

жеспособность предприятие в течение года на 01.01, т.е. на дату составления баланса, имело большую задолженность по краткосрочным обязательствам.

Поэтому при оценке платежеспособности необходимо изучить возможности поступления денежных средств после 1 января месяца будущего года, а также просроченную кредиторскую задолженность.

Путем сравнения ожидаемого поступления на определенную дату денежных средств за реализованную продукцию, доходов от внереализационных результатов с предстоящими срочными платежами (оплата поставщикам, налоги и отчисления в бюджет, внебюджетные и другие фонды, оплата процентов за кредит, погашение краткосрочных кредитов банка и др.) определяется платежеспособность по срочным платежам в абсолютной сумме (остаток денежных средств + денежные поступления – срочные платежи). На предприятии выплаты зарплаты, перечисления по налогам и платежам, оплате процентов за кредит, а также оплата поставщикам за сырье, материалы, топливо и другие денежные поступления составили суммы выше необходимых с учетом остатка денежных средств. Следовательно, оно своевременно рассчитывается с задолженностью по платежам. В процессе анализа определяется платежеспособность предприятия в абсолютных суммах по срочным платежам, срок оплаты которых наступил, и платежеспособность предприятия по платежам, срок оплаты которых не наступил. Общая платежеспособность в абсолютной сумме рассчитывается с учетом срочных и несрочных платежей.

Платежеспособность предприятия должна характеризовать своевременность выплат по зарплате, оплате кредиторской задолженности, процентов за кредит и его возврат и др. Поэтому при определении платежеспособности за месяц нарастающим итогом с начала года необходимо сравнивать все остатки денежных средств и денежные поступления (платежные средства) продукции, работ, услуг, ценных бумаг, имущества с выплатами. С этой целью составляется платежный календарь (ф. 1).

Плановый платежный календарь

Форма 1

| Формирование денежных средств                                | Выплаты  |
|--|--|
| Остаток денежных средств на 1-е число каждого месяца, млн р. | Срочные платежи до 25-го числа каждого месяца (платежи в бюджет и во внебюджетные фонды)               |
| Поступление денежных средств, млн р.                         |  |
| В том числе:   |  |
| от реализации продукции в соответствии с договорами          | 2. Оплата счетов поставщиков за полученное сырье, топливо, энергию, выполненные работы и услуги и т.п. |
| от реализации имущества                                      | 3. Платежи в бюджет и внебюджетные фонды   |
| от внереализационных результатов                             |  |
| Предварительная оплата за продукцию                          | 4. Оплата процентов за кредит  |
| Целевое финансирование                                       |  |
| Кредиты банков   |  |
| Итого источников   | Итого потребность  |

**С.Г. ЦИРКИНА**

## СОСТАВ И СТРУКТУРА АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

Изучение формирования состава амортизируемого имущества является важным аспектом учета, так как от правильности осуществления указанного процесса зависит величина такого имущества и, как следствие, затраты, влияющие на финансовый результат предприятия.

*Светлана Григорьевна ЦИРКИНА, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ.*

В Республике Беларусь амортизируемое имущество выделено в отдельную экономическую категорию в ф. № 5 “Приложение к бухгалтерскому балансу”, в разделе 3 “Амортизируемое имущество”. Данным документом в его состав включены основные средства, нематериальные активы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

В балансе предприятия в соответствии с Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 23 амортизируемое имущество отражено в различных классификационных группах. Так, основные средства и нематериальные активы отражаются в разделе внеоборотные активы, а в составе оборотных активов к амортизируемому имуществу относятся малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. На взгляд автора, основные средства и нематериальные активы являются оборотным имуществом, но с большим сроком службы. Оборот такого имущества длится несколько лет, в течение которых по мере износа в виде амортизационных отчислений накапливаются средства на его воспроизводство, т.е. это долгосрочно оборачиваемое имущество, и активы целесообразно называть не внеоборотными, а, как ранее, долгосрочными.

В.В. Качалин отмечает, что различают 3 вида материальных долгосрочных активов в зависимости от учета переноса их стоимости на продукцию:

“...активы, стоимость которых убывает в результате их износа и переносится на продукцию методом амортизации (здания, оборудование и т.д.);

активы, стоимость которых убывает в результате их истощения (природные ископаемые, лесные ресурсы и т.д.);

актив, стоимость которого в ходе производственной деятельности не убывает (земля)” [1, 187].

