

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОЗДАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ФОНДОВ В БЕЛАРУСИ

С.Л. Коротаев,

кандидат экономических наук, генеральный директор ЗАО «АудитКонсульт»

Согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11 2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления названных ведомств от 30.03 2004 г. № 87/55/33/5), далее – Инструкция № 187/110/96/18 [1], **хозяйствующие субъекты должны создавать и, что особенно важно подчеркнуть, учитывать за балансом амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов.** Прорекларированная цель создания таких фондов – недопущение использования возмещенных в цене амортизационных отчислений на текущие нужды хозяйствующих субъектов. Иными словами, создаваемые амортизационные фонды позиционированы как реальный источник для обновления и технического перевооружения производства. При этом амортизационный фонд образуется в размере сумм амортизационных отчислений в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), а для организаций торговли и общественного питания – в размере сумм амортизационных отчислений, включенных в состав расходов на реализацию (за исключением сумм начисленной лизингополучателем амортизации по объектам лизинга) (п. 62 Инструкции). Особо подчеркнем, что, согласно п. 69 Инструкции, **амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов однозначно рассматриваются как собственные источники финансирования капитальных вложений.**

Такой подход, а именно определение рассматриваемых фондов в качестве собственных источников, привел к тому, что при наличии неиспользованных амортизацион-

ных фондов льготирование расходов субъектов хозяйствования на осуществление капитальных вложений практически невозможно. Это однозначно следует из п. 46.1 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01 2004 г. № 19 (в редакции постановления МНС от 26.07 2006 г. № 80) (далее – Инструкция № 19) [2]. Согласно названному пункту Инструкции, уменьшение налогооблагаемой прибыли, направляемой на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, может производиться только при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели.

К чему ведет изложенный выше порядок льготирования, увязанный с наличием остатков по амортизационным фондам? С нашей точки зрения, к существенному ограничению прав субъектов хозяйствования в части своего развития. Особенно это касается предприятий-производителей, у которых объекты основных средств составляют значительную часть в валюте баланса и которые, соответственно, формируют значительные амортизационные фонды. В итоге, даже если они находят в условиях дефицита оборотных средств какие-либо источники для своего развития, они по таким затратам не льготированы, поскольку не могут «выбрать» ранее сформированный амортизационный фонд. Именно производители страдают в этой части больше всего.

По данным мониторинга предприятий реального сектора экономики Республики Беларусь, средства амортизационных фондов

в качестве источника финансирования инвестиций в I квартале 2006 г. использовал 81% процент участников опроса, в том числе 82,4% промышленных предприятий, 75,8% предприятий транспорта, 82,7% строительных организаций и 79,1% предприятий торговли и общественного питания [3. С. 46]. При этом удельный вес предприятий, финансирующих инвестиции за счет прибыли, в I квартале 2006 г. составил в целом 31,7% [3. С. 46].

Приведенные данные свидетельствуют о том, что формируемые в соответствии с действующим законодательством амортизационные фонды являются, а точнее, признаются, в настоящее время определяющим источником финансирования инвестиций.

Вместе с тем амортизационный фонд, с нашей точки зрения, изначально не может являться источником расходов на осуществление капитальных вложений. И доказываться это чрезвычайно просто.

Поскольку все расходы по капитальным вложениям, осуществленные в денежной или иной форме, отражаются в активе баланса, то в силу одного из главенствующих принципов бухгалтерского учета, а именно принципа двойной записи, источниками их «покрытия» могут быть только собственные или привлеченные источники, показываемые в пассиве баланса. Других источников просто быть не может.

Источник не может числиться за балансом!

Тот факт, что амортизационный фонд не является источником капитальных вложений, очевиден из следующего примера.

ПРИМЕР 1

Исходные данные¹

1. Предприятие, созданное в декабре 2005 г., направило на приобретение станка 640 тыс. руб., в том числе:

- а) 40 тыс. руб. – внесенные в качестве вклада в уставный капитал денежные средства;
- б) 600 тыс. руб. – заемные средства, полученные от одного из кредиторов.

2. Согласно кредитному договору, предприятие-заемщик приняло на себя обязательство возратить полученные им заемные средства по истечении 2006 г. (в январе 2007 г.).

3. Оборудование было введено в эксплуатацию в декабре 2005 г.

4. Годовая норма амортизации приобретенного станка, исчисленная исходя из срока его службы, составляет 10%. Предприятие использует линейный метод начисления амортизации.

