

С.Л. Коротаев, д.э.н., проф.

*Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск*

АМОРТИЗАЦИЯ КАК ИСТОЧНИК КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В БЕЛАРУСИ: ИСТОРИОГРАФИЯ, ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Приводится историография определения амортизации в качестве источника последующего воспроизводства и создания за счет амортизации амортизационных фондов, используемых организациями на осуществление будущих капитальных вложений. Амортизационные фонды, выступавшие в качестве источника капитальных вложений, создавались при социализме, а также в постсоветский период – до начала 21-го века. Вместе с тем, начиная с 2010 года, амортизационные фонды субъектами хозяйствования ни на балансовых счетах, ни за балансом более не создаются, что в целом соответствует международной практике, в частности нормам и принципам Международных стандартов финансовой отчетности. Автор статьи доказывает, что амортизация, возмещаемая в цене продукции (работ, услуг), является возмещением прошлых, а не будущих расходов. Соответственно, никакие амортизационные фонды, которые бы рассматривались как источники осуществления будущих капиталовложений, создаваться за счет амортизационных отчислений не могут. Одновременно автором анализируются возможные последствия реализации предприятиями предоставленного им законодательством права неначисления амортизации в отчетном периоде с продлением срока эксплуатации амортизируемых внеоборотных активов на период, в течение которого начисление амортизации не производилось.

Ключевые слова: *амортизация; износ; амортизационные фонды; капитальные вложения; источники капитальных вложений.*

Введение. Последнее время в среде ученых и специалистов в очередной раз появились предложения рассматривать амортизацию внеоборотных активов, в частности основных средств, в качестве источника для осуществления капитальных

вложений [1, 19]. Идея стара как мир – нечего проедать «заложенную» в стоимости продукции, работ, услуг амортизацию, которая якобы остается у предприятий после оплаты реализованных ими активов, надо направлять такую «оборотку» на модернизацию и техническое перевооружение. При этом, как и много лет назад, предлагается в размере расчетных сумм амортизации в себестоимости реализованных активов создавать амортизационные фонды (резервы).

Чтобы разобраться, является ли амортизация источником капитальных вложений и могут ли создаваться для осуществления (контроля) таких вложений амортизационные фонды или резервы, рассмотрим исторические и теоретико-практические аспекты данной проблематики.

Амортизация (износ) и создание амортизационных фондов в СССР и в Беларуси в постсоветский период. Следует отметить, что рассмотрение амортизации как источника последующего воспроизводства и, соответственно, идея создания амортизационных фондов как источников финансирования капитальных вложений, не являются чем-то новым. Так, амортизационный фонд рассматривался в качестве источника в «доперестроечный» период, когда практически все предприятия были одной формы собственности – государственной. Соответственно, основные средства таких предприятий рассматривались как средства, выделенные предприятиям для осуществления хозяйственной деятельности, которые закреплялись за ними в качестве уставного фонда.

Необходимость формирования амортизационного фонда предусматривалась тогда Планом счетов бухгалтерского учета, утв. приказом Министерства финансов СССР от 28.03.1985 г. [14]. При этом амортизационный фонд в размере сумм амортизации, отнесенной на счета учета производственных затрат, формировался на счете 86 «Амортизационный фонд», который подразделялся на субсчета 86-1 «На полное восстановление» и 86-2 «На капитальный ремонт». Использование фонда отражалось по дебету счета 86 «Амортизационный фонд» в корреспонденции со счетами учета денежных средств, средств фонда развития производства,

финансирования соответствующих капитальных вложений, на капитальный ремонт основных средств и т. д.

Что касается износа, то на сумму начисленного износа счет 02 «Износ основных средств» корреспондировал со счетом 85 «Уставный фонд», по кредиту которого в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства» показывалась первоначальная стоимость полученных организацией основных средств. То есть по факту организациями применялась так называемая двуканальная система начисления амортизации и износа.

С утверждением и введением в действие с 1992 года нового плана счетов бухгалтерского учета [15] был осуществлен переход на одноканальное начисление износа и амортизации и, соответственно, счет 86 «Амортизационный фонд» был упразднен.

При этом числящийся на этом счете остаток в части амортизации на полное восстановление был списан в кредит счета 85 «Уставный фонд», а в части амортизации на капитальный ремонт – в кредит счета 89 «Резерв предстоящих расходов и платежей» [11].

Однако постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14.02.1997 г. № 89 «О государственной экономической политике Республики Беларусь по амортизационным отчислениям основных фондов» [10] было предписано обеспечить отдельный учет амортизационных отчислений и направление их исключительно на инвестиционную деятельность субъектов хозяйствования. В этой связи с 1 января 1997 года Министерством финансов был установлен особый порядок формирования амортизационного фонда, в соответствии с которым создание фонда на сумму начисленной амортизации показывалось по дебету счета 86 «Резервный фонд», субсчет «Амортизационный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 88 «Фонды специального назначения», субсчет «Амортизационный фонд», а использование фонда – обратной записью [16]. Указанный порядок просуществовал только год, и с 1998 года ситуация изменилась: источником амортизационного фонда были определены фонды спецназначения, а использование фонда стало показываться по дебету счета 86 «Резервный фонд»,

субсчет «Амортизационный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 88 «Фонды специального назначения», субсчет «Амортизационный фонд» [17, 13]. Как видим, в итоге источником создания амортизационного фонда выступили так называемые фонды спецназначения.

