

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

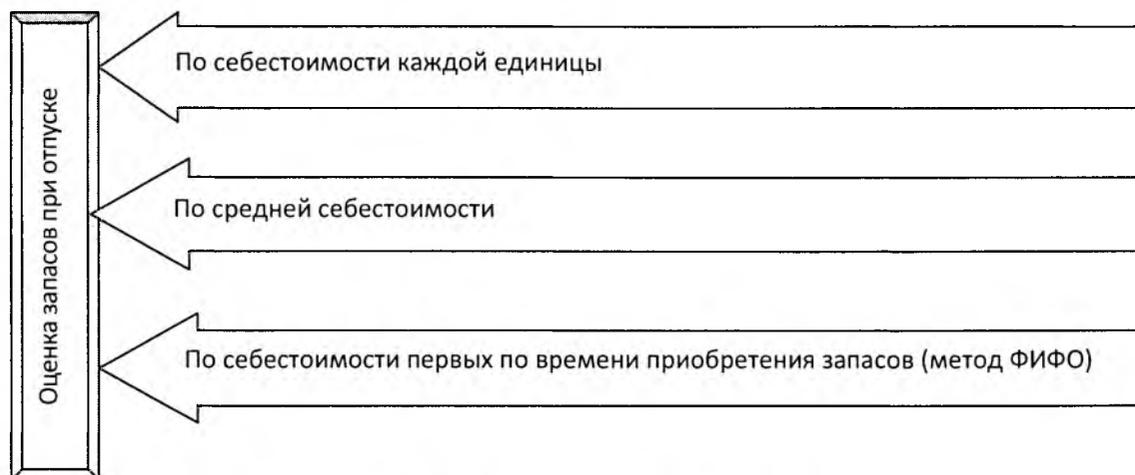


Рис. 3. Оценка запасов при отпуске

Запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, должны оцениваться *по себестоимости каждой единицы таких запасов* (п. 15 Инструкции № 133).

Оценка запасов *по средней себестоимости* производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода (п. 16 Инструкции № 133).

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений (п. 17 Инструкции № 133).

АМОРТИЗАЦИЯ В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Трудно сказать, когда появились упоминания об амортизации. Амортизация заимствовано в XX веке из немецкого языка. Амортизация – возмещение износа основных средств, постепенное перенесение их стоимости на каждую единицу вырабатываемой продукции. Амортизация является источником воспроизводства основных средств предприятия, используемых в процессе производственно – хозяйственной деятельности.

Амортизация стала трактоваться как понятие двойственное: с одной стороны она представляет собой ту сумму, на которую в течение определенного периода уменьшается реальный основной капитал, а с другой – выражает сумму ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества.

Понятие износа и амортизации не тождественны. Это две несоизмеримые категории. В бухгалтерском понимании стоимостной износ – это сумма накопленных амортизационных отчислений за период использования актива, величина уже распределяемой стоимости объекта учета, т. е. износ, выполняет функцию не более чем регулятива стоимости. Амортизация как форма или резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации. С одной стороны, трактовка амортизации в духе динамической теории и качестве затрат, прямо или косвенно вычитающихся из дохода, официально принята как в белорусских, так и в международных стандартах учета. В этой связи амортизация – это

мощный методологический прием регулирования величины прибыли (через выбор метода амортизации в учетной политике) и, следовательно, инструмент манипулирования интересами различных групп: собственников, инвесторов, кредиторов, менеджеров. Амортизацию как способ сокрытия прибыли рассматривал В. И. Ленин: «Эти «резервировки», т. е. отложенные про запас, скрывают прибыль и обходят налоги» (Ленин В. И. Как прячут прибыль господ капиталисты. (К вопросу о контроле) // Полн. собр. соч. М., 1962. Т. 32, с. 393–394).