5. Начисленная в течение 2006 г. амортизация была включена в себестоимость произведенной продукции и возмещена покупателями. При этом предприятием была получена балансовая прибыль в сумме 50 тыс. руб.

Ставка налога на прибыль – 24%.

Для упрощения принято, что чистая прибыль не является источником для уплаты других налогов и отчислений.

6. В январе 2007 г. предприятие произвело расчет с кредитором по полученным от него заемным средствам.

С целью определения реальных источников для погашения задолженности перед кредитором произведем некоторые расчеты.

Расчет суммы амортизации по приобретенному станку за 2006 г.:

$$640 \text{ тыс. руб.} \cdot 10 : 100 = 64 \text{ тыс. руб.}$$

В силу того, что сумма амортизации возмещается в цене и остается у предприятия, она, без сомнения, будет являться источником для погашения задолженности перед кредитором по полученному от него кредиту на приобретение станка.

Расчет суммы «чистой прибыли», которая может быть направлена на погашение задолженности перед кредитором:

$$50 \text{ тыс. руб.} \cdot (100 - 24) : 100 = 38 \text{ тыс. руб.}$$

Поскольку задолженность перед кредитором составляет 600 тыс. руб., очевидно, что источниками ее погашения в части собственных источников могут быть:

- 64 тыс. руб. начисленной и отнесенной на себестоимость амортизации;
- 38 тыс. руб. «чистой прибыли».

Таким образом, 538 тыс. руб. (640 – 102) стоимости станка оказываются необеспеченными собственными источниками. В силу этого названная сумма может быть погашена только за счет привлеченных средств.

Однако, в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации, субъект хозяйствования обязан сформировать за балансом амортизационный фонд воспроизвод-

¹ Здесь и далее все исходные данные условные.

ства основных средств в сумме 64 тыс. руб. и рассматривать его в качестве собственного источника финансирования капитальных вложений. И это при том, что начисленные и возмещенные в цене амортизационные отчисления уже были использованы, в частности на возмещение расходов, связанных с приобретением станка.

Приведенный выше пример наглядным образом в упрощенной форме характеризует тот факт, что **амортизационные отчисления – это возмещение ранее произведенных расходов, связанных с приобретением основных средств**. В силу этого амортизационный фонд воспроизводства основных средств, формируемый в настоящее время в соответствии с действующим законодательством за балансом, не может являться источником собственных средств, который должен использоваться при осуществлении капитальных вложений. Равно как не могут рассматриваться в качестве собственного источника денежные средства, возмещенные в цене за реализованные изделия (выполненные работы, оказанные услуги), «покрывающие» стоимость использованных при их производстве (выполнении, оказании) материалов и комплектующих изделий. Единственное отличие между возмещением через цену стоимости основных средств и стоимости материальных ресурсов заключается в том, что возмещение через амортизацию является растянутым по времени, а возмещение стоимости использованных материалов – одномоментным.

Именно в силу того, что возмещение расходов, связанных с приобретением основных средств, растянуто во времени, субъекты хозяйствования и должны иметь соответствующие льготы по налогу на прибыль в отношении прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений, причем без учета сумм амортизации, возмещенной в цене реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Если же руководствоваться нормами Инструкции № 187/110/96/18, рассматривающей амортизационный фонд в качестве первоочередного источника осуществления капитальных вложений, то возможности для льготирования у субъектов хозяйствования чрезвычайно ограничены. Ведь остаточная

стоимость основных средств, которая числится у них в балансе, – это будущие отчисления в амортизационный фонд, который они должны будут «выбирать» при осуществлении капитальных вложений. Вместе с тем, на самом деле, это величина расходов на приобретение основных средств, которая еще не возмещена в результате начисления амортизационных отчислений.

В силу того, что начисляемые и возмещаемые в цене суммы амортизационных отчислений – это суммы, предназначенные для возмещения не будущих, а ранее произведенных расходов на осуществление капитальных вложений, **амортизационный фонд изначально не является каким-либо источником**. В этой связи, по нашему мнению, **его следует отменить**.

Рассмотрим другие актуальные вопросы, связанные с амортизационным фондом:

- может ли амортизационный фонд быть отрицательным;
- если амортизационный фонд отрицательный, можем ли мы льготироваться при исчислении налога на прибыль по «чистой» прибыли, использованной на осуществление капитальных вложений;
- необходимо ли при получении в отчетном периоде «чистой» прибыли, определяемой в качестве источника ранее произведенных капитальных вложений, уменьшать величину отрицательного амортизационного фонда.

