

Коллизии и перспективы учета амортизационного фонда предприятия

Аннотация

В статье анализируются методические и практические аспекты учета амортизационного фонда как важнейшего источника финансирования капиталовложений в России. Диагностируются факторы, препятствующие расширению капитальных инвестиций, которые лежат в плоскости учетно-налоговых норм права, предлагаются альтернативные способы их устранения. В процессе исследования коллизий учета амортизационного фонда автор приходит к выводу о необходимости внедрения комплексных мероприятий как на макро-, так и на микроуровнях. Основная идея — распространение практики использования механизма ускоренного списания основных средств в целях налогообложения. Особое внимание уделяется контролю целевого использования амортизационного фонда предприятия (автор предлагает соответствующую методику учета данного процесса). Результат исследования — авторская модель активизации капиталовложений посредством оптимизации учета амортизационных отчислений.

Ключевые слова:

амортизационная премия, амортизация основных средств, капитальные вложения, механизм ускоренного начисления амортизации основных средств, налоговый учет, финансовый учет

JEL: M40, M41

Бухгалтерский учет — важный инструмент воздействия на различные хозяйственные процессы, такие как производство и реализация продукции (работ, услуг), финансово-экономические показатели деятельности предприятия (выручка, себестоимость, прибыль). Один из важнейших процессов — инвестиционная деятельность в виде капитальных вложений. Приобретение объектов основных средств, их строительство, реконструкция и модернизация способствуют наращиванию объемов производства продукции, повышению уровня эффективности использования долгосрочных активов.

В рамках бухгалтерского учета существует ряд способов, влияющих на инвестиционную активность предприятий. Они связаны с определенной методикой учета амортизационного фонда — важнейшего источника финансирования капитальных вложений. Теоретически данные способы призваны расширять возможности экономических субъектов по вложению в основной капитал. В табл. 1 представлены некоторые показатели, характеризующие уровень капитальных вложений отечественных хозяйствующих субъектов.

Таблица 1

Некоторые характеристики условий и результатов капиталовложений в России

Показатель	2012 г.	2013 г.	2014 г.	Отклонения	
				2013 г. от 2012 г. (+/-)	2014 г. от 2013 г. (+/-)
1. Уровень износа основных фондов, %	47,7	48,2	49,4	+0,5	+1,2
2. Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	12 586,1	13 450,2	13 557,5	+864,1	+107,3
3. Ввод в действие основных фондов, млрд руб.	10 338,5	11 160,5	10 898,0	+822,0	-262,5
4. Коэффициент обновления основных фондов, %	4,8	4,6	4,3*	-0,2	-0,3

Примечание: * без учета данных по Крымскому федеральному округу.

Источник: составлено автором по данным Росстата [1].

Так, размер инвестиций в основной капитал номинально возрастал в течение 2012–2014 гг. Но уровень износа основных фондов являлся достаточно высоким и имел тенденцию к росту (почти половина основных фондов российских организаций изношена, поэтому требует скорейшего обновления). Между тем коэффициент обновления ежегодно сокращался (стоимость введенных в действие основных фондов меньше величины капиталовложений из-за наличия незавершенного строительства, причем ввод объектов в эксплуатацию имел тенденцию к снижению).

Поэтому чрезвычайно важно разработать оптимальную модель учета амортизационного фонда, расширяющую возможности экономических субъектов по осуществлению капитальных вложений.

СОВРЕМЕННЫЕ СПОСОБЫ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ, ПРИЗВАННЫЕ АКТИВИЗИРОВАТЬ КАПИТАЛОВЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ В РОССИИ

Главной причиной низкой инвестиционной активности российских предприятий является недостаток финансовых ресурсов, необходимых для осуществления капитальных вложений. В настоящее время в рамках бухгалтерского учета существуют способы, с помощью которых можно:

- увеличить размер амортизационного фонда как основного источника воспроизводства основных средств экономического субъекта;
- расширить возможности фирмы по использованию чистой прибыли в качестве инвестиционного ресурса (табл. 2).

Таблица 2

Стимулирование капиталовложений посредством учета амортизационных отчислений

Финансовый учет	Налоговый учет
1. Использование механизма ускоренного начисления амортизации основных средств	
а) применение способа уменьшаемого остатка (максимальный коэффициент ускорения – 3)	а) использование амортизационной премии – механизма единовременного списания на расходы до 10–30 % первоначальной стоимости поступающих в организацию основных средств
б) применение способа по сумме чисел лет	б) использование повышающих коэффициентов (2 и 3) к норме амортизации основных средств при применении линейного способа
	в) использование нелинейного способа
2. Применение стоимостного лимита для идентификации основных средств (до 40 тыс. руб.). Применение лимита – добровольное	2. Повышение стоимостного лимита для идентификации амортизируемого имущества (с 40 тыс. до 100 тыс. руб.). Применение лимита – обязательное

Источник: составлено автором на основе действующих нормативных актов (ПБУ 6/01 «Учет основных средств», Налогового кодекса Российской Федерации).

Так, в финансовом учете амортизационный фонд организаций потенциально может быть увеличен максимум в три раза в случае реализации продукции (работ, услуг) и полного погашения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. Кроме того, малоценные объекты длительного пользования (стоимостью до 40 тыс. руб.) могут быть единовременно списаны на расходы при их поступлении¹, что теоретически тоже может обеспечить приток дополнительных средств после реализации продукции (работ, услуг) клиентам и окончательных расчетов с ними (при условии применения предприятием метода ценообразования «издержки плюс» (метода полных издержек)). Таков был смысл ускоренной амортизации, заложенный в соответствующих нормативных документах.

¹ Положение по бухгалтерскому учету. Учет основных средств ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н.

В налоговом учете ускоренный механизм списания основных средств дает возможность организациям получить бесплатную отсрочку у государства по уплате налога на прибыль (при использовании ускоренных способов начисления амортизации основных средств и в связи с применением стоимостного лимита для идентификации амортизируемого имущества; при этом чрезвычайно важно, что с 01.01.2016 данный лимит увеличился до 100 тыс. руб.)². Такая бесплатная отсрочка является достойной альтернативой дорогостоящим банковским кредитам при решении вопроса финансирования реальных инвестиций экономического субъекта. При этом фирмы экономят на потенциальных процентах по банковским кредитам, что позволяет им увеличить чистую прибыль.

Однако в процессе обзорного анализа предприятий Брянской области автором было установлено, что ускоренные методы начисления амортизации основных средств используются крайне редко, лишь стоимостной лимит для их идентификации в финансовом учете применяется повсеместно (табл. 3). С высокой долей вероятности данный результат можно экстраполировать и на предприятия России в целом.

Таблица 3

**Практика использования предприятиями Брянской области
учетных способов по стимулированию капиталовложений, 2015 г.**

Предприятия	Финансовый учет		Налоговый учет		
	Стоимостной лимит для идентификации основных средств	Ускоренные способы начисления амортизации основных средств	Амортизационная премия по основным средствам	Повышающие коэффициенты к норме амортизации основных средств	Нелинейный способ начисления амортизации основных средств
1. ОАО «Агротехпром»	+	-	+	-	-
2. АО «БАСК»	+	-	-	-	-
3. ОАО «БЗКТ»	+	-	-	+	-
4. ОАО «Брянскагропромтранс»	+	-	-	-	-
5. ООО «Брянск Газ-сервис»	+	-	-	-	-
6. ОАО «Брянский молочный комбинат»	+	-	-	-	-
7. АО «Брянский проектно-изыскательский институт «Брянскгипроводхоз»	+	-	-	-	-
8. ОАО «Брянскспиртпром»	+	-	-	-	+
9. АО «БЭМЗ»	+	-	-	+	-
10. АО «Газпром газораспределение Брянск»	+	-	-	-	-
11. ООО «Геокомплекс»	+	-	-	+	-
12. АО «Дорожное эксплуатационное предприятие № 216»	+	-	-	-	-
13. ОАО «Ивотстекло»	+	-	-	-	-
ООО «Куриное царство – Брянск»	+	-	-	-	-
14. АО «85 Ремонтный завод»	+	-	-	-	-
15. ООО «Сакс»	+	-	-	-	-

Источник: составлено автором по результатам обзорного анализа учетной политики предприятий Брянской области.

Так, из 15 исследованных предприятий (100 % выборки):

— ни одно из них не использует ускоренные методы начисления амортизации основных средств в финансовом учете (0 % выборки);

² Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2.

- одна организация применяет в налоговом учете «амортизационную премию» (6,7 % выборки);
- одно предприятие использует нелинейный способ начисления амортизации основных средств в целях налогообложения (6,7 % выборки);
- три предприятия применяют повышающие коэффициенты к норме амортизации основных средств в налоговом учете (20 % выборки).

