

Амортизация как элемент кругооборота капитала

Проблемы использования амортизации как инструмента регулирования воспроизводственных процессов приобретают особую актуальность в связи с либерализацией государственной амортизационной политики. В Республике Беларусь организации могут самостоятельно устанавливать и изменять сроки полезного использования и способы начисления амортизации основных средств. Тем самым расширены права и возможности организаций в реализации инвестиционной и инновационной политики.

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Амортизация представляет собой особую экономическую категорию, выступающую одновременно как издержки производства, так и ресурс воспроизводства. С одной стороны, посредством начисления амортизации распределяется стоимость приобретенного или созданного актива по отчетным периодам его функционирования. С другой стороны, амортизация — это способ постепенного возвращения имобилизованных средств в оборотные средства.

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. Сначала она является частью стоимости незавершенного производства, затем — готовой продукции, а после реализации последней представляет собой сумму денежных средств, возмещающих ранее понесенные затраты на приобретение или создание соответствующего амортизируемого актива.

На процесс движения стоимости основных средств можно повлиять посредством изменения условий воспроизводства с использованием конкретных форм проявления амортизации (нормы амортизации, амортизационные отчисления).

Для наглядного представления места и значения амортизации в общем кругообороте капитала рассмотрим ситуацию приобретения основных средств за счет собственного и заемного капитала. При этом абстрагируемся от подробного изучения других стоимостных потоков (приобретения материалов, расчетов с поставщиками и др.) и проигнорируем налоговые последствия. Такой подход применяется сознательно с тем, чтобы показать движение амортизации в кругообороте капитала без учета влияния других факторов.

ПРИБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ЗА СЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Пример.

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 7000 млн. руб.

30 января 2014 г. в счет вклада в уставный фонд предприятия собственник имущества внес денежные средства на расчетный счет предприятия в сумме 7000 млн. руб.

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

Бухгалтерский баланс на 30 января 2014 г.

Таблица 1

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства		Уставный фонд	7000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	7000		
Баланс	7000	Баланс	7000

31 января 2014 г. 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.

Бухгалтерский баланс на 31 января 2014 г.

Таблица 2

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7000	Уставный фонд	7000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты			
Баланс	7000	Баланс	7000

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 ее счет 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 от ее реализации.

В феврале 2014 г. от покупателя получена предоплата в сумме 10 000 млн. руб., из которой 5000 млн. руб. использовано на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы на сумму 5000 млн. руб., начислена заработная плата работникам (3000 млн. руб.), начислена амортизация оборудования (500 млн. руб.). Расчет с работниками произведен полностью, вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода (28 февраля 2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции.

В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 6500 млн. руб. (7000 — 500),
- денежные средства и их эквиваленты — 2000 млн. руб. (10 000 — 5000 — 3000),
- уставный фонд — 7000 млн. руб.,
- прибыль отчетного периода — 1500 млн. руб. (10 000 — 5000 — 3000 — 500) (табл. 3).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 3

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
Краткосрочные активы		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1500
Денежные средства и их эквиваленты	2000	Обязательства	
Баланс	8500	Баланс	8500

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

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 г. от покупателя получена предоплата в сумме 7500 млн. руб., из которой 5000 млн. руб. использовано на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы в сумме 5000 млн. руб., начислена заработная плата работникам (3000 млн. руб.). Начислена амортизация оборудования — 500 млн. руб. Расчет с работниками произведен в сумме 2500 млн. руб. Вся произведенная продукция отгружена покупателю. На конец отчетного периода (28 февраля 2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства и готовой продукции.

В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 6500 млн. руб. (7000 — 500),
- денежные средства и их эквиваленты отсутствуют (7500 — 5000 — 2500),
- уставный фонд — 7000 млн. руб.,
- убыток отчетного периода — 1000 млн. руб. (7500 — 5000 — 3000 — 500),
- кредиторская задолженность по оплате труда — 500 млн. руб. (табл. 4).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 4

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
Краткосрочные активы		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	(1000)
Денежные средства и их эквиваленты		Обязательства	
		Кредиторская задолженность по оплате труда	500
Баланс	6500	Баланс	6500

Показатели таблицы 4 свидетельствуют о том, что полученная денежными средствами выручка не возмещает сумму включенной в затраты амортизации. Следовательно, в феврале 2014 г. источник воспроизводства основных средств отсутствует, поскольку он не имеет денежного покрытия.