Для ответа на поставленные выше вопросы обратимся к нормативным актам.

Согласно п. 69 Инструкции о порядке начисления амортизации, **«При полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственного источника финансирования капитальных вложений – нераспределенной прибыли перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в бухгалтерской отчетности»**. При этом *«К собственным источникам финансирования капитальных вложений относятся амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов и нераспределенная прибыль. Привлеченными источниками финансирования капи-*

тальных вложений являются целевое финансирование, кредиты и займы. Коммерческий кредит (отсрочка платежа поставщику или подрядчику) принимается в качестве привлеченного источника финансирования капитальных вложений в случае, когда он предоставлен на срок, превышающий 12 месяцев».

Как видим, отрицательное сальдо по амортизационному фонду образуется в том случае, когда расходы на осуществление капитальных вложений превышают величину источников, которые могут быть использованы для указанных целей.

Приведенная выше выдержка из Инструкции, оговаривающая возможность образования отрицательного амортизационного фонда, по сути, означает, что субъекты хозяйствования должны обеспечивать аналитический учет наличия и использования собственных и привлеченных источников финансирования капитальных вложений.

В этой связи можно утверждать, что знание остатков амортизационного фонда может использоваться исключительно для управленческих целей, а именно в целях анализа достаточности собственных и привлеченных источников для финансирования капитальных вложений.

Особо отметим, что привлеченные источники и нераспределенная прибыль «выбираются» только в пределах их наличия, а вот амортизационный фонд, при недостаточности других, строго оговоренных в Инструкции источников, может (как это следует из Инструкции) выходить в минус.

Отметим также, что недостаток амортизационного фонда (если он образовался), уменьшается за счет ежемесячных начислений в этот фонд. Кроме того, необходимо обратить внимание и на то обстоятельство, что, кроме амортизационного фонда, увеличиваться могут и другие источники, в частности привлеченные, а также нераспределенная прибыль. И если, например, величина привлеченных источников останется без изменений, а нераспределенная прибыль возрастет, то этот прирост при сохранении величины затрат на осуществление капитальных вложений приведет в итоге к увеличению остатка или уменьшению недостатка амортизационного фонда. Кстати, уменьшение недостатка амортизационного фонда

произойдет и в случае, если при сохранении прежнего уровня расходов на осуществление капвложений увеличивается величина привлеченных источников.

В любом случае, следует констатировать, что **отрицательный амортизационный фонд характеризует не недостаток амортизационного фонда, а недостаток собственных и привлеченных источников для осуществления капитальных вложений.**

Отрицательный амортизационный фонд лишь определяет, какая величина оборотных средств была отвлечена для целей капвложений.

Установленный порядок формирования и использования амортизационного фонда для аналитических целей следует отличать от порядка учета использования данного фонда для целей налогообложения.

Рассмотрим эти отличия более подробно.

Как уже отмечалось выше, в соответствии с п. 46 Инструкции № 19, облагаемая налогом прибыль, исчисленная в установленном порядке, уменьшается, в частности, на «суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. Указанное уменьшение налогооблагаемой прибыли производится при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели».

О каком амортизационном фонде в данном случае идет речь? О «чистом» амортизационном фонде, т. е. о фонде, созданном исключительно исходя из сумм амортизации? Или об амортизационном фонде с учетом привлеченных источников? Как уже отмечалось, это принципиально разные величины и, соответственно, разные возможности для льготирования.

Если обратиться к форме Справки о размере прибыли, направленной организацией на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели (приложение 2 к Инструкции № 19) (далее - Справка), мы получим следующий механизм исчисления суммы

прибыли, которая может быть прольготирована по налогу на прибыль при ее использовании на осуществление капитальных вложений (ПРльгот):

$$\text{ПРльгот} = \text{Ркв} - \text{ПИ} - \text{АФ},$$

где Ркв – сумма расходов на осуществление капитальных вложений в отчетном месяце;

ПИ – величина привлеченных источников, которые могут быть использованы на осуществление капитальных вложений (средства целевого финансирования, кредиты, иные предусмотренные нормативными актами источники);

АФ – величина амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором осуществляется льготирование по налогу на прибыль.

Особо отметим, что

$$\text{ПРльгот} \leq \text{ПРнераспр},$$

где ПРнераспр – величина нераспределенной прибыли на 1-е число месяца, в котором осуществляется льготирование по налогу на прибыль.

