

АМОРТИЗАЦИОННЫЙ БЮДЖЕТ ПРЕДПРИЯТИЯ: ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ

The basic stages of the depreciation budget formation in an enterprise were considered in the article. The four models of the depreciation budget formation were determined for the state of fixed assets estimation and size of the added depreciation. There were determined the purposes of each model and represented the scheme of their register in accounting. The author have suggested certain over the balance accounts for the registration of depreciation budget generated on estimated, fiscal and investment models. In addition, there were determined the list of analytical indicators on each of considered models.

Введение. Среди проблем, стоящих в настоящее время перед отечественными предприятиями, особую актуальность приобретает своевременное обновление основных средств, что требует стимулирования инвестиционной деятельности. Один из механизмов, способных мобилизовать собственные инвестиционные ресурсы предприятия (к которым относятся и амортизационные отчисления) – эффективная **амортизационная политика**, являющаяся составной частью финансово-инвестиционной стратегии предприятия и предполагающая осуществление комплекса научно обоснованных мероприятий, направленных на своевременное и качественное обновление основных средств, формирование оптимального амортизационного бюджета предприятия и его использование в соответствии с функциональным назначением с целью обеспечения непрерывного высокоэффективного процесса воспроизводства. Вместе с тем на предприятиях не уделяется должного внимания вопросам разработки стратегии амортизационной политики и формирования амортизационного бюджета.

Изучение современных литературных источников по вопросам амортизационной политики показало, что среди авторов, занимающихся данной проблематикой (И. Бланк, В. Остапенко, Г. Лахтин, З. Борисенко, Л. Воскресенская, К. Костюков, В. Аносов, Н. Панина и др.) не существует единого подхода непосредственно к процессу формирования амортизационной политики предприятия, который часто сводится лишь к выбору способов начисления амортизации основных средств, и также не уделяется должного внимания вопросам формирования амортизационного бюджета.

Основная часть. Формирование амортизационного бюджета предприятия включает следующие этапы.

Этап 1. Создание комиссии по проведению амортизационной политики на предприятии. Приказом руководителя предприятия из числа штатных работников утверждается состав комиссии, которая наделяется особыми полномочиями и определяет основные показатели, влияющие на величину амортизационного бюджета.

Этап 2. Определение амортизируемых объектов основных средств. Объектами, по которым не планируется амортизационный бюджет, являются библиотечные фонды, земля и иные объекты природопользования.

Этап 3. Определение объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности. Основные средства участвуют в предпринимательской деятельности, если они используются для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг.

Этап 4. Установление нормативного срока службы объектов основных средств. Нормативный срок службы устанавливается для всех амортизируемых объектов основных средств по Временному республиканскому классификатору амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденному постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 186 от 21 ноября 2001 года с изменениями и дополнениями, и по технической документации.

Этап 5. Определение срока полезного использования объектов основных средств. На предприятии срок полезного использования можно установить одним из двух способов.

1. Срок полезного использования объекта основных средств принимается равным по величине его нормативному сроку службы, установленному нормативными документами.

2. Предприятие может самостоятельно выбирать срок полезного использования объекта основных средств в рамках диапазонов сроков полезного использования, установленных по группам амортизируемых объектов основных средств и отраженных в нормативных документах. По объектам, используемым в предпринимательской деятельности, амортизацию начисляют по нормам, рассчитанным исходя из сроков полезного использования, установленных в пределах наибольшего и наименьшего их диапазонов. При этом наименьший уровень годового амортизационного бюджета (соответствует наибольшему сроку полезного использования) необходимо планировать при освоении рынка или ухудшении перспектив реализации продукции вследствие ценовой неконкурентоспособности. Наибольший уровень годового амортизационного бюджета следует планировать при увеличе-

нии объемов продаж и благоприятной конъюнктуры рынка. Верхняя и нижняя границы диапазона определяются в целых годах, и последняя не может быть меньше одного года.

Этап 6. Выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств. Величина годового бюджета амортизационных отчислений зависит не только от выбранного срока амортизации, но и от способа начисления амортизации. По объектам, используемым в предпринимательской деятельности, можно применять один из трех разрешенных действующим законодательством способов: линейный, нелинейный или производительный. По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, может применяться только линейный способ. До окончания срока полезного использования в начале календарного года можно пересмотреть способы начисