

# Амортизация как элемент кругооборота капитала и ее отражение в бухгалтерском учете

Проблемы использования амортизации как инструмента регулирования воспроизводственных процессов приобретают особую актуальность в связи с либерализацией государственной амортизационной политики. В 2009 г. предприятия могут не только самостоятельно устанавливать сроки полезного использования основных средств и нематериальных активов, способы начисления амортизации, но и согласно постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 18.03.2009 № 372 «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году» имеют право не начислять амортизацию по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов, числящимся в их бухгалтерском учете и используемым ими в предпринимательской деятельности [4].

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

Повлиять на процесс движения стоимости основных средств можно посредством изменения условий воспроизводства с использованием конкретных форм проявления амортизации (нормы амортизации, амортизационные отчисления, амортизационный фонд). Для более четкого понимания и наглядного представления роли, места и значения амортизации в общем кругообороте капитала рассмотрим следующие типовые ситуации приобретения основных средств:

- ▶ за счет источников собственных средств;
- ▶ за счет заемных источников.

Кроме того, абстрагируемся от подробного изучения других стоимостных потоков (закупки материалов, расчетов с поставщиками и т.п.) и проигнорируем налоговые последствия. Такой подход делается сознательно, с тем чтобы показать движение амортизации в кругообороте капитала без учета влияния других факторов.

## ЗА СЧЕТ СОБСТВЕННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 7000 тыс. руб. 30 января 2009 года в счет вклада в уставный фонд предприятия учредитель перечислил денежные средства на расчетный счет в сумме

7000 тыс. руб. Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда представлен в таблице 1.

Таблица 1

Бухгалтерский баланс по состоянию  
на 30 января 2009 года

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы	-	Капитал и резервы	
Оборотные активы		Уставный фонд	7000
Денежные средства	7000	Обязательства	-
Баланс	7000	Баланс	7000

31 января 2009 года денежные средства были направлены на покупку нового оборудования. Произошедшие в результате этой операции изменения показателей бухгалтерского баланса представлены в таблице 2.

Таблица 2

Бухгалтерский баланс по состоянию  
на 31 января 2009 года

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы		Капитал и резервы	
Основные средства	7000	Уставный фонд	7000
Оборотные активы		Обязательства	-
Денежные средства	-		
Баланс	7000	Баланс	7000

Показатели таблицы 2 являются исходными для последующих рассмотренных вариантов. В вариантах 1 и 2 сделано допущение, что произведенная продукция была полностью реализована, выручка получена денежными средствами и за счет нее погашены все обязательства перед кредиторами. В первом варианте от реализации продукции получена прибыль, во втором – убыток. В варианте 3 рассмотрена ситуация, когда не вся произведенная продукция была реализована и оплачена покупателями. В варианте 4 приведен пример неначисления амортизации по основным средствам. Для всех четырех вариантов сделано предположение, что в соответствии с учетной политикой предприятия выручка от реализации продукции признается по мере ее отгрузки.

**Вариант 1.** В отчетном периоде произведенная продукция полностью реализована и получена прибыль от ее реализации. В феврале

2009 года от покупателя получена предоплата в сумме 10000 тыс. руб., из которой 5000 тыс. руб. использовано для закупки материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 5000 тыс. руб., начислена заработная плата работникам – 3000 тыс. руб., амортизация оборудования – 500 тыс. руб. Расчет с работниками произведен полностью, вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции. Бухгалтерский баланс по состоянию на 28 февраля 2009 года (вариант 1) представлен в таблице 3.

Таблица 3

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1500
<b>Оборотные активы</b>		<b>Обязательства</b>	
Денежные средства	2000		
<b>Баланс</b>	<b>8500</b>	<b>Баланс</b>	<b>8500</b>

Сумма денежных средств включает прибыль (1500 тыс. руб.) и возмещает амортизацию (500 тыс. руб.)

Данные таблицы 3 показывают, что списанная на затраты амортизация уменьшает стоимость основных средств и величину источников собственных средств (чистую прибыль) 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 за отчетный период. Амортизационный фонд формируется в сумме возмещенных затрат на приобретение основных средств – 500 тыс. руб. Величина данного фонда обеспечена денежными средствами, которые могут быть направлены на замену изношенных объектов.