Иными словами, величина льготы по налогу на прибыль не может превышать величину нераспределенной прибыли организации.

Кроме того, обратим внимание на то, что амортизационный фонд в рассматриваемой формуле не может быть отрицательным, т. е. $\text{АФ} \geq 0$.

Это однозначно следует из п. 46.1 Инструкции № 19, а также подтверждается разъяснениями специалистов налоговых органов, в соответствии с которыми «для целей применения льготы отрицательное значение амортизационного фонда рассматривается как его отсутствие, и, следовательно, льгота может применяться в пределах прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, без учета амортизационного фонда» [4. С. 99].

Как видим, подходы в части использования амортизационного фонда для аналитических целей, предусмотренные Инструкцией № 187/110/96/18, не совпадают с подходами, применяемыми для целей налогообложения.

Более того, из действующих нормативных правовых актов однозначно не ясно, какие привлеченные источники выступают

источниками финансирования капитальных вложений: только те, которые имелись по состоянию на 1-е число месяца, в котором осуществлялись капитальные вложения (как это четко определено в отношении амортизационного фонда и нераспределенной прибыли), или также источники, например кредитные ресурсы, которые поступили в течение отчетного месяца?

С учетом того, что каких-либо ограничений в этой части не просматривается, а в графе 2 Справки говорится, в частности, о данных «За отчетный период (месяц), за который используется льгота», логично предположить, что в качестве привлеченных источников, учитываемых при льготировании, следует рассматривать также и привлеченные источники, поступившие в отчетном месяце.

Порядок применения изложенных выше правовых норм и бухгалтерских аспектов формирования и использования амортизационного фонда покажем на конкретном примере.

ПРИМЕР 2

Исходные данные

1. По состоянию на 1 апреля 2006 г., неиспользованный амортизационный фонд воспроизводства основных средств организации составил 100 млн руб.

За апрель 2006 г. амортизационный фонд увеличился по амортизационным отчислениям на 1 млн руб., за май – также на 1 млн руб.

2. В апреле 2006 г. организацией произведены капитальные вложения (приобретение основных средств для осуществления предпринимательской деятельности) на общую сумму 300 млн руб., в мае – на 200 млн руб.

3. В связи с недостатком свободных денежных средств для приобретения основных средств организацией в апреле получен целевой кредит в сумме 80 млн руб., в мае – в сумме 100 млн руб. Указанный кредит впоследствии был погашен.

4. В качестве источника собственных средств финансирования осуществляемых капитальных вложений учредителями организации определена вся имевшаяся по состоянию на 1 апреля 2006 г. нераспределенная прибыль в размере 50 млн руб.

За апрель величина нераспределенной прибыли составила 20 млн руб., которая также была определена в качестве источника финансирования капитальных вложений в мае 2006 г.

До апреля месяца капитальные вложения и льготирование по налогу на прибыль не производились.

В соответствии с учетной политикой, счет учета финансовых результатов (99 «Прибыли и убытки») на счет учета нераспределенной прибыли (84) закрывается ежемесячно.

Расчет величины собственных и привлеченных источников финансирования капитальных вложений, произведенных в апреле 2006 г.:

100 млн руб. + 50 млн руб. + 80 млн руб. – 230 млн руб.

Расчет недостатка собственных и привлеченных источников финансирования капитальных вложений, произведенных в апреле 2006 г. (перерасход амортизационного фонда):

230 млн руб. – 300 млн руб. = – 70 млн руб.

Применительно к нормам действующего законодательства можно говорить о том, что у предприятия по итогам апреля и нарастающим итогом с начала года (без учета сумм начислений в амортизационный фонд за апрель 2006 г.) образовался перерасход амортизационного фонда в размере 70 млн руб.²

Как уже отмечалось выше, по сути это означает, что капитальные вложения в размере 70 млн руб. были обеспечены за счет иных, не оговоренных Инструкцией, привлеченных источников (например, краткосрочных кредитов, полученных сумм аванса и т. п.).

Расчет недостатка собственных и привлеченных источников для финансирования капитальных вложений по состоянию на 1 мая 2006 г. с учетом сумм начислений в амортизационный фонд за апрель 2006 г. (сальдо амортизационного фонда на 01.05 2006 г.):

– 70 млн руб. + 1 млн руб. = – 69 млн руб.

С учетом норм налогового законодательства льгота по налогу на прибыль может быть

применена в отношении всей суммы нераспределенной прибыли, направленной в апреле на осуществление капитальных вложений (50 млн руб.).

Расчет величины собственных и привлеченных источников финансирования капитальных вложений, произведенных в мае 2006 г.:

20 млн руб. + 100 млн руб. = 120 млн руб.

Расчет недостатка собственных и привлеченных источников для финансирования капитальных вложений, произведенных в мае 2006 г. (перерасход амортизационного фонда):

а) за май:

120 млн руб. – 200 млн руб. = – 80 млн руб.

б) нарастающим итогом с начала года:

– 80 млн руб. – 69 млн руб. = – 149 млн руб.

Расчет недостатка собственных и привлеченных источников для финансирования капитальных вложений по состоянию на 1 июня 2006 г. с учетом сумм начислений в амортизационный фонд за май 2006 г. (сальдо амортизационного фонда на 01.06 2006 г.):

– 149 млн руб. + 1 млн руб. = – 148 млн руб.

Как видим, «перерасход» по амортизационному фонду увеличился с 69 млн руб. по состоянию на 1 мая 2006 г. до 148 млн руб. на 1 июня 2006 г.

Что касается льготы по налогу на прибыль, то она может быть применена в отношении всей суммы нераспределенной прибыли, полученной в апреле 2006 г. и направленной в качестве источника на осуществление капитальных вложений в мае 2006 г. (20 млн руб.).

Как уже отмечалось, отрицательное значение амортизационного фонда на величину «чистой» прибыли, которая может быть прольготирована по налогу на прибыль, не влияет. Другое дело, что появление «чистой» прибыли и определение ее в качестве источника по ранее произведенным суммам капитальных вложений, отражение которых по забалансовому амортизационному фонду привело к появлению его отрицательных остатков, должно уменьшать эти отрицательные остатки. Необходимость такой корректировки обусловлена тем, что при получении субъектом хозяйствования «чистой» прибыли у него появляется реальный источник капитальных вложений, который может

² Более правильно в данном случае говорить не о перерасходе амортизационного фонда, а о недостатке определенных Инструкцией источников собственных и привлеченных средств для осуществления капитальных вложений.

быть задействован в отношении тех расходов, которые в силу недостаточности собственных и привлеченных для капитальных вложений источников привели к образованию отрицательного амортизационного фонда. И этот недостаток может быть уменьшен, если будет произведено соответствующее перераспределение капитальных затрат по источникам, а именно показано использование полученной «чистой» прибыли на сумму капвложений, которые привели к образованию отрицательного амортифонда. Очевидно, что такое перераспределение требует соответствующих бухгалтерских записей, причем как по балансовому счету учета нераспределенной прибыли, так и по забалансовым счетам учета амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов.

По нашему глубокому убеждению, применяемый в настоящее время порядок льготирования прибыли является ошибочным. И ошибочен он в силу того, что ориентирован на нормы Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, предусматривающие до использования нераспределенной прибыли выборку привлеченных источников. С нашей точки зрения, такой увязки быть не должно. **При наличии у предприятия нераспределенной прибыли само предприятие без привязки к наличию привлеченных источников должно определять, какую величину нераспределенной прибыли оно задействует для осуществления капитальных вложений.**

Использование предложенного подхода приведет, без сомнения, к увеличению сумм «чистой» прибыли, определяемой в качестве источника для капвложений, и, соответственно, к уменьшению сумм налога на прибыль, уплачиваемых в бюджет. Вместе с тем у субъектов хозяйствования появится реальная заинтересованность в обновлении и техническом перевооружении производства, поскольку каждый рубль прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений, не будет облагаться налогом на прибыль. Сегодня такая заинтересованность, как правило, отсутствует в силу того, что у многих предприятий, прежде всего промышленных, сформированы такие значительные амортизационные фонды,

что их «выборка» на цели капвложений, с учетом недостатка оборотных средств, практически невозможна; следовательно, невозможно и льготирование прибыли. Как результат, полученная «чистая» прибыль нередко не становится источником развития предприятия, она «проедается» – идет на дополнительные поощрительные выплаты и социальные льготы.

Особо подчеркнем, что создание амортизационных фондов не предусмотрено ни нормативными правовыми актами Российской Федерации, ни нормами МСФО. Забалансовый учет амортизационного фонда и признание его в качестве источника финансирования капитальных вложений – это наша национальная особенность.