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

В феврале 2014 г. от покупателя получена предоплата в сумме 2500 млн. руб., из которой 2000 млн. руб. использовано на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы на сумму 2000 млн. руб. Начислена заработная плата работникам (3000 млн. руб.). Начислена амортизация оборудования — 500 млн. руб. Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода (28 февраля 2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от ее реализации в сумме 4000 млн. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2750 млн. руб.

В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 6500 млн. руб. (7000 — 500),
- готовая продукция — 2750 млн. руб.,
- дебиторская задолженность покупателей — 1500 млн. руб. (4000 — 2500),
- денежные средства и их эквиваленты — 500 млн. руб. (2500 — 2000),
- уставный фонд — 7000 млн. руб.,
- чистая прибыль отчетного периода — 1250 млн. руб. (4000 — 2750), кредиторская задолженность по оплате труда — 3000 млн. руб. (табл. 5).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 5

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	6500	Уставный фонд	7000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1250
Краткосрочные активы		Обязательства	
Готовая продукция	2750	Кредиторская задолженность по оплате труда	3000
Дебиторская задолженность покупателей	1500		
Денежные средства и их эквиваленты	500		
Баланс	11 250	Баланс	11 250

В т.ч. возмещенная амортизация основных средств 125 млн. руб.

В т.ч. амортизация основных средств 250 млн. руб.

В т.ч. амортизация основных средств 125 млн. руб.

На основании данных 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. Таким образом, в феврале 2014 г. понесенные затраты в виде начисленной амортизации не соответствуют полученным доходам в части возмещенной амортизации.

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

Предположим, что в 2014 г. предприятие не начисляло амортизацию по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности. В феврале 2014 г. от покупателя получена предоплата в сумме 2250 млн. руб., из которой 2000 млн. руб. использовано на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы на сумму 2000 млн. руб. Начислена заработная плата работникам (3000 млн. руб.). Расчет с работниками не произведен. На конец отчетного периода (28 февраля 2014 г.) не имеется остатков незавершенного производства. Половина произведенной продукции отгружена покупателю и признана выручка от реализации продукции в сумме 3750 млн. руб. Фактическая себестоимость реализованной продукции составляет 2500 млн. руб.

В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 7000 млн. руб.,
- готовая продукция — 2500 млн. руб. (5000 – 2500),
- дебиторская задолженность покупателей — 1500 млн. руб. (3750 – 2250),
- денежные средства и их эквиваленты — 250 млн. руб. (2250 – 2000),
- уставный фонд — 7000 млн. руб.,
- чистая прибыль отчетного периода — 1250 млн. руб. (3750 – 2500),
- кредиторская задолженность по оплате труда — 3000 млн. руб. (табл. 6).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 6

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7000	Уставный фонд	7000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1250
Краткосрочные активы		Обязательства	
Готовая продукция	2500	Кредиторская задолженность по оплате труда	3000
Дебиторская задолженность покупателей	1500		
Денежные средства и их эквиваленты	250		
Баланс	11 250	Баланс	11 250

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.

Ненаисчисление амортизации основных средств позволяет снизить себестоимость продукции. Вместе с тем замедляется скорость возврата ранее вложенных средств, необходимых для последующего обновления основных средств.

ПРИБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ЗА СЧЕТ ЗАЕМНОГО КАПИТАЛА**Пример.**

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 4000 млн. руб. 31 января 2014 г. в счет вклада в уставный фонд предприятия собственник имущества внес денежные средства на расчетный счет в сумме 4000 млн. руб. Кроме того от лизингодателя получено в лизинг и введено в эксплуатацию оборудование, не требующее монтажа, контрактной стоимостью 3000 млн. руб. 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.

Бухгалтерский баланс на 31 января 2014 г.

Таблица 7

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	3000	Уставный фонд	4000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	4000	Кредиторская задолженность по лизинговым платежам	3000
Баланс	7000	Баланс	7000

В феврале 2014 г. от покупателя получена предоплата в сумме 10 000 млн. руб., из которой 5000 млн. руб. использовано на приобретение материалов. На производство продукции израсходованы материалы в сумме 5000 млн. руб. Начислена заработная плата работникам (3000 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 лизинга в сумме 270 млн. руб. Произведенная продукция полностью отгружена покупателю. На конец отчетного периода (28 февраля 2014 г.) не имеется остатков готовой продукции и незавершенного производства.