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

В феврале 2009 года от покупателя получена предоплата в сумме 7500 тыс. руб., из которой 5000 тыс. руб. использовано для закупки материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 5000 тыс. руб., начислена заработная плата работникам – 3000 тыс. руб., амортизация оборудования – 500 тыс. руб. Расчет с работниками произведен в сумме 2500 тыс. руб., вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции. Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2009 года (вариант 2) представлен в таблице 4.

Таблица 4

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	-1000
<b>Оборотные активы</b>		<b>Обязательства</b>	
Денежные средства	-	Кредиторская задолженность по расчетам с персоналом по оплате труда	500
<b>Баланс</b>	<b>6500</b>	<b>Баланс</b>	<b>6500</b>

Показатели таблицы 4 свидетельствуют о том, что полученная денежными средствами выручка не возмещает сумму списанной на затраты амортизации. Следовательно, в данном отчетном периоде амортизационный фонд воспроизводства основных средств не может быть сформирован в сумме начисленной амортизации, поскольку он не имеет денежного покрытия.

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

В феврале 2009 года от покупателя получена предоплата в сумме 2500 тыс. руб., из которой 2000 тыс. руб. было использовано для закупки материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 2000 тыс. руб., начислена заработная плата работникам – 3000 тыс. руб., амортизация оборудования – 500 тыс. руб. Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от ее реализации в сумме 4000 тыс. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2750 тыс. руб. Бухгалтерский баланс по состоянию на 28 февраля 2009 года (вариант 3) представлен в таблице 5.

Таблица 5

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
<b>Оборотные активы</b>		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1250
Готовая продукция	2750	<b>Обязательства</b>	
Дебиторская задолженность покупателей	1500	Кредиторская задолженность по расчетам с персоналом по оплате труда	3000
Денежные средства	500		
<b>Баланс</b>	<b>11250</b>	<b>Баланс</b>	<b>11250</b>

В том числе возмещенная амортизация основных средств – 125 тыс. руб.

В том числе амортизация основных средств – 125 тыс. руб.

В том числе амортизация основных средств – 250 тыс. руб.

По данным таблицы 5 можно сделать вывод, что амортизация в сумме 125 тыс. руб. возвращена на предприятие в виде поступивших на расчетный счет денежных средств. Амортизацию, включенную в состав дебиторской задолженности покупателей (125 тыс. руб.) и готовой продукции (250 тыс. руб.), предполагается возместить в последующие отчетные периоды. Таким образом, в рассматриваемом отчетном периоде понесенные затраты в виде начисленной амортизации не соответствуют полученным доходам в части возмещенной амортизации.

Согласно Положению о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в феврале 2009 г. амортизационный фонд следует сформировать, исходя из полной себестоимости реализованной продукции, в сумме 250 тыс. руб. (500 / 5500 x 2750). В то же время, как было упомянуто выше, реальный источник воспроизводства основных средств образовался в сумме 125 тыс. руб.

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

В 2009 году руководством предприятия принято решение не начислять амортизацию по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности. В феврале 2009 года от покупателя получена предоплата в сумме 2250 тыс. руб., из которой 2000 тыс. руб. было использовано для закупки материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 2000 тыс. руб., начислена заработная плата работникам – 3000 тыс. руб. Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от реализации продукции в сумме 3750 тыс. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2500 тыс. руб. В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2009 года (вариант 4) представлен в таблице 6.

Таблица 6

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	7000	Уставный фонд	7000
<b>Оборотные активы</b>		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1250
Готовая продукция	2500	<b>Обязательства</b>	
Дебиторская задолженность покупателей	1500	Кредиторская задолженность по расчетам с персоналом по оплате труда	3000
Денежные средства	250		
<b>Баланс</b>	<b>11250</b>	<b>Баланс</b>	<b>11250</b>

Приведенные в таблице 6 данные отличаются от показателей таблицы 5 на сумму начисленной амортизации. Основные средства отражены в первоначальной оценке, и, соответственно, амортизационные отчисления исключены из остатков готовой продукции и не возмещены в сумме денежных средств. Чистая прибыль отчетного периода не изменилась, поскольку на сумму амортизационных отчислений уменьшены как себестоимость реализованной продукции, так и ее отпускная цена.

Снижение себестоимости продукции за счет исключения амортизации дает возможность временно повысить ее конкурентоспособность. Вместе с тем замедляется скорость возврата вложенных в амортизируемые активы средств, необходимых для их последующего обновления.