Рассмотрим основные средства с учетом такого разделения. Изучая основные средства в виде активов, стоимость которых убывает в результате их износа и переносится на продукцию методом амортизации, целесообразно исследовать операции по их аренде, являющиеся доходными вложениями в материальные ценности и отличающиеся определенной спецификой начисления амортизации. Так, в соответствии с “Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве” по основным фондам, сданным в аренду, а также лизинг, амортизационные отчисления производятся арендодателем (лизингодателем) или арендатором (лизингополучателем) в соответствии с формой аренды (лизинга) и условиями договора.

Исходя из экономических условий аренда подразделяется на финансовую и текущую [2, 55 – 56; 3]. В Гражданском кодексе Республики Беларусь прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятий и финансовая аренда (лизинг) выделены как отдельные виды договоров аренды [4, 376]. Последняя форма представляет собой предоставление в аренду движимого и недвижимого имущества на длительный срок. По договору аренды арендатор может приобрести в собственность (выкупить) арендованное имущество. Имущество по договору финансовой аренды переходит на баланс арендатора, который осуществляет начисление амортизационных отчислений [3]. Действующий порядок учета долгосрочно арендуемых основных средств в Республике Беларусь не противоречит международной практике. Так, согласно Международному стандарту финансовой отчетности № 17 “Аренда” в случае финансовой аренды объект аренды должен быть признан арендатором как актив и как обязательство по выплате будущих платежей. Амортизационная политика для арендованных активов должна соответствовать той, которая используется для собственных активов [5, 369; 6, 384 – 386].

Текущая аренда состоит в сдаче в наем (аренду) заранее приобретенного имущества на определенный срок для удовлетворения временных потребностей арендатора. В Республике Беларусь по окончании срока аренды имущество возвращается арендодателю, если выкуп не предусмотрен договором. В арендный период к арендатору переходит только право владения арендованным имуществом. Права и обязанности собственника остаются у арендодателя, который учитывает такие объекты на счете 01 “Основные средства” [3]. Таким образом, в Республике Беларусь имущество, переданное в аренду, продолжает числиться на балансе арендодателя. Данный порядок идентичен порядку учета операционной аренды, регламен-

тированному Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Так, согласно МСФО № 17 “Аренда” в случае операционной аренды “арендодатели должны отражать средства, переданные в операционную аренду в своих бухгалтерских балансах... Амортизация данных средств должна начисляться в соответствии с нормальной амортизационной политикой арендодателя, принятой для аналогичных активов” [6, 391].

Таким образом, отечественная практика начисления амортизации по имуществу в аренде полностью соответствует международной, т.е. амортизационные отчисления на имущество по договору финансовой аренды осуществляет арендатор, по договору текущей аренды – арендодатель.

В бухгалтерском учете Республики Беларусь в соответствии с “Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий” для обобщения информации о наличии и движении основных средств, долгосрочно арендуемых предприятием, предназначен счет 03 “Долгосрочно арендуемые основные средства”. Для учета амортизации такого имущества предусмотрен счет 02, субсчет 2 “Износ долгосрочно арендуемых основных средств”. В противоположность отечественному учету в Российской Федерации долгосрочно арендуемые основные средства приходятся на счет 01 “Основные средства”, а для отражения доходных вложений в материальные ценности, т.е. вложений в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и представляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, предназначен счет 03 “Доходные вложения в материальные ценности”. Амортизация такого имущества учитывается на счете 02 “Амортизация основных средств” обособлено.

Доходные вложения в материальные ценности выделяются в Российской Федерации в отдельную группу в составе амортизируемого имущества в ф. № 5 “Приложение к бухгалтерскому балансу”, в разделе 3 “Амортизируемое имущество”. Тут же приводится расшифровка состава доходных вложений в материальные ценности, принадлежащих организации:

- имущество для передачи в лизинг;
- имущество, предоставляемое по договору проката;
- прочие.

Изложенное выше позволяет утверждать, что в состав амортизируемого имущества предприятия включаются долгосрочно арендуемые основные средства, а также доходные вложения в материальные ценности, другими словами, материальные ценности для сдачи в краткосрочную аренду, поскольку такое имущество обладает характерными признаками амортизируемого имущества: обращается на долгосрочной основе, предприятие ожидает от него поступления экономических выгод, имеет ограниченный срок полезной службы, переносит свою стоимость на изготавливаемую с его помощью готовую продукцию.