Очевидно, что в результате приведенных выше корреспонденций счетов величина собственных источников организации ни при первом, ни при втором вариантах учета не менялась. Это в итоге подтверждало тот факт, что амортизационный фонд никаким источником не являлся.

Приведенные записи позволяли осуществлять исключительно контроль расходования на капитальные вложения собственных источников организации. При этом, кроме амортизационного фонда субъекты хозяйствования могли направлять на приобретение (создание) основных фондов другие источники собственных средств.

Впоследствии, а именно в 2002 году, числящийся по состоянию на 01.01.2002 г. на счете 86 «Резервный фонд» остаток амортизационного фонда было предписано списать в кредит счета 88 «Фонды специального назначения» и перенести его за баланс в дебет счета 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» [18]. Данный порядок был закреплен новым Типовым планом счетов бухгалтерского учета, введенным в действие с 01.01.2004 г. [20].

В своей основе принятие решения о забалансовом учете амортизационного фонда означало, что этот фонд не может более выступать в качестве балансового источника осуществления капитальных вложений, что реальным источником осуществления таких вложений являются оборотные средства организаций.

Вместе с тем на созданном забалансовом счете по-прежнему показывалось использование расчетным образом создаваемого амортизационного фонда. В случае если этого фонда, а также нераспределенной прибыли, рассматриваемых как источники финансирования капитальных вложений, не хватало, то амортизационный фонд показывался со знаком «минус».

Возможность наличия отрицательного значения амортизационного фонда подтверждалась рядом нормативных

правовых актов. Так, в частности, в п. 82 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6, однозначно говорилось о том, что «при полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственных источников финансирования капитальных вложений перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в иной бухгалтерской отчетности» [3].

Возможность перерасхода амортизационного фонда допускалась и отдельными разъяснениями органов государственного управления [12]:

«Перерасход амортизационного фонда означает, что в сумме отрицательного значения амортизационного фонда реального направления собственных источников на финансирование капитальных вложений не было. Отражение отрицательного сальдо по амортизационному фонду необходимо для контроля за использованием собственных источников финансирования капитальных вложений производственного назначения. Отрицательное сальдо по амортизационному фонду показывает, какая сумма капитальных вложений осталась не покрыта источником».

Естественно, у субъектов хозяйствования возникали справедливые вопросы: что это за источник, если он со знаком минус?

С течением времени, с проработкой вопросов, связанных с гармонизацией национальной системы учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), пришло понимание того, что ни балансовый, ни забалансовый амортизационные фонды не могут являться реальными источниками осуществления капитальных вложений.

В связи с этим, с 1 января 2011 г. забалансовый амортизационный фонд воспроизводства основных средств был списан методом «красного сторно» [7] и, соответственно, амортизационный фонд перестал рассматриваться в качестве

контролируемого источника осуществления капитальных вложений.

Переход с 2012 года на новый типовой план счетов бухгалтерского учета [21], который был подготовлен с учетом норм МСФО и которым не предусмотрено ни балансовое, ни забалансовое формирование амортизационного фонда, закрепил понимание того, что амортизационный фонд не может являться источником финансирования будущих капитальных вложений. Это в полной мере соответствует не только международным подходам, но и самой сути экономического процесса начисления амортизации, рассматриваемой как источник возмещения не будущих, а прошлых расходов.

Миф о том, что амортизация – это источник будущих капитальных вложений развеялся и, как казалось, окончательно.

Теоретико-практические аспекты амортизации как источника капитальных вложений

Тем не менее, как уже отмечалось выше, научные изыски по формированию амортизационных фондов предпринимаются до настоящего времени.

При этом некоторые специалисты, в частности И.А. Бова [1], предлагают вернуться к двуканальному начислению амортизации и износа, в соответствии с которым начисление сумм амортизации производится по дебету счетов затрат на производство в корреспонденции со специально вводимым счетом 85 «Амортизация основных средств», в рамках которого по отдельным субсчетам выделяются отчисления на резерв основных средств и амортизационный резерв, возмещенный выручкой.

Впоследствии использование возмещенного амортизационного резерва на цели капитальных вложений предлагается показывать по кредиту счета учета добавочного капитала. Учитывая то обстоятельство, что созданного амортизационного резерва может оказаться недостаточно для возмещения (обеспечения) расходов на осуществляемые капитальные вложения, предполагается использование в качестве источников нераспределенной прибыли организации, а также кредитных ресурсов, источником которых также

показывается нераспределенная прибыль. В итоге все источники капитальных вложений корреспондируют со счетом учета добавочного капитала [1, с. 12–15]. Что касается начисляемого износа, то предлагается отражать его по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета 02 «Оценочная амортизация (износ) основных средств». Такая система, по мнению автора, позволяет «устранить несоответствие информационного обеспечения между вложениями в основные средства и источниками их финансирования, а также будет способствовать повышению эффективности использования промышленными предприятиями собственных воспроизводственных ресурсов».