В результате бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 2600 млн. руб. (3000 – 400),
- денежные средства и их эквиваленты — 5640 млн. руб. (4000 + 10 000 – 5000 – 3000 – 90 – 270),
- уставный фонд — 4000 млн. руб.,
- чистая прибыль отчетного периода — 1510 млн. руб. (10 000 – 5000 – 3000 – 400 – 90),
- кредиторская задолженность по лизинговым платежам — 2730 млн. руб. (3000 + 90 – 90 – 270) (табл. 8).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 8

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	2600	Уставный фонд	4000
		Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	1510
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	5640	Кредиторская задолженность по лизинговым платежам	2730
Баланс	8240	Баланс	8240

Включает денежные средства собственника имущества (4000 млн. руб.), чистую прибыль (1510 млн. руб.) и возмещенную амортизацию (400 млн. руб.), которая направляется на погашение контрактной стоимости предмета лизинга (270 млн. руб.).

Данные таблицы 8 свидетельствуют о том, что включенная в себестоимость продукции сумма начисленной амортизации оборудования, полученного в лизинг, в сумме 400 млн. руб. возвращена предприятию денежными средствами, поступившими от покупателей, и направлена на погашение задолженности перед лизингодателем в части возмещения контрактной стоимости предмета лизинга. Таким образом, лизингодатель изымает амортизационные отчисления у лизингополучателя в составе лизингового платежа.

БЕЗВОЗМЕЗДНОЕ ПОЛУЧЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**Пример.**

Уставный фонд создаваемого унитарного предприятия объявлен в сумме 4000 млн. руб. 31 января 2014 г. в счет вклада в уставный фонд предприятия собственник имущества внес денежные средства на расчетный счет в сумме 4000 млн. руб. Кроме того, с привлечением средств республиканского бюджета безвозмездно получены объекты жилищного фонда стоимостью 3000 млн. руб.

Бухгалтерский баланс после завершения формирования уставного фонда и безвозмездного получения объектов жилищного фонда представлен в таблице 9.

Бухгалтерский баланс на 31 января 2014 г.

Таблица 9

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	3000	Уставный фонд	4000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	4000	Доходы будущих периодов	3000
Баланс	7000	Баланс	7000

В феврале 2014 г. начислена амортизация объектов жилищного фонда в сумме 500 млн. руб., включаемая в состав прочих расходов в пределах средств республиканского бюджета, за счет которого они были получены. По мере начисления амортизации безвозмездно полученных объектов жилищного фонда суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Следовательно, чистая прибыль (убыток) в феврале 2014 г. не возникает, поскольку в состав 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 февраля 2014 г. имеет следующие показатели:

- основные средства — 2500 млн. руб. (3000 – 500),
- денежные средства и их эквиваленты — 4000 млн. руб.,
- уставный фонд — 4000 млн. руб.,
- доходы будущих периодов — 2500 млн. руб. (3000 – 500) (табл. 10).

Бухгалтерский баланс на 28 февраля 2014 г.

Таблица 10

АКТИВЫ	Сумма, млн. руб.	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Сумма, млн. руб.
Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	2500	Уставный фонд	4000
Краткосрочные активы		Обязательства	
Денежные средства и их эквиваленты	4000	Доходы будущих периодов	2500
Баланс	6500	Баланс	6500

Сумма начисленной амортизации объектов жилищного фонда, полученных безвозмездно с привлечением средств республиканского бюджета, не включается в себестоимость продукции и, соответственно, 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. Причем 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 ненаисчислении амортизации основных средств замедляет процесс накопления денежных средств для последующего обновления производственных мощностей. В условиях отсутствия инвестиционного 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, использования поправочных и понижающих коэффициентов, уточнения амортизируемой стоимости на предмет ее соответствия текущей рыночной стоимости.

Дмитрий ПАНКОВ,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ, доктор экономических наук, профессор

Татьяна РЫБАК,
начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов, кандидат экономических наук, доцент