**ЗА СЧЕТ ЗАЕМНЫХ ИСТОЧНИКОВ**

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 4000 тыс. руб. 31 января 2009 года в счет вклада в уставный фонд предприятия учредитель перечислил денежные средства на расчетный счет в сумме 4000 тыс. руб. Кроме того, от лизингодателя получено в лизинг оборудование, не требующее монтажа, контрактной стоимостью 3000 тыс. руб. Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда и получения оборудования в лизинг представлен в таблице 7.

Таблица 7

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	3000	Уставный фонд	4000
<b>Оборотные активы</b>		<b>Обязательства</b>	
Денежные средства	4000	Кредиторская задолженность по лизинговым платежам	3000
<b>Баланс</b>	<b>7000</b>	<b>Баланс</b>	<b>7000</b>

В феврале 2009 года от покупателя получена предоплата в сумме 10000 тыс. руб., из которой 5000 тыс. руб. использовано для закупки материалов. На производство продукции израсходованы материалы – 5000 тыс. руб., начислены заработная плата работникам – 3000 тыс. руб., амортизация оборудования – 400 тыс. руб., текущий лизинговый платеж, за исключением сумм, возмещающих контрактную стоимость объекта лизинга, – 90 тыс. руб. Расчет с работниками произведен полностью. Лизингодателю перечислен текущий лизинговый платеж в сумме 90 тыс. руб. и лизинговый платеж в части возмещения контрактной стоимости объекта

Таблица 9

лизинга в сумме 270 тыс. руб. Произведенная продукция полностью отгружена покупателю. На конец отчетного периода не имеется остатков готовой продукции и незавершенного производства. Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2009 года представлен в таблице 8.

Таблица 8

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	2600	Уставный фонд	4000
<b>Оборотные активы</b>		Чистая прибыль	1510
Денежные средства	5640	(убыток) отчетного периода	
		<b>Обязательства</b>	
		Кредиторская задолженность по лизинговым платежам	2730
<b>Баланс</b>	<b>8240</b>	<b>Баланс</b>	<b>8240</b>

Включает денежные средства учредителей (4000 тыс. руб.), чистую прибыль (1510 тыс. руб.) и возмещенную амортизацию (400 тыс. руб.), которая направляется на погашение контрактной стоимости объекта лизинга (270 тыс. руб.)

Данные таблицы 8 свидетельствуют о том, что включенная в себестоимость продукции сумма начисленной амортизации основных средств, взятых в лизинг, в сумме 400 тыс. руб. возвращена на предприятие в виде денежных средств, поступивших от покупателей, и направлена на погашение задолженности перед лизингодателем по контрактной стоимости объекта лизинга. Таким образом, лизингодатель изымает амортизационные отчисления у лизингополучателя в составе лизингового платежа.

### ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕ ИСПОЛЪЗУЕМЫХ В ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 4000 тыс. руб. 31 января 2009 года в счет вклада в уставный фонд предприятия учредитель перечислил денежные средства на расчетный счет в сумме 4000 тыс. руб. Кроме того, в порядке целевого финансирования безвозмездно получены основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности, стоимостью 3000 тыс. руб. Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда и получения целевого финансирования представлен в таблице 9.

В феврале 2009 года предприятие не осуществляло предпринимательскую деятельность. По числящимся на балансе основным средствам начислена амортизация в сумме 500 тыс. руб. Амортизационные отчисления от стоимости не

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	3000	Уставный фонд	4000
<b>Оборотные активы</b>		Доходы будущих периодов	3000
Денежные средства	4000	<b>Обязательства</b>	-
<b>Баланс</b>	<b>7000</b>	<b>Баланс</b>	<b>7000</b>

используемых в предпринимательской деятельности объектов основных средств включаются в состав внереализационных расходов [6]. По мере начисления амортизации по безвозмездно полученным (в том числе в порядке целевого финансирования и (или) приобретенным за счет целевого финансирования) основным средствам суммы, учтенные на субсчете 98-2 "Безвозмездные поступления", списываются с этого счета в кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» [8]. Следовательно, чистая прибыль (убыток) в феврале 2009 года не возникает, поскольку в состав внереализационных расходов включается начисленная амортизация в сумме 500 тыс. руб. и одновременно такая же сумма переносится с доходов будущих периодов на внереализационные доходы. Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2009 года представлен в таблице 10.

Таблица 10

АКТИВ	Сумма, тыс. руб.	ПАССИВ	Сумма, тыс. руб.
<b>Внеоборотные активы</b>		<b>Капитал и резервы</b>	
Основные средства	2500	Уставный фонд	4000
<b>Оборотные активы</b>		Доходы будущих периодов	2500
Денежные средства	4000	<b>Обязательства</b>	-
<b>Баланс</b>	<b>6500</b>	<b>Баланс</b>	<b>6500</b>

Амортизация, начисленная по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, не включается в себестоимость продукции и соответственно не возмещается по мере поступления денежных средств от ее реализации. Амортизационные отчисления по таким объектам относятся на уменьшение источников собственных средств (в приведенном в таблице 10 примере занижены доходы будущих периодов).

Рассмотренные ситуации подтверждают тезис о том, что амортизация является источником возмещения ранее произведенных расходов на приобретение или создание основных средств. Причем возмещение этих расходов происходит не при начислении амортизации, а в момент ее фактического возврата в сумме де-

нежных средств, поступающих на счета предприятия от покупателей за реализованную продукцию.

Отсрочка в начислении амортизации по действующим объектам основных средств замедляет процессы накопления денежных средств для последующего обновления производственных мощностей, внедрения достижений науки и техники в отношении как средств труда, так и выпускаемой продукции. Для повышения конкурентоспособности продукции за счет ценового фактора в условиях финансового кризиса регулирование сумм амортизационных отчислений можно производить посредством пересмотра сроков полезного использования, изменения способов начисления амортизации, уточнения амортизируемой стоимости объектов на предмет ее соответствия рыночной оценке.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Веретенникова И.М. Амортизация и амортизационная политика. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 190 с.
2. Иванова Р.И. Амортизация основных средств как элемент учетной политики в аграрных формированиях: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.05 / Р.И. Иванова; СПб. гос. аграрн. ун-в. – СПб., 2007. – 18 с.
3. Куликова Л.И. Амортизация: сопоставление расходов организации с текущими экономическими выгодами // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 30-35.
4. О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 18 марта 2009 г., № 327 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000

[Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

5. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.

6. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. пост. Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства статистики и анализа Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 23 ноября 2001., № 187/110/96/18; в ред. пост. Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства статистики и анализа Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 24.01.2003 № 33/10/15/1; от 30.03.2004 № 87/55/33/5; от 28.07.2005 № 136/96/102/31; от 09.10.2006 № 172/124/155/24; от 05.06.2007 № 113/93/56/11; от 10.12.2007 № 216/185/441/29 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

7. Смирнова С.А. Новое в учете основных средств. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 272 с.

8. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89; в ред. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь от 13.11.2003 № 153, от 11.12.2008 № 87 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

*Дмитрий ПАНКОВ,*

*доктор экономических наук, зав. кафедрой БГЭУ,  
профессор*

*Татьяна РЫБАК,*

*докторант БГЭУ, кандидат экономических наук,  
доцент, аудитор*

## ТРЕБУЕТСЯ УТОЧНЕНИЕ

# Составлять или не составлять?

В практической деятельности иногда возникают вопросы, прямого ответа на которые в законодательстве не содержится. Например, коммерческая организация с иностранными инвестициями применяет упрощенную систему налогообложения и ведет учет в книге учета доходов и расходов. По закону такие организации подпадают под обязательный аудит. В то же время бухгалтерскую отчетность они не составляют, поэтому возникает вопрос: достоверность каких документов должны подтверждать аудиторы, выдавая аудиторское заключение?

Рассмотрим требования нормативных правовых актов в области составления бухгалтерской отчетности. В Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» уста-

новлен перечень бухгалтерской отчетности организаций, который включает:

- ▶ бухгалтерский баланс;
- ▶ отчет о прибылях и убытках;
- ▶ отчет об изменении капитала;
- ▶ отчет о движении денежных средств;
- ▶ приложения, предусмотренные нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- ▶ пояснительную записку.

Организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту, прилагают к годовой бухгалтерской отчетности аудиторское заключение.

В Инструкции «О порядке составления и представления бухгалтерской отчетности», утверж-

денной постановлением Минфина от 14.02.2008 № 19, имеется уточнение, согласно которому бухгалтерская отчетность организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, состоит из бухгалтерского баланса (форма № 1), отчета о прибылях и убытках (форма № 2) и пояснительной записки.

Указ № 119 от 9 марта 2007 «Об упрощенной системе налогообложения» (далее – Указ № 119) дает организациям, применяющим данную систему, право выбора способа ведения бухгалтерского учета. Так, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения (за исключением уплачивающих налог на добавленную стоимость, а также республиканских и коммуналь-