С нашей точки зрения, предлагаемая двуканальная система начисления износа и амортизации в значительной степени соответствует той системе, которая применялась до 1992 года и, которая, как подтвердило время, в связи с развитием частной формы собственности и изменением принципов учета собственного капитала организаций, утратила свою актуальность. При этом в части расчета сумм амортизационного резерва, возмещенного выручкой, автором предлагается порядок расчета, который уже применялся при расчете забалансового амортизационного фонда, и который тоже утратил свою актуальность.

Что касается самой системы учета, предлагаемой автором, то ей, с нашей точки зрения, присущи следующие принципиальные недостатки:

- начисление амортизации, отражаемое в учете по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции с субсчетом 85-1 «Отчисления на реновацию основных средств», с последующим выделением из него амортизационного резерва, возмещенного выручкой, в своей основе говорит о том, что такой амортизационный резерв является собственным источником организации, который выступает источником будущих капитальных вложений. Вместе с тем, как уже отмечалось выше, амортизация – это источник возмещения не будущих, а прошлых расходов;

- источником кредитных ресурсов, направляемых на капитальные вложения, автором показывается нераспределенная

прибыль организации (дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - кредит счета 87 «Иммобилизация оборотных средств в основные средства за счет использования кредитных ресурсов» [1, с. 14]. Также нераспределенная прибыль задействуется автором при определении ее в качестве источника капитальных сложений, осуществляемых за счет собственных средств организации [1, С. 15, табл. 2]. Очевидно, что такие действия неправомерны, поскольку распорядителем чистой прибыли являются исключительно учредители организации. Предлагаемые же варианты учета сокращают возможности учредителей для получения своих дивидендов, что, без сомнения, будет сдерживать приток инвестиционных средств в Республику Беларусь.

В своей основе в результате описанных выше операций происходит неправомерная иммобилизация чистой прибыли организации.

При этом следует отметить, что действующим законодательством [4] использование нераспределенной прибыли на указанные выше цели не предусмотрено. Более того, предлагаемый автором подход противоречит принципам и методам МСФО, в соответствии с которыми нераспределенная прибыль является исключительно источником для расчета с учредителями (собственниками);

- автором в своей работе допускается дебетовое сальдо по счетам учета собственных источников, в частности в случае, когда нераспределенной прибыли, определенной в качестве источника покрытия иммобилизованных за счет кредитных ресурсов средств, недостаточно для такого «покрытия». Вместе с тем очевидно, что по своей экономической сути источник не может быть отрицательным.

Необходимость создания амортизационных фондов предлагается и некоторыми другими авторами. Так, Г.З. Суша [19, С. 33–35] предлагает создавать амортизационный фонд «путем перечисления амортизации из поступившей выручки от реализации продукции, работ, услуг» и учитывать его «на специальном счете в разделе денежных средств активов баланса». При этом «идет накопление амортизационного фонда на специальном счете в банке, что увеличивает его ресурсную

базу». Накопленный амортизационный фонд используется на приобретение новых основных средств.

В себестоимость продукции, работ, услуг предлагается включать амортизационные отчисления, исчисляемые от первоначальной стоимости основных средств, в размере годовой суммы таких отчислений.

Что касается учета, то автором предлагается в активах баланса первоначальную стоимость основных средств трансформировать в две статьи: остаточную стоимость и накопленный амортизационный фонд. По мере амортизации активов их остаточная стоимость «перемещается» в амортизационный фонд. В итоге, «после завершения цикла формирования амортизационного фонда остаточная стоимость равна нулю, а вся сумма первоначальной стоимости переместилась в амортизационный фонд; в пассиве баланса никаких изменений не происходит, равенство активов и пассивов обеспечено».

Предлагаемая автором модель создания амортизационного фонда имеет ряд принципиальных недостатков, которые, по нашему мнению, ставят под сомнение возможность ее практической реализации.

Во-первых, очевидно, что относимая по предложению автора на себестоимость продукции, работ, услуг *годовая* сумма амортизационных отчислений существенно увеличит текущие затраты организаций и делает их продукцию, работы, услуги неконкурентноспособными.

Во-вторых, аккумуляция сумм амортизации на специальном счете в банке означает их определенную «заморозку», в то время, как эффективность активов, в том числе и денежных средств, обеспечивается, как правило, в результате ускорения их оборота. Кроме того, выделение сумм амортизации в поступившей выручке и аккумуляция их на счете в целях осуществления последующих капитальных вложений в то время как амортизация является источником возмещения прошлых, а не будущих расходов, является достаточно сомнительным действием.

В-третьих, говоря о том, что первоначальная стоимость трансформируется в остаточную стоимость и накопленный

амортизационный фонд, автор забывает, что в бухгалтерском балансе основные средства изначально показываются не по первоначальной, а по остаточной стоимости. То есть активы баланса учитывают именно остаточную стоимость основных средств.

В целом следует отметить, что вопросы создания амортизационных фондов и их практического использования применительно к системе бухгалтерского учета исследованы Г.З. Суша, с нашей точки зрения, недостаточно, что и не позволило в полной мере осознать глубину проблем, связанных с начислением амортизации (износа) и формированием таких фондов. Об этом, в частности, свидетельствует неверная историческая хронология бухгалтерского учета амортизационного фонда, обозначенная автором. Так, автор утверждает, что с 1991 по 2010 год амортизационный фонд учитывался в Беларуси на забалансовом счете. Как было показано нами ранее, со ссылкой на соответствующие нормативные правовые акты, забалансовый учет амортизационного фонда был введен с 01.01.2002 года.

До указанной даты, начиная с 01.01.1997 года, применялся балансовый учет амортизационного фонда. Как показал анализ, в рамках баланса речь о создании амортизационного фонда идти не может по той простой причине, что в конечном итоге он формировался за счет чистой прибыли, при этом величина собственных источников организации не менялась, что свидетельствовало о надуманности таких бухгалтерских операций. Именно поэтому впоследствии и был выбран вариант забалансового учета амортизационного фонда, который впоследствии также был признан несостоятельным.

Необходимость создания амортизационных фондов прослеживается и в работе Л.В. Дергуна, посвященной финансовым инструментами управления основным капиталом предприятий [2, с. 88]. Амортизация рассматривается автором «как механизм накопления собственных финансовых ресурсов, включаемых в себестоимость изготовленной продукции в течение амортизационного периода и направляемых на обновление и модернизацию парка технологического оборудования» [2, с. 86–87].

То есть автор говорит о необходимости контроля за целевым использованием накопленных сумм амортизации на модернизацию производственной базы, что предполагает в своей основе создание амортизационных фондов. При этом его почему-то не смущает им же сделанный вывод, что амортизация – это «источник возмещения ранее произведенных расходов на приобретение или создание основных средств» [2, с. 88].

Еще раз подчеркнем – амортизация является источником возмещения прошлых, а не будущих расходов и, соответственно, она не может рассматриваться как источник будущих капитальных вложений.

Отметим, что в некоторых нормативных правовых актах амортизация показывается в качестве источника капвложений и до настоящего времени. Речь, в частности, идет о постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 05.02.2013 г. № 7 «Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет» [6].

Так, согласно п. 6 приложения 1 к названному постановлению сумма прибыли, используемая для расчета части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет, уменьшается, в частности, на сумму «прибыли, направленной на создание и приобретение основных средств производственного назначения, их реконструкцию (модернизацию, реставрацию), ... а также на погашение кредитов (займов), полученных на эти цели (за вычетом амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленной с начала отчетного периода)».

То есть, как видим, в данном случае и прибыль, и амортизация по-прежнему рассматриваются как источники осуществления капитальных вложений. При этом амортизация показывается в качестве первоочередного источника таких вложений.

Вместе с тем, поскольку речь здесь идет о расчетах с бюджетом, причем в отношении чистой прибыли организации, не исключено, что постановлением определяется исключительно механизм расчета такой прибыли, предполагающий стимулирующий эффект для тех субъектов, которые не проедают свои средства на текущие нужды, а занимаются своим развитием – перевооружением, реконструкцией и т. д.

Чтобы наглядно показать, что возмещаемая в стоимости продукции (работ, услуг) амортизация является источником возмещения прошлых, а не будущих расходов, рассмотрим простой пример.

Вновь созданное предприятие приобрело за счет полученных заемных средств оборудование, по которому начинает начисляться амортизация, включаемая себестоимость и, соответственно, в стоимость производимой продукции (по калькуляционной статье «Амортизация»). По мере реализации продукции и получения за нее оплаты сумма амортизации остается у предприятия, т.к. амортизация является затратами, учитываемыми при исчислении налога на прибыль организации.

На какие цели будет направлена такая сумма? Очевидно, что на погашение заемных средств, полученных на приобретение этого оборудования.

Тоже и во всех других случаях осуществления капитальных вложений – вся возмещаемая в цене амортизация является источником возмещения прошлых затрат, связанных с осуществлением капитальных вложений. В конечном итоге источником для обновления являются свободные оборотные средства организации, а не амортизация.

Еще один довод в части надуманности предложений по созданию амортизационных фондов в целях их использования на осуществление капитальных вложений. Если согласится с тем, что амортизация – это источник обновления и по нему необходимо создавать резерв на развитие организации, то почему бы тогда не создавать такие резервы в отношении материалов, сырья, комплектующих и др. активов, которые, как и амортизация, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)?

В чем принципиальное отличие таких затрат от амортизации? Практически ни в чем, за исключением одного нюанса. И заключается он в том, что возвращаемая в цене стоимость материалов возмещает всю стоимость материальных активов, которые использовались при производстве продукции, в разовом порядке. В случае же с амортизацией возмещение ранее приобретенных активов производится частично - по мере

возмещения сумм амортизации в цене, что происходит в течение срока амортизации.

Как видим, действующая система амортизации не только не обеспечивает создание каких-либо источников для развития организации, а наоборот – ставит предприятия в относительно невыгодные условия: разовые расходы предприятием произведены (например, куплен станок), а погашение этих расходов происходит с «растяжкой» по времени. Разве можно в таком случае говорить об амортизации как об источнике будущих расходов, если суммы амортизации не покрывают ранее произведенные расходы, связанные с осуществлением капитальных вложений?

Полагаем, что именно это обстоятельство и стало основанием для определенного стимулирования хозяйствующих субъектов, отвлекающих в ущерб текущей деятельности свои финансовые ресурсы на развитие предприятия. Так, п. 2.6 ст. 130 Налогового кодекса Республики Беларусь [5] для предприятий, осуществляющих вложения в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией, предусмотрены так называемые инвестиционные вычеты, которые для целей налогообложения включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в больших размерах, чем если бы в отчетном периоде в затраты для этих целей принималась начисляемая сумма амортизации. Очевидно, что такой механизм позволяет в определенной степени оптимизировать налогообложение таких предприятий по налогу на прибыль.

В целом необходимо признать, что остаточная стоимость основных средств организации представляет собой невозмещенную в стоимости отгруженной продукции (работ, услуг) амортизацию этих средств. Какими источниками обеспечивается эта остаточная стоимость, ответить непросто, но в качестве источников могут выступать и чистая прибыль организации, и заемные средства.

Безусловно, хорошо, когда остаточная стоимость основных средств «перекрывается» чистой прибылью организации, поскольку в таком случае организация не несет дополнительных

расходов, обусловленных привлечением заемных средств. Вместе с тем, в конечном итоге источник «перекрытия» остаточной стоимости активов неважен, поскольку такие активы приобретались за свободные оборотные средства, которые предприятие посчитало возможным направить на осуществление капитальных вложений.

Признание факта, что остаточная стоимость амортизируемых активов соответствует величине будущей амортизации, наглядно свидетельствует о том, что начисляемая амортизация, уменьшающая остаточную стоимость таких объектов, является источником возмещения прошлых расходов, а не источником будущих капитальных вложений. Соответственно, такое понимание снимает с повестки дня необходимость формирования каких-либо амортизационных фондов или резервов как источников осуществления капитальных вложений.

Более того, как показывает анализ, создание амортизационных фондов в рамках национальной системы учета, предполагающей одноканальное начисление амортизации, в принципе невозможно. Это обусловлено тем, что хотя начисляемая амортизация, относимая на затраты, уменьшает в итоге первоначальную стоимость внеоборотных активов, в частности, основных средств, она, тем не менее, не уменьшает общую величину активов организации, поскольку сумма амортизации трансформируется в актив этой организации (ее затраты). Соответственно, начисление амортизации не ведет к изменению величины пассивов баланса, в том числе и величины собственных источников (собственного капитала) организации.

В связи с этим, если говорить о создании амортизационного фонда, то он может, как это было в Беларуси до 2002 года, создаваться исключительно в результате перераспределения собственных источников – без изменения их общей величины.

Вместе с тем смысла в таком создании нет, поскольку:

- во-первых, как отмечалось выше, амортизация – это источник возмещения прошлых, а не будущих расходов и, соответственно, амортизационный фонд, создаваемый в привязке к суммам начисленной амортизации, не может выступать как источник будущих расходов;

- во-вторых, даже если создавать амортизационный фонд, например, в целях контроля за осуществляемыми капитальными вложениями, то непонятно, что же будет являться источником таких вложений в случае, если для этого ни амортизационного фонда, ни собственных источников, в частности чистой прибыли организации, в итоге окажется недостаточно? Как (и надо ли) в такой ситуации показывать в качестве источников привлеченные кредитные ресурсы либо собственные оборотные средства, направленные на капитальные вложения?

- в-третьих, не следует забывать, что распорядиться чистой прибылью организации может только собственник (учредитель) организации. В связи с этим очевидно, что никакой собственник не позволит рассматривать свою чистую прибыль как источник формирования амортизационных фондов (резервов), поскольку в таком случае уменьшаются возможности собственника (учредителя) для получения дивидендов.

Не имеет смысла, учитывая изложенное, и создание забалансового амортизационного фонда – хотя бы потому, что забалансовый учет не затрагивает активы и пассивы организации и, соответственно, обеспечивает в большей мере какие-то аналитические функции.

Вместе с тем такие функции, в частности контроля за тем, какая часть капитальных вложений какими источниками обеспечивается в тот или иной отчетный период, можно, с нашей точки зрения, реализовать совсем простым способом, не затрагивая ни балансовый, ни забалансовый учет организации.

Как уже отмечалось выше, невозмещенная амортизацией стоимость внеоборотных активов, в частности основных средств, определяется в целом как разница между их первоначальной стоимостью и начисленной по ним сумме амортизации, показанной по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Очевидно, что невозмещенная амортизацией сумма, а именно – остаточная стоимость основных средств обеспечена другими источниками – либо собственными, либо заемными. Сумма заемных источников на целевые нужды известна, соответственно можно определить сумму собственных и иных источников, отвлеченных в приобретенные и эксплуатируемые организацией основные средства.

Примерная форма для контроля обеспеченности остаточной стоимости основных средств организации ее собственными и заемными источниками представлена в таблице 1. Очевидно, что расчеты по предлагаемой форме не требуют серьезных временных затрат, не меняют систему учета организации и, вместе с тем, дают достаточную информацию руководству организации для принятия соответствующих управленческих решений. Следует отметить, что непонимание, а скорее всего - игнорирование сути амортизации в целях решения краткосрочных задач повышения эффективности деятельности хозяйствующих субъектов просматривается и в некоторых законодательных актах.