Посредством начисления износа расходы по приобретению основных средств распределяются по годам срока их полезного использования, Такое распределение затрат осуществляется в бухгалтерском учете при выявлении финансового результата. Амортизация (износ) отражает в этом случае величину расхода, который, выпадая на отдельные периоды, становится затратами в стоимостном выражении, потому что, хотя основное средство находится на предприятии, стоимость его показывается в балансе как ежегодно уменьшающаяся или откорректированная на величину амортизации.

С другой стороны, при начислении амортизации за отчетный период современный бухгалтер делает в учете запись:

Дебет сч. Затрат	Кредит сч. Амортизация
------------------	------------------------

И тем самым формирует в учете фонд реновации, который представляет собой затраты, распределяемые для исчисления себестоимости готовой продукции. Он должен показывать, сколько амортизационных отчислений включено в произведенную продукцию и возмещается производителю через выручку.

С введением в действие Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденного решением Коллегии Минфина Республики Беларусь от 28.02.1992 г. (протокол № 2) был упразднен счет «Амортизационный фонд» и тем самым был прекращен раздельный учет износа и амортизации основных средств, который существовал в нашей стране в соответствии с Постановлением правительства «О бухгалтерских отчетах и балансах» от 29 июля 1936 г. Сегодня начисление износа (амортизации) основных средств отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета «Износ (амортизация) основных средств». По существу это означает, что амортизация и износ равны по величине. Однако амортизация (фонд реновации) и износ – это разные категории, разные по цели и величине.

Однако не стоит забывать, что амортизация как износ и амортизация как фонд ориентированы на разные стоимости: на историческую и восстановительную соответственно, а, следовательно, они могут быть равны по величине только теоретически в случае постоянства цен. Абсолютное равенство – это прерогатива теоретических конструкций, в то время как на практике господствуют неравенства.

Как показывает практика, хозяйственные отношения протекают преимущественно в условиях инфляционной экономики. Износ, начисляемый от первоначальной стоимости, не выполняет задачу сохранения капитала, так как в период инфляции для этой цели нужны большие инвестиции.

В случае инфляции и переоценки основных средств в сторону дооценки фонд реновации, начисленный от большей по величине восстановительной стоимости, всегда будет больше износа, начисленного от неизменной первоначальной стоимости, и это приведет к искажению себестоимости продукции. Чтобы избежать этого искажения, т. е. очистить себестоимость от реновации, нужно отдельно отражать износ и амортизацию. С этой целью можно ввести дополнительный счет «Номинальный фонд реновации». Тогда величина износа будет отражаться на счетах затрат, т. е. входить в себестоимость продукции, а сумма превышения величины фонда реновации над износом как разница между первоначальной стоимостью и стоимостью текущего дня – по дебету счета «Прибыли и убытки»:

Дебет сч. Затраты	Кредит сч. Износ
Дебет сч. Прибыли и убытки	Кредит сч. Потенциальный фонд реновации

Для целей бухгалтерского учета, ориентированного на внешних пользователей, в балансе следует показывать износ, а для целей управленческого учета, представляющего информацию для внутренних пользователей, необходимо рассчитывать величину фонда реновации. Поскольку первым необходима информация о распределении расходов, связанных с приобретением основных средств по периодам с целью соотнесения их с полученными финансовыми результатами и оценки рентабельности, во вторых будет интересовать возможность воспроизводства и обновления основных средств, а также распределение затрат для исчисления себестоимости, которая определяет цену изготавливаемой продукции.

Различия амортизации как износа и амортизации как фонда раскрываются при определении ликвидности амортизационных сумм и распределения их по этапам операционного цикла. Ликвидность – характеристика, присущая исключительно фонду реновации.

Амортизационные отчисления представляют собой часть расхода, показывающего, во что нам обошлась наша выручка, в составе которой амортизационные средства возвращаются в виде ликвидных денежных средств. Следовательно, предприятие получает в свое распоряжение ликвидные амортизационные средства только в момент оплаты изготовленной продукции покупателем. Наличие у предприятия дебиторской задолженности, как и наличие изготовленной, но нереализованной продукции (на складе), является причиной того, что предприятие

