовая продукция – 2 750 млн. руб., дебиторская задолженность покупателей – 1 500 млн. руб. (4 000 – 2 500), денежные средства и их эквиваленты – 500 млн. руб. (2 500 – 2 000), уставный фонд – 7 000 млн. руб., чистая прибыль отчетного периода – 1 250 млн. руб. (4 000 – 2 750), кредиторская задолженность по

оплате труда – 3 000 млн. руб. (таблица 5).

По данным таблицы 5 можно сделать вывод, что амортизация в сумме 125 млн. руб. возвращена предприятию в виде поступивших на расчетный счет денежных средств. Поэтому реальный источник воспроизводства основных средств образовался в сумме 125 млн. руб.

Амортизацию, включенную в состав дебиторской задолженности покупателей (125 млн. руб.) и готовой продукции (250 млн. руб.), предполагается возместить в последующие отчетные периоды.

Вариант 4. В отчетном периоде не начисляется амортизация основных средств.

Предположим, что в 2014 году предприятие не начисляло амортизацию по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности. В феврале 2014 года от покупателя получена предоплата в сумме 2 250 млн. руб., из которой 2 000 млн. руб. использованы на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 2 000 млн. руб., начислена заработная плата работникам – 3 000 млн. руб. Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода (28.02.2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от реализации продукции в сумме 3 750 млн. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2 500 млн. руб. В результате в бухгалтерском балансе на 28.02.2014 г. приводятся следующие показатели: основные средства – 7 000 млн. руб., готовая продукция – 2 500 млн. руб. (5 000 – 2 500), дебиторская задолженность покупателей – 1 500 млн. руб. (3 750 – 2 250), де-

ТАБЛИЦА 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 28 ФЕВРАЛЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6 500	Уставный фонд	7 000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1 250
Краткосрочные активы		Обязательства	
Готовая продукция	2 750 (В том числе амортизация основных средств – 250 млн. руб.)	Кредиторская задолженность по оплате труда	3 000
Дебиторская задолженность покупателей	1 500 (В том числе амортизация основных средств – 125 млн. руб.)		
Денежные средства и их эквиваленты	500 (В том числе возмещенная амортизация основных средств – 125 млн. руб.)		
Баланс	11 250	Баланс	11 250

нежные средства и их эквиваленты – 250 млн. руб. (2 250 – 2 000), уставный фонд – 7 000 млн. руб., чистая прибыль отчетного периода – 1 250 млн. руб. (3 750 – 2 500), кредиторская задолженность по оплате труда – 3 000 млн. руб. (таблица 6).

Приведенные в таблице 6 данные отличаются от показателей таблицы 5 на сумму начисленной амортизации. Основные средства отражены по первоначальной стоимости и, соответственно, сумма амортизации исключена из остатков готовой продукции и не возмещена в сумме денежных средств. Чистая прибыль отчетного периода не изменилась, поскольку на сумму амортизации уменьшены как себестоимость реализованной продукции, так и выручка от ее реализации.

ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ЗА СЧЕТ ЗАЕМНОГО КАПИТАЛА

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 4 000 млн. руб. 31 января 2014 года в счет вклада в уставный фонд предприятия собственник имущества внес денежные средства на расчетный счет в сумме 4 000 млн. руб. Кро-

ме того, от лизингодателя получено в лизинг оборудование, не требующее монтажа, контрактной стоимостью 3 000 млн. руб. и введено в эксплуатацию. В соответствии с договором лизинга предмет лизинга находится на балансе лизингополучателя. Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда и получения оборудования в лизинг представлен в таблице 7.

В феврале 2014 года от покупателя получена предоплата в сумме 10 000 млн. руб., из которой 5 000 млн. руб. использованы на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 5 000 млн. руб., начислена заработная плата работникам – 3 000 млн. руб., начислена амортизация оборудования – 400 млн. руб., начислен лизинговый платеж, за исключением сумм, возмещающих контрактную стоимость предмета лизинга (далее – текущий лизинговый платеж), – 90 млн. руб. Расчет с работниками произведен полностью. Лизингодателю перечислен текущий лизинговый платеж в сумме 90 млн. руб. и лизинговый платеж в части возмещения контрактной стоимости предмета ли-

прочих расходов включается начисленная амортизация объектов жилищного фонда в сумме 500 млн. руб. и одновременно такая же сумма переносится с доходов будущих периодов в прочие доходы. В результате бухгалтерский баланс на 28.02.2014 г. имеет следующие показатели: основные средства – 2 500 млн. руб. (3 000 – 500), денежные средства и их эквиваленты – 4 000 млн. руб., уставный фонд – 4 000 млн. руб., доходы будущих периодов – 2 500 млн. руб. (3 000 – 500) (таблица 10).

Данные таблицы 10 показывают, что сумма начисленной амортизации объектов жилищного фонда, полученных безвозмездно с привлечением средств республиканского бюджета, не возмещается по мере поступления денежных средств от реализации этой продукции. Амортизационные отчисления по таким объектам относятся на уменьшение доходов будущих периодов.

Рассмотренные ситуации подтверждают тезис о том, что амортизация является источником возмещения ранее произведенных затрат на приобретение или создание основных средств. При-

ТАБЛИЦА 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31 ЯНВАРЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	3 000	Уставный фонд	4 000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	4 000	Доходы будущих периодов	3 000
Баланс	7 000	Баланс	7 000

ТАБЛИЦА 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 28 ФЕВРАЛЯ 2014 ГОДА

Активы	Сумма, млн. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	2 500	Уставный фонд	4 000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	4 000	Доходы будущих периодов	2 500
Баланс	6 500	Баланс	6 500

чем возмещение этих затрат происходит не в момент начисления амортизации, а в момент ее фактического возврата в сумме денежных средств, поступающих предприятию от покупателей за реализованную продукцию.

Отсрочка в начислении или неначислении амортизации основных средств замедляет процесс накопления денежных средств для последующего обновления производственных мощностей. В условиях отсутствия инвести-

онного источника возникает потребность в привлечении дорогостоящих кредитных ресурсов.

Для повышения конкурентоспособности продукции за счет ценового фактора амортизационные отчисления с учетом складывающихся условий производства и эксплуатации основных средств могут корректироваться посредством пересмотра сроков полезного использования, изменения способов начисления амортизации.

ЛИТЕРАТУРА

- Веретенникова И.М. Амортизация и амортизационная политика. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 190 с.
- Иванова Р.И. Амортизация основных средств как элемент учетной политики в аграрных формированиях: автореф. ... дис. к.э.н: 08.00.05 / Р.И. Иванова; СПб. гос. аграрн. унив. – СПб., 2007. – 18 с.
- Куликова Л.И. Амортизация: сопоставление расходов организации с текущими экономическими выгодами // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 30–35.
- Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Минфина РБ от 14.02.2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Минфина РБ от 11.12.2008 г. № 187: постановление Минфина РБ., 31 окт. 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
- Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Минэкономики РБ, Минфина РБ, Минстройархитектуры РБ, 27.02.2009 г., № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
- Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкции по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, признании утратившими силу некоторых постановлений Минфина РБ и отдельных структурных элементов постановлений Минфина РБ по вопросам бухгалтерского учета: постановление Минфина РБ, 31.10.2011 г., № 112 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
- Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
- Смирнова С.А. Новое в учете основных средств. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 272 с.