Таблица 1

Обеспечение остаточной стоимости основных средств организации собственными и заемными источниками

№ п/п	Наименование показателя	Значение показателя, млн. руб.			Примечание
		01.01. 2016	01.02. 2016	01.03. 2016	
1	2	3	4	5	6
1	Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств	200	200	200	Дебет счета 01 «Основные средства»
2	Начисленная по объектам основных средств амортизация	5	10	15	Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»
3	Остаточная стоимость основных средств (стр. 1 – стр. 2)	195	190	185	Стоимость основных средств, не обеспеченная амортизацией
4	Нераспределенная прибыль организации	150	50'	50	Сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
5	Прирост стоимости имущества в результате его переоценки, проводимой в соответствии с законодательством	x''	x	x	Субсчет «Переоценка основных средств» счета 83 «Добавочный капитал»

Завершение табл. 1

1	2	3	4	5	6
6	Остаточная стоимость основных средств, не обеспеченная собственными источниками (стр. 3 – (стр. 4 + стр. 5))	45	140	135	Расчетная величина, характеризующая обеспеченность (необеспеченность) остаточной стоимости основных средств собственными источниками
7	Целевые заемные средства на приобретение объектов основных средств	50	40	30	Показывается непогашенная сумма полученных в целевом порядке кредитов и займов, числящаяся на счетах учета расчетов по кредитам и займам
8	Остаточная стоимость основных средств, не обеспеченная собственными источниками и целевыми заемными средствами на приобретение объектов основных средств (стр. 6 – стр. 7) ""	0	100	105	Расчетная величина, характеризующая отвлечение иных источников в «обеспечение» остаточной стоимости основных средств, не обеспеченной собственными источниками и целевыми средствами на приобретение основных средств""

Примечания:

' уменьшение нераспределенной прибыли обусловлено выплатой дивидендов по итогам 2015 года.

"" для упрощения расчетов принято, что переоценка основных средств не производилась.

"" если собственные и целевые источники перекрывают остаточную стоимость основных средств, в соответствующих графах показывается 0.

"" иными источниками могут выступать отвлеченные средства, обусловившие рост кредиторской задолженности за полученные материалы, по начисленной, но невыплаченной заработной плате и т. д.

Так, постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 09.02.2016 г. № 110 [9] установлено, что организации вправе принять в 2016 году решение о неначислении амортизации по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов, используемым ими в предпринимательской деятельности. При этом нормативные сроки службы и сроки полезного использования таких объектов продлеваются на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации. К слову сказать, аналогичная возможность была и в 2015 году [8].

К чему ведет данная норма? К очевидному снижению затрат. При этом такое снижение обеспечивается не за счет конкретных действий субъекта хозяйствования, направленных на сокращение расходов, а на основании уловок, специально оговоренных законодательством. При этом осуществляется полное игнорирование экономических законов, экономических основ и постулатов.

Неначисление амортизации, которая является возмещением прошлых расходов, связанных с осуществлением капитальных вложений, ведет, во-первых, к сокрытию реальных затрат организации, которые ранее возмещались путем включения в себестоимость продукции по статье «Амортизация» и, во-вторых, как следствие, – к уменьшению источника для возмещения этих прошлых затрат.

Более того, получение за счет уменьшения начисляемой амортизации прибыли ведет к ее налогообложению налогом на прибыль и дополнительному отвлечению оборотных средств предприятия на уплату этого налога. И это при том, что на самом деле никакой реальной прибыли предприятие может и не иметь.

Особо подчеркнем, что ситуация выглядела бы немного по-другому, если бы амортизация рассматривалась как источник будущих расходов. В таком случае можно было бы говорить о том, что в результате неначисления амортизации просто не создаются резервы для будущих расходов, что можно подождать до лучших времен – времен, когда амортизация будет капитализирована, т. е. направлена на осуществление капитальных вложений.

Однако, как было показано выше, амортизация – это возмещение прошлых расходов. А это уже другой случай: расходы произведены, но их возмещение отложено. То есть субъект хозяйствования, который осуществил капвложения, свои расходы не возместил.

Что мы имеем в итоге? Во-первых, предприятие не имеет источника возмещения средств, которые им были потрачены. Во-вторых, как уже отмечалось, если в результате неначисления амортизации предприятие получит прибыль, то оно заплатит налог на прибыль с «бумажной прибыли», которой бы не было, если бы амортизация начислялась в обычном порядке. В-третьих, продление амортизации объекта на период неначисления амортизации в своей основе означает, что объект, по которому амортизация не начислялась, должен эксплуатироваться на год-два больше, чем это было установлено при определении срока его амортизации. Но по каждому ли объекту это возможно? И каковы последствия продления срока эксплуатации объекта?

Если объект будет эксплуатироваться в течение изначально установленного нормативного срока его эксплуатации, по окончании которого он будет списан, то недоамортизированная стоимость объекта, по которому начисление амортизации было продлено, будет отнесена в уменьшение финансового результата организации.

Таким образом, для субъектов хозяйствования, принявших систему «отложенной амортизации», такое решение, несмотря на краткосрочное «бумажное» улучшение финансовых результатов, в перспективе оборачивается прямыми убытками. В связи с этим утверждение, что продление срока начисления амортизации оказывает положительный эффект на экономику субъектов хозяйствования, – не имеет под собой никаких оснований.