Следовательно, многие российские организации не используют в своей учетной практике механизм ускоренного списания основных средств, призванный стимулировать инвестиционную деятельность в виде капитальных вложений.

КОЛЛИЗИИ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА КАК ИСТОЧНИКА ФИНАНСИРОВАНИЯ КАПИТАЛОВЛОЖЕНИЙ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Главной причиной отказа большинства российских предприятий от ускоренных методов списания основных средств является наличие различий в соответствующих расчетах по данным финансового и налогового учета. В результате на практике организации обычно используют линейный способ начисления амортизации основных средств как наиболее простой и удобный в применении. В частности, ежемесячные амортизационные отчисления и в финансовом, и в налоговом учете получаются одинаковыми. При этом предприятиям не нужно осуществлять сложные расчеты временных разниц, которые приводят к возникновению:

- отложенных налоговых обязательств (если в финансовом учете применяется линейный способ начисления амортизации, а в налоговом учете используется ускоренный механизм ее расчета);
- отложенных налоговых активов (если в финансовом учете применяются ускоренные методы начисления амортизации, а в налоговом учете — линейный способ ее расчета).

Кроме того, коллизия учета амортизационного фонда как источника финансирования капиталовложений на предприятии сводится к тому, что действующий механизм ускоренного начисления амортизации основных средств в финансовом учете обычно не обеспечивает реального ускоренного притока дополнительных амортизационных отчислений.

Так, если предприятие использует метод ценообразования «издержки плюс», то амортизационные отчисления значительно увеличатся, что может вызвать рост цен на продукцию (работы, услуги) в первые годы эксплуатации объектов основных средств. Однако в условиях конкурентной среды такое увеличение цен может привести к потере покупателей и заказчиков. Поэтому амортизационный фонд может просто не сформироваться из-за отсутствия необходимого объема продаж.

Если же цены на продукцию (работы, услуги) не повышать, а использовать другие методы ценообразования, например метод маржинальных издержек, а также придерживаться таких стратегий ценообразования, как «снятие сливок», «проникновение на рынок», то теряется смысл от таких ускоренных расчетов амортизации основных средств. На практике обычно как раз складывается именно такая ситуация: при установлении цены экономические субъекты ориентируются на потребительский спрос и эффективность управления переменными расходами на единицу продукции. В результате бухгалтерская прибыль и нормы амортизации играют второстепенную роль. Поэтому тем более нет смысла устанавливать в финансовом учете ускоренные методы начисления амортизации основных средств, параллельно увеличивая трудоемкость учетных работ (поскольку в налоговом учете ускоренная амортизация исчисляется по-другому). Соответственно, применение способа уменьшаемого остатка и способа по сумме чисел лет при начислении амортизации основных средств в финансовом учете реально не приносит желаемого эффекта.

А вот использование амортизационной премии, повышающих коэффициентов к норме амортизации основных средств и нелинейного способа в налоговом учете являются

реальными инструментами, стимулирующими инвестиционную активность предприятий в первые годы эксплуатации основных средств, по которым применяются ускоренные методы списания [2]. Ведь в первые годы использования объектов основных средств амортизационные расходы максимальны, прибыль минимальна, налог на прибыль организаций уменьшается. В последующие годы — наоборот. В итоге за весь нормативный срок службы основного средства предприятие уплачивает одну и ту же сумму налога на прибыль, только она будет перераспределена во времени: в первые годы прибыль будет меньше, в последующие годы — больше (эффект отсрочки платежа) [3]. Таким образом, применение ускоренного механизма начисления амортизации основных средств в налоговом учете фактически приведет к возможности сэкономить на процентах по банковским кредитам, которые потенциально могли быть использованы для финансирования реальных инвестиций.

Кроме того, в соответствии с действующей методикой бухгалтерского учета амортизационного фонда предприятия нельзя отождествлять начисленную амортизацию (отраженную по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств») с источником финансирования воспроизводства основных фондов. Хотя экономическое содержание данного термина именно это и предполагает: амортизация основных средств представляет собой перенос части их стоимости на себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) с целью дальнейшего воспроизводства основных фондов.

Однако на практике это не совсем так. Ведь амортизационный фонд становится реальным инвестиционным ресурсом только после получения денежных средств от покупателей и заказчиков в связи с реализацией продукции (товаров, работ, услуг). А платежная дисциплина контрагентов может достаточно часто нарушаться, имеют место и сомнительные долги.

ПЕРСПЕКТИВЫ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ ДЛЯ АКТИВИЗАЦИИ КАПИТАЛОВЛОЖЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Стимулирование капитальных вложений посредством использования бухгалтерского инструментария, с авторской точки зрения, возможно при комплексном подходе: желательнее осуществлять как внешнее воздействие (на макроуровне), так и предпринимать локальные меры на уровне отдельных предприятий (рис. 1).

Рисунок 1

Модель активизации капитальных вложений в рамках учета амортизационных отчислений



Источник: составлено автором.

Так, на макроуровне чрезвычайно важно сблизить финансовый и налоговый учет амортизации основных средств, чтобы экономические субъекты перестали бояться двойных расчетов амортизационных отчислений, дополнительных расчетов в связи с появлением временных разниц и наконец-то начали использовать преимущества ускоренного списания основного капитала в целях исчисления налога на прибыль. Это будет также стимулировать применение ускоренных способов начисления амортизации основных средств в финансовом учете, если предприятие использует метод полных издержек в ценообразовании.

Пока же этого не произошло, сами организации могут закреплять в налоговом учетной политике применение амортизационной премии, повышающих коэффициентов к норме амортизации при использовании линейного метода, нелинейного способа начисления амортизации. Ведь эффект отсрочки платежа по налогу на прибыль организаций даст им возможность в первые годы эксплуатации объектов основных средств увеличивать размер чистой прибыли, которую как раз необходимо направлять на финансирование капитальных вложений (что важно в условиях ежегодного роста цен). Это будет особенно актуально для основных средств, которые быстро морально устаревают. Следовательно, ускоренный механизм начисления амортизации основных средств в налоговом учете будет способствовать расширению инновационных реальных инвестиций на предприятиях.

Для контроля целевого использования средств амортизационного фонда предприятиям целесообразно открывать забалансовый счет 012 «Амортизационный фонд», который будет отражать реальные денежные средства, используемые в качестве инвестиционного ресурса после поступления выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

В табл. 4 отражен предлагаемый порядок применения данного забалансового счета.

Таблица 4

**Контроль целевого использования средств
амортизационного фонда предприятия**

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация основных средств	20, 23, 25, 26, 44	02
2. Погашена дебиторская задолженность покупателей и заказчиков	50, 51, 52	62, 76
3. Образован амортизационный фонд (после окончательных расчетов с покупателями и заказчиками)	x	012
2. Осуществлены капиталовложения (например, покупка основных средств)	08, 19	60
3. Погашение задолженности перед поставщиками основных средств	60	50, 51
4. Уменьшение амортизационного фонда на сумму оплаченных капиталовложений	012	x

Источник: составлено автором.

Поскольку исполнение платежной дисциплины покупателей и заказчиков напрямую связано с процессом формирования амортизационного фонда как источника финансирования капитальных вложений, то экономические субъекты параллельно должны совершенствовать данный учетный участок. В частности, следует:

- максимально использовать авансовую форму расчетов с покупателями и заказчиками;
- тщательно контролировать процесс исполнения платежной дисциплины клиентами посредством детального аналитического учета (например, к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открывать субсчета: 62/1 «Срочная задолженность»; 62/2 «Просроченная задолженность»; просроченную задолженность впоследствии целесообразно ранжировать по длительности просрочки, открывая соответствующие субсчета второго порядка).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение отметим основные результаты исследования:

1) главным инструментом воздействия на расширение размеров капиталовложений отечественных предприятий в рамках финансового и налогового учета является построение эффективной системы учета источников финансирования реальных инвестиций (в первую очередь амортизационного фонда);

2) важнейшим способом активизации капитальных вложений выступает механизм ускоренного списания основных средств в финансовом и налоговом учете, но он фактически не используется на практике из-за различий в расчетах амортизационных расходов в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения (экономические субъекты не хотят увеличивать уровень трудоемкости учетных работ); данный механизм не востребован и из-за специфики современных экономических реалий (что, например, выражается в применении особых способов ценообразования, мало связанных с расчетами амортизационных отчислений);

3) действующая методика финансового учета амортизации основных средств как важнейшего источника финансирования капитальных вложений не позволяет осуществлять контроль ее целевого использования, так как система бухгалтерских счетов для учета амортизационного фонда не предусматривает бухгалтерских записей при его расходовании;

4) активизация инвестиционной деятельности в форме капиталовложений возможна при внедрении авторской модели, в основе которой лежит комплекс мероприятий на макро- и микроуровнях:

— корректировка нормативно-правового регулирования финансового и налогового учета амортизации основных средств как важнейшего источника финансирования реальных инвестиций;

— корректировка локальных нормативных документов предприятия (учетной политики в целях бухгалтерского учета, в целях налогообложения, рабочего плана счетов) при установлении порядка начисления амортизации основных средств.

Увеличение объемов реальных инвестиций позволит российским предприятиям повысить уровень годности основных фондов, а они в этом серьезно нуждаются. В итоге для экономических субъектов приблизятся перспективы эффективного функционирования.

Библиография

1. Инвестиции в России. 2015 / Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/invest.pdf.
2. Жданкина Н. А. Учет капитальных вложений и источников их финансирования. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Самарский государственный экономический университет, 2012.
3. Жукова О. Н. Система учета капитальных вложений и источников их финансирования в аграрных формированиях в период адаптации к международным стандартам финансовой отчетности. Дисс. ... канд. экон. наук / Брянск, 2004.
4. Лукашова И. А., Головащенко Е. М. Инвестиционная недвижимость, инвестиционные активы как учетные категории // Экономика, предпринимательство и право. 2015. Т. 5. № 4. С. 215–228.
5. Седлухо О. В., Хмельницкая Н. Н. Применение ускоренной амортизации с целью повышения эффективности предприятий промышленности // Экономика и социум. 2013. № 1 (6). С. 690–694.
6. Федорович В. О. Оценка прироста собственных источников финансирования за счет амортизационной премии корпорации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 41 (383). С. 42–60.

Автор



Кузнецова Ольга Николаевна, к. э. н., доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения Брянского государственного университета им. академика И. Г. Петровского
(e-mail: olga-kuz-1979@mail.ru)

O. N. Kuznetsova

Collisions and Prospects of Accounting Depreciation Fund of the Entity

Abstract

In this article the author analyzes methodical and practical aspects of accounting of a depreciation fund as most important source of capital financing in Russia. The article reveals the factors of standard and legal nature which interfere with expansion of capital investments, offers alternative methods of their elimination. In the course of the research on the depreciation fund accounting collisions the author comes to a conclusion about need of implementation of complex actions at the macro level and at the micro level. The main idea is to spread the practice of using of the accelerated property write-off method for the purpose of the taxation. The author pays special attention to control of target use of entity depreciation fund (the technique of accounting of this process is offered). The research results in a presented model of increase in capital investments by means of optimization of depreciation charges accounting.

Keywords:

depreciation bonus, fixed asset depreciation, capital investments, method of the accelerated property depreciation, tax accounting, financial accounting

JEL: M40, M41

References

1. Investments in Russia. 2015 / Official Site of Federal State Statistics Service. Available at: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/invest.pdf.
2. Zhdankina N. A. Accounting of Capital Investments and Sources of their Financing: the abstract of the thesis for a degree of PhD (Economics), Samara State Economic University, 2012.
3. Zhukova O. N. Accounting System of Capital Investments and Sources of their Financing in Agrarian Forming during Adaptation to International Accounting Standards: the abstract of the thesis for a degree of PhD (Economics). Bryansk, 2004.
4. Lukashova I. A., Golovashhenko E. M. Investment Real Estate, Investment Assets as Accounting Categories. *Ekonomika, Predprinimatel'stvo i Pravo – Economy, Entrepreneurship and Law*, 2015, vol. 5, no. 4, pp. 215–228.
5. Sedlukho O. V., Hmel'nitskaja N. N. The Application of the Accelerated Amortization in Order to Increase the Efficiency of Industrial Enterprises. *Ekonomika i Socium – Economy and Society*, 2013, no. 1 (6), pp. 690–694.
6. Fedorovich V. O. Evaluation of Own Sources of Financing Growth at the Expense of Corporation Premium Amortization. *Mezhdunarodnyj Buhgalterskij Uchet – International Accounting*, 2015, no. 41 (383), pp. 42–60.

Kuznetsova Olga N., PhD (Economics), Associate Professor, Assistant Professor of Financial Accounting and Taxation Department, Bryansk State University named after the Academician I. G. Petrovsky
(e-mail: olga-kuz-1979@mail.ru)

Author's affiliation:

Bryansk State University named after the academician I. G. Petrovsky, Bryansk 241036, Russian Federation