В Республике Беларусь в состав амортизируемого имущества включаются непроизводственные основные средства. Согласно “Положению о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве” объектами для начисления амортизации являются основные фонды предприятий, как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере. Износ по жилым зданиям, объектам внешнего благоустройства и другим непроизводственным основным фондам начисляется в конце года исходя из норм амортизационных отчислений и учитывается на забалансовых счетах.

Основные средства жилищного хозяйства и культурно-бытового назначения непосредственно не принимают участия в процессе производства, в создании экономической выгоды, а, наоборот, на их содержание отвлекаются средства предприятия, т.е. уменьшаются денежные средства, используемые на приобретение производственного имущества. Так, “Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)” определено, что не подлежат включению в себестоимость продукции, работ, услуг... затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонта) культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе предприятий.

Таким образом, данное имущество не приносит дохода и, соответственно, в целях соблюдения принципа соотношения доходов и затрат на их получение затраты на приобретение или самостоятельное создание такого имущества не переносятся на себестоимость изготавливаемой продукции вообще — ни частями, ни целиком. Непроизводственное имущество не отвечает выделенным выше признакам амортизируемого имущества: от него не ожидается поступления экономических выгод, и оно не переносит свою стоимость на готовую продукцию. Это говорит о необходимости исключения основных средств жилищного хозяйства и культурно-бытового назначения из состава амортизируемого имущества. Данное утверждение не относится к основным производственным фондам, приносящим доход предприятию сверх затрат на их возведение и содержание, либо которые используются для сдачи в аренду другим организациям. Так, в Российской Федерации п. 50 “Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств” предусмотрено, что по объектам жилого фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете учета доходных вложений в имущество, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Далее исследуем слагаемые имущества, относящиеся ко второму и третьему виду материальных активов по классификации, предложенной В.В. Качалиным, т.е. активы, стоимость которых убывает в результате их истощения, а также активы, стоимость которых в ходе производственной деятельности не убывает.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности № 16 в группу “Основные средства” выделяются земельные участки [5, 362].

В нашей стране до вступления в силу Закона Республики Беларусь “О праве собственности на землю” от 31.12.97 г. земля и недра не включались в состав основных фондов, так как не входили в состав собственных средств предприятия и даже не оценивались. Сейчас в Республике Беларусь право пользования землей и недрами оценивается, но учет этого права осуществляется в составе нематериальных активов [3].

В Российской Федерации методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.07.98 г. № 33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 28.03.2000 г. № 32н), определено, что в составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Права на пользование обособленными природными объектами выделяются в отдельную группу амортизируемого имущества в составе нематериальных активов. Таким образом, в Российской Федерации земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации, выделяются в отдельную группу основных средств. Причем последние отличаются от прав пользования земельными участками и природными ресурсами, относящимися к нематериальным активам, на которые амортизация начисляется. Тогда как стоимость объектов природопользования, находящихся в собственности организации, не амортизируется, поскольку они относятся к неисчерпаемым активам, за исключением невозобновляемых запасов полезных ископаемых, на которые имеются права на использование.

В зарубежных странах земля и природные ресурсы отражаются в составе основных средств [7, 162; 8, 389].

Многие ученые (Р.Н. Антони, К. Ольферт, Г. Эрманн и другие) придерживаются мнения, что земля не включается в состав амортизируемого имущества [9, 146; 8, 162]. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 “Учет основных средств” также определяет, что земля, как правило, имеет неограниченный срок службы и поэтому не подлежит амортизации [5, 364].

Это не касается, однако, полезных ископаемых. Р.Н. Антони считает: “Если запасы нефти или угля месторождения уменьшаются, то говорят, что имеет место амортизация природных ресурсов... Амортизация природных ресурсов происходит аналогично амортизации средств предприятия” [7, 176].

В.В. Качалин пишет, что “полезные ископаемые относятся к разряду невозполнимых природных ресурсов. Это определяет специфику их учета. В стандартах ГААР (Положение о стандартах финансового учета № 19 “Финансовый учет и отчетность компаний — производителей нефти и газа”) порядок определения размера капитализируемых затрат и процедура их соотношения с доходами будущих периодов, получаемыми при помощи этих затрат описывается применительно к

нефте- и газодобывающей промышленности. Считается, что он может использоваться во всех добывающих отраслях, имеющих дело с полезными ископаемыми” [1, 230–231]. Оценка стоимости невозполнимого ресурса в соответствии с выше обозначенным стандартом осуществляется на основе капитализации затрат на приобретение, затрат на разведку, затрат на переработку, затрат на производство, затрат на вспомогательные средства и оборудование. Амортизация перечисленных видов затрат называется уменьшением стоимости невозполнимого ресурса или его истощением, а их сумма – базой истощения [1, 230–231].

Американские авторы отмечают, что “истощение природных ресурсов возникает при физическом удалении части природных ресурсов, добытых из месторождения в течение отчетного периода... сумма, на которую произошло истощение природных ресурсов, вместе с расходами на добычу и извлечение составляет стоимость ресурсов, пригодных для продажи или использования. Эта полная стоимость относится на стоимость проданных товаров или на наличные запасы природных ресурсов. Таким образом, ничего, часть или вся стоимость истощения природных ресурсов будет отнесена на расходы данного периода, в зависимости от доли проданных ресурсов. Стоимость непроданной части природных ресурсов будет входить в стоимость наличных запасов природных ресурсов” [9, 166–167].

В.В. Качалин отмечает, что “в соответствии со стандартами GAAP база истощения считается нематериальным (неосязаемым) активом, что во многом является условностью, поскольку помимо затрат, не имеющих материального воплощения, таких, как приобретение прав собственности, затраты на разведку, они включают и вполне материализующиеся в конкретную физическую форму затраты (затраты на извлечение ископаемого на поверхность, например) [1, 232].

Изложенное выше можно систематизировать в виде таблицы.

*Таблица. Принадлежность земли и полезных ископаемых к отдельным группам амортизируемого имущества*

| Имуще-ство          | Страны, стандарты    | Отражаются в бухгалтерском учете в составе |                            |   |                            |  |                            |
|---------------------|----------------------|--|----------------------------|---|----------------------------|--|----------------------------|
|                     |                      | основных средств                           |                            | основных средств, находящихся в собственности |                            | нематериальных активов как права пользования на данный актив |                            |
|                     |                      | амортизация начисляется                    | амортизация не начисляется | амортизация начисляется                       | амортизация не начисляется | амортизация начисляется                                      | амортизация не начисляется |
| Земля               | Республика Беларусь  |  |                            |   |                            | +  |                            |
|                     | Российская Федерация |  |                            |   | +                          |  | +                          |
|                     | Зарубежные страны    |  | +                          |   |                            |  |                            |
|                     | Стандарты GAAP       |  | +                          |   |                            |  |                            |
| Полезные ископаемые | Республика Беларусь  |  |                            |   |                            |  | +                          |
|                     | Российская Федерация |  |                            |   | +                          |  | +                          |
|                     | Зарубежные страны    | +  |                            |   |                            |  |                            |
|                     | Стандарты GAAP       |  |                            |   |                            |  | +                          |

#### Литература

1. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. 2-е изд., перераб. М., 1998.
2. Бухгалтерский учет: Учеб. / И.Е. Тишков, Т.Н. Балдинова, Т.Н. Дементей и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прищепы. 2-е изд., испр. и доп. Мн., 1996.
3. План счетов бухгалтерского учета: Пособие по применению / Институт экономики НАН Беларуси. Мн., 1998.
4. Гражданский кодекс: С коммент. к разделам / Коммент. В.В. Чигира. 3-е изд. Мн., 2000.
5. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 “Основные средства” // Международ. стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
6. Международный стандарт финансовой отчетности № 17 “Аренда” // Международ. стандарты финансовой отчетности. М., 1998.
7. Антони Р.Н. Основы бухгалтерского учета. М., 1997.
8. Bussiek, Juergen. Buchfuehrung / von Juergen Bussiek; Harald Ehrmann. 6., ueberarb. und erw. Aufl. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999.
9. Бухгалтерский учет и анализ в США. Accounting and analysis in the United States. М., 1993.

*(Продолжение в следующем номере)*