Справедливости ради отметим, что в Российской Федерации до 2002 г. для целей налогообложения на сумму начисленной амортизации уменьшалась сумма нераспределенной прибыли, направлявшаяся на осуществление капитальных вложений. То есть амортизация тоже рассматривалась в определенной степени как собственный источник. При этом амортизационный фонд не создавался, а уменьшение производилось на суммы амортизации, отраженные по кредиту балансового счета учета амортизации основных средств. Однако такой порядок действовал до введения Налогового кодекса, в частности главы 25 «Налог на прибыль организаций». С принятием Налогового кодекса такое уменьшение более не производится. Более того, предприятия вообще потеряли льготу по прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений [5; 6], что в условиях значительной изношенности основных фондов хозяйствующих субъектов вряд ли, с нашей точки зрения, следует считать обоснованным.

* * *

С учетом изложенного выше считаем возможным сделать следующие выводы.

1. Амортизационный фонд воспроизводства основных средств, формируемый субъектами хозяйствования за балансом, не является источником осуществления капитальных вложений, поскольку начисляемая амортизация – это возмещение не будущих, а ранее произведенных расходов. В этой свя-

зи считаем необходимым отказаться от формирования амортизационного фонда.

2. Источники собственных средств, к которым в соответствии с действующим законодательством необоснованно отнесены и амортизационный фонд, не могут быть отрицательными. Источник либо есть, либо его нет. Недостаток собственных источников – это в конечном итоге непокрытый убыток.

3. Отрицательная величина амортизационного фонда применительно к действующему законодательству может служить лишь для аналитических целей, но никак для целей налогообложения. Отрицательная величина фонда свидетельствует о том, что величина произведенных организацией капитальных вложений превысила не только величину собственных, но и привлеченных средств, определенных действующим законодательством в качестве источников для указанных целей.

4. Полученная в отчетном периоде «чистая» прибыль даже при наличии отрицательного амортизационного фонда может рассматриваться в качестве самостоятельного источника капитальных вложений и при ее использовании на эти цели льготироваться по налогу на прибыль. Полученная и не использованная в отчетном периоде «чистая» прибыль не может направляться на уменьшение отрицательного амортизационного фонда.

5. Если в отчетном периоде предприятием получена «чистая» прибыль, которая определяется в качестве источника ранее произведенных капитальных вложений, источником которых являлся амортизационный фонд, субъекты хозяйствования должны производить корректировку амортизационного фонда (уменьшать его перерасход) на сумму используемой в этих целях «чистой» прибыли.

6. В перспективе следует внести изменения в нормативные правовые акты по налогообложению, в соответствии с которыми амортизационный фонд, а по факту и другие привлеченные источники, не рассматривались бы более в качестве первоочередных источников осуществления капитальных вложений.

Если речь идет о льготировании прибыли, то и льготироваться по налогу на прибыль должна та нераспределенная прибыль, которая направляется на цели капитальных вложений.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов*: Утв. постановлением Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва стат. и анализа, Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 23 нояб. 2001 г. № 187/110/96/18 (в ред. постановлений Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва стат. и анализа, Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 30 марта 2004 г., № 87/55/33/5) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2004. № 77, 8/10971.

2. *Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль*: Утв. постановлением Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31 янв. 2004 г. № 19 (в ред. постановления МНС Респ. Беларусь от 26.07.2006 г. № 80) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2006. № 40, 8/10662.

3. *Мониторинг предприятий реального сектора экономики Республики Беларусь*: Аналитическое обозрение, январь–март 2006. Режим доступа: http://www.nbrb.by/EnterpriseMonitoring/2006/mp_200603.pdf

4. *Квят С. А.* Финансирование капитальных вложений (вопросы применения льготы по налогу на прибыль) // Вестник Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. Спецвыпуск «Готовимся к годовому отчету». 2006, февраль.

5. *О внесении изменений и дополнений* в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: Федеральный закон Рос. Федерации от 6.08.2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 6.06.2005 г.).

6. *Об утверждении Методических рекомендаций* по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ: Приказ Мин-ва по налогам и сборам Рос. Федерации от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729.

7. *Коротаев С. Л.* Амортизационный фонд – нужны новые подходы // Бух. учет и анализ. 2003. № 7.

8. *Коротаев С. Л.* Амортизационные фонды: источник воспроизводства или барьер для развития? // Финансы, учет, аудит. 2004. № 10.

9. *Коротаев С. Л.* Амортизационный фонд воспроизводства основных средств – источник или фикция? // Нац. эконом. газета (Информбанк). 2006. № 62.