Выводы:

Учитывая изложенное выше, считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Амортизация, возмещаемая в цене реализованной продукции (работ, услуг), является источником возмещения прошлых, а не будущих расходов.

Соответственно, никакие амортизационные фонды, которые бы рассматривались как источники осуществления будущих капиталовложений, создаваться за счет амортизационных отчислений не могут.

2. Остаточная стоимость основных средств организации представляет в своей основе невозмещенную в стоимости произведенной (отгруженной) продукции (работ, услуг) будущую амортизацию этих основных средств.

В связи с этим начисляемая амортизация, уменьшающая остаточную стоимость амортизируемых объектов, является реальным источником возмещения прошлых расходов, связанных с осуществлением организацией капитальных вложений. Другими источниками приобретенных и эксплуатируемых организацией амортизируемых активов, в частности основных средств, выступают либо собственные, либо заемные источники, величину которых можно определять расчетно в каждом отчетном периоде.

3. Допускаемая законодательством возможность неначисления амортизации не только не ведет к улучшению финансового состояния организации, а наоборот – существенно ухудшает его. При этом речь идет не о том, что при неначислении амортизации не создаются источники будущего развития (их нет в любом случае, даже при начислении амортизации), а о том, что в таком случае не возмещаются ранее произведенные организациями капитальные вложения.

Список использованной литературы:

1. *Бова И.А.* Бухгалтерский учет амортизации основных средств промышленности : состояние и развитие методик : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / *И.А. Бова.* – Минск, УО «БГЭУ», 2016. – 24 с.
2. *Дергун Л.В.* Финансовые инструменты управления основным капиталом предприятия и особенности их применения в Республике Беларусь / *Л.В. Дергун* // Вестник ГГТУ им. П.О. Сухого. – 2014. – № 4. – С. 84–92.

3. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением Мин-ва экономики Респ. Беларусь, Мин-ва финансов Респ. Беларусь и Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6.
4. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 (в ред. от 30.06.2014 г.).
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2015).
6. Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет : постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 5 февр. 2013 г., № 7 (в ред. от 19.03.2015 г.).
7. О внесении изменений и дополнений в инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление Мин-ва экономики Респ. Беларусь, Мин-ва финансов Респ. Беларусь и Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 30 сент. 2010 г., № 141/106/28.
8. О внесении дополнения в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 ноября 2001 г. № 1668 и вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2015 году : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 16 февр. 2015 г. № 102.
9. О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2016 году : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 9 февр. 2016 г., № 110.
10. О государственной экономической политике Республики Беларусь по амортизационным отчислениям основных фондов : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 14 февр. 1997 г., № 89.

11. О переходе на новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий : письмо Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 1992 г., № 11-6/56.
12. О порядке применения льготы по налогу на прибыль, направленной на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства : письмо Мин-ва финансов Респ. Беларусь, Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, Мин-ва экономики Респ. Беларусь, 7 сент. 2010 г., № 05-1-25/112/2-2-9/279/18-01-14/5955.
13. О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности амортизационного фонда : письмо Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 28 янв. 1998 г., № 15-2/100.
14. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкция по его применению : утв. приказом Мин-ва финансов СССР от 28.03.1985 г. № 40. Изд. 2-е, стереотип. – М. : Экономика и статистика, 1985.
15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий : утв. приказом Мин-ва финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56, введен в действие решением коллегии Мин-ва финансов Республики Беларусь от 28 февраля 1992 г. (протокол № 2).
16. Положение об учете формирования и использования амортизационных отчислений на обновление основных производственных фондов и техническое перевооружение производства : утв. Мин-вом финансов Респ. Беларусь, Мин-вом экономики Респ. Беларусь, Мин-вом статистики и анализа Респ. Беларусь, 28 февр. 1997 г., №15-1/134, 19/3-315, 01-21/12.
17. Положение о бухгалтерском учете формирования и использования амортизационных отчислений для обновления основных производственных фондов : утв. приказом Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 16 декабря 1997 г., Мин-ва экономики Респ. Беларусь от

- 19 декабря 1997 г., Мин-ва статистики и анализа Респ. Беларусь от 20 декабря 1997 г. № 191/101/308.
18. Правила применения плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 и введенных в действие на территории Республики Беларусь решением коллегии Министерства финансов Республики Беларусь от 28 февраля 1992 г. (протокол № 2) : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г., № 129.
19. Проблемы формирования амортизационного фонда / *Н.В. Суша и др.* // Управление в социальных и экономических системах : материалы XX Междунар. науч.-практ. конф. – Минск : МИУ, 2011. – С. 33–35.
20. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89.
21. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 (в ред. от 30.06.2014 г.).

