

В. Ф. Бабына

inna_babyna@tut.by

Гомельский государственный университет имени Ф. Скорины, Беларусь

ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАКОПЛЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ И УЧЕТНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ ИХ РЕШЕНИЯ

В статье рассмотрены проблемы использования накопленной амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов. Отмечено снижение роли амортизации как источника финансирования инвестиционного процесса, обоснована необходимость выделения отдельного счета для учета денежных средств в доле накопленной амортизации.

Основываясь на теории финансов, амортизационные отчисления являются одной из составляющих системы финансовых отношений. Они выражают денежные отношения, которые складываются внутри организации по поводу распределения таких активов как денежные средства. Амортизационные отчисления в системе денежных отношений являются одним из финансовых инструментов, оказывающих влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг), с одной стороны, и с другой, – указывают на наличие постоянно накапливаемых собственных источников для осуществления инвестиционной деятельности. Такую точку зрения разделяют многие как зарубежные, так и отечественные ученые, делая в целом акцент на то, что амортизация – это обособленная категория, которая выражает одновременно и затраты на производство, и финансовый ресурс воспроизводства долгосрочных активов, таких как основные средства и нематериальные активы.

Исходя из постановления Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» амортизация – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг [1]. Приведенное в нормативном документе определение амортизации выражает только лишь затратную сторону и не указывает, что амортизация одновременно является устойчивым источником инвестиционного процесса. То есть основной нормативный документ по начислению амортизации изначально не рассматривает ее как финансовый ресурс воспроизводства основных средств и нематериальных активов.

Вместе с тем, исходя из логического смысла амортизация является источником воспроизводства основных средств и нематериальных активов, то есть она позволяет вернуть средства, потраченные на их приобретение в составе выручки от реализации продукции, работ и услуг. На практике это происходит в такой последовательности: организация покупает или создает инвестиционный объект, который в бухгалтерском учете отражается по фактической себестоимости; в течение всего срока полезного использования эта стоимость объекта полностью списывается в расходы на производство или на реализацию с помощью амортизационных отчислений; после реализации продукции, выполненных работ, оказываемых услуг эти средства возвращаются на расчетный счет организации в составе выручки, которые можно было бы потратить на новое оборудование или модернизацию имеющегося.

Вместе с тем, в последние семь-восемь лет проблема амортизационных отчислений сводится к противоречию между их финансовым предназначением и практическим использованием. Данное противоречие усугубилось внесенными изменениями в порядок льготирования прибыли, направляемой на инвестиционные проекты. До 2010 года в системе бухгалтерского учета Республики Беларусь формировался амортизационный фонд на забалансовом счете, образование которого было обусловлено налоговым законодательством при льготировании прибыли, направляемой на инвестиции в долгосрочные активы. Причем первостепенным источником произведенных инвестиций являлся положительный остаток амортизационного фонда, а при его недостатке использовалась прибыль, которая подлежала льготированию [2].

Начиная с 2011 года, изменился порядок применения льгот, связанных с финансированием капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства. В соответствии с законодательством льготы применяются без привязки к какому-либо из источников финансирования инвестиций. Иными словами, в ныне действующем законодательстве исключена норма об обязательном первоочередном расходовании остатков амортизационного фонда, имеющегося на дату применения льготы. Поскольку налоговое законодательство в настоящее время не требует формирования амортизационного фонда, а бухгалтерский учет не предусматривает его образования, то на практике субъекты хозяйствования предпочли не создавать такой финансовый целевой денежный фонд. Следовательно, амортизационные отчисления, на сумму которых увеличены затраты на производство, переходят в разряд краткосрочных активов, финансирующих текущую деятельность, нарушая при этом принцип целевого использования финансовых ресурсов.

Проведенные исследования сложившейся практики использования накопленной амортизации в целом по Республике Беларусь подтверждают наличие вышеизложенных проблем (таблица 1).

Таблица 1 – Динамика инвестиций в основной капитал и источников их формирования в Республике Беларусь

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп роста, %
1. Стоимость основных средств на конец года, млрд. руб.	211,1	242,5	269,8	127,8
2. Удельный вес накопленной амортизации, %	37,5	36,7	36,6	х
3. Сумма накопленной амортизации (п. 1 × п. 2 / 100), млрд. руб.	79,2	89,0	98,7	124,6
4. Накопленная амортизация за год, млрд. руб.	9,2	9,8	9,7	105,4
5. Чистая прибыль, млрд. руб.	4,3	2,6	3,9	90,7
6. Инвестиции в основной капитал, млрд. руб.	22,5	20,7	18,7	83,1
7. Собственные источники, инвестируемые в основной капитал, млрд. руб.	8,7	8,2	7,4	85,1
в том числе:				
7.1. Чистая прибыль, направляемая на инвестиции в основной капитал (50%)	2,2	1,3	1,9	86,4
7.2. Амортизационные отчисления (п. 7 – п. 7.1.)	5,5	6,9	5,5	100,0
8. Иммобилизация накопленной амортизации в краткосрочные активы (п. 4 – п. 7.2.), млрд. руб.	3,7	2,9	4,2	113,5

Составлено на основании данных Национального статистического комитета Республики Беларусь [3]

Из данных таблицы 1 следует, что в динамике по годам объем инвестиций в основной капитал снижается с 22,5 млрд. руб. в 2014 году до 18,7 млрд. руб. в 2016 году или на 16,9 процентов. Соответственно в такой же пропорции снижается величина собственных источников финансирования инвестиций в основной капитал, в то время как накопление амортизации по годам имеет тенденцию к увеличению. Это свидетельствует о том, что в исследуемом периоде допущена иммобилизация накопленной амортизации в краткосрочные активы в сумме 10,8 млрд. руб. за 2014-2016 годы.

Нам представляется, что в целях активизации инвестиционной деятельности в законодательном порядке необходимо предусмотреть целевую направленность использования амортизационных отчислений, и заменить право организации на обязанность целевого использования начисленной амортизации. С практической точки зрения данная проблема может быть решена путем рационального построения рабочего плана счетов, предусмотрев в структуре счета 55 «Специальные счета в банках» отдельный субсчет, на котором учитывалась бы выручка в части накопленной амортизации. Этот субсчет желательно оформить как депозитный «Депозитный счет по накопленной амортизации». Например, 04.09.2018г. на расчетный счет организации зачислена выручка от покупателей за реализованную продукцию в сумме 82500 руб. За январь-август 2018 года доля накопленной амортизации в составе выручки от реализации нарастающим итогом определилась в размере 6,5 процентов. Согласно предлагаемому порядку часть поступившей на расчетный счет выручки в доле накопленной амортизации – 5363 руб. ($82500 \times 6,5/100$) будет автоматически перечислена на «Депозитный счет по накопленной амортизации».

Следует отметить, что накопленная амортизация, учтенная на депозитном счете, может себя реализовать как финансовый инструмент в управлении денежными потоками в качестве оптимального среднего остатка денежных средств, поддерживающего постоянную платежеспособность организации, что дает возможность такой организации пользоваться широким спектром банковских услуг, в том числе получением бланкового (необеспеченного) кредита, а также доверием своих партнеров.

Литература

1. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6. – URL: <http://www.pravo.by/>. (дата обращения 15.09.2018).
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть). – URL: <http://www.pravo.by/>. (дата обращения 15.09.2018).
3. Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь. – URL: <http://www.belstat.gov.by/>. (дата обращения 15.09.2018).