References:

1. Bova, I.A. (2016), *Buhgalterskiy uchet amortizacii osnovnih sredstv prumiclenosti: sostoyanie I razvitie metodicheskogo* [Accounting of Capital Depreciation in Industry: Current State and Methodology Development]: *Author's abstract*, EE “Francisk Skorina Gomel State University”, EE “BSEU”, Minsk, 24 p.
2. Dergun, L.V. (2014), “Finansovye instrumenty upravleniya osnovnym kapitalom predpriyatiya i osobennosti ikh primeneniya v Respublike Belarus” [The Financial Tools of Managing Company Fixed Capital and Features of their Application in the Republic of Belarus], *Reporter of Pavel*

Sukhoi State Technical University of Gomel, No. 4, pp. 84–92.

3. The Ministry of Economy, The Ministry of Finance, The Ministry of Architecture and Construction of the Republic of Belarus (2009), *Instruktsiya o poryadke nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv i nematerial'nykh aktivov*.
4. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2011), *Instruktsiya o poryadke primeneniya tipovogo plana schetov bukhgalterskogo ucheta*.
5. The National Assembly of the Republic of Belarus (2009), *Nalogovery kodeks Respubliki Belarus'*.
6. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2013), *Ob ustanovlenii form raschetov chasti pribyli (dokhoda), podlezhashchey perechisleniyu v byudzhet*.
7. The Ministry of Economy, The Ministry of Finance, The Ministry of Architecture and Construction of the Republic of Belarus (2010), *O vnesenii izmeneniy i dopolneniy v instruktsiyu o poryadke nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv i nematerial'nykh aktivov*.
8. The Council of Ministers of the Republic of Belarus (2015), *O vnesenii dopolneniya v postanovlenie Soveta Ministrov Respubliki Belarus' ot 16 noyabrya 2001 g. № 1668 i voprosakh nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv i nematerial'nykh aktivov v 2015 godu*.
9. The Council of Ministers of the Republic of Belarus (2016), *O voprosakh nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv i nematerial'nykh aktivov v 2016 godu*.
10. The Council of Ministers of the Republic of Belarus (1997), *O gosudarstvennoy ekonomicheskoy politike Respubliki Belarus' po amortizatsionnym otchisleniyam osnovnykh fondov*.
11. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (1992), *O perekhode na novyy plan schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti predpriyatiy*.
12. The Ministry of Economy, The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2010), *O poryadke primeneniya l'goty po nalogu na pribyl', napravlennoy na finansirovaniye kapital'nykh vlozheniy proizvodstvennogo naznacheniya i zhilishchnogo stroitel'stva*.

13. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (1998), *O poryadke otrazheniya v bukhgalterskom uchete i otchetnosti amortizatsionnogo fonda.*
14. The Ministry of Finance of the USSR (1985), *Plan schetov bukhgalterskogo ucheta proizvodstvenno-khozyaystvennoy deyatel'nosti ob"edineniy, predpriyatiy i organizatsiy i Instruksiya po ego primeneniyu,* Ekonomika i statistika, Moscow.
15. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (1992), *Plan schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti predpriyatiy.*
16. The Ministry of Finance, The Ministry of Statistics and Analysis, The Ministry of Economy of the Republic of Belarus (1997), *Polozhenie ob uchete formirovaniya i ispol'zovaniya amortizatsionnykh otchisleniy na obnovenie osnovnykh proizvodstvennykh fondov i tekhnicheskoe perevooruzhenie proizvodstva.*
17. The Ministry of Finance, The Ministry of Statistics and Analysis, The Ministry of Economy of the Republic of Belarus (1997), *Polozhenie o bukhgalterskom uchete formirovaniya i ispol'zovaniya amortizatsionnykh otchisleniy dlya obnoveniya osnovnykh proizvodstvennykh fondov.*
18. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2001), *Pravila primeneniya plana schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti organizatsiy i Instruksii po ego primeneniyu.*
19. Susha, G.Z. (2011), “Problemy formirovaniya amortizatsionnogo fonda” [Problems of the Sinking Fund Formation], *Management in Social and Economic Systems, Proceedings of the XX Intern. Scientific and Practical Conference,* MIU Publishing House, Minsk, pp. 33–35.
20. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2003), *Tipovoy plan schetov bukhgalterskogo ucheta i Instruksiya po primeneniyu tipovogo plana schetov bukhgalterskogo ucheta.*
21. The Ministry of Finance of the Republic of Belarus (2011), *Tipovoy plan schetov bukhgalterskogo ucheta i Instruksiya o poryadke primeneniya tipovogo plana schetov bukhgalterskogo ucheta.*

КОРОТАЕВ Сергей Леонидович – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (г. Минск), директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт».

Научные интересы:

- Бухгалтерский учет, налогообложение и правовое обеспечение операций, обусловленных трансформацией отношений собственности, в частности, при:

- купле-продаже предприятий и их частей;

- купле-продаже акций и долей в уставных фондах организаций;

- выходе участников из хозяйственных обществ, распределении (перераспределении) долей между участниками;

- реорганизации и ликвидации организаций.

- Переход имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций Беларуси – проблемы междисциплинарного синтеза.

- Бухгалтерский, налоговый, правовой и управленческий консалтинг.

- Аудит достоверности финансовой отчетности коммерческих организаций.

- Анализ влияния экономических и валютных кризисов на финансовые результаты и отчетность хозяйствующих субъектов.

Тел.: +375 29 350 38 93.

E-mail: korotaevbel@gmail.com.

Статья поступила в редакцию 15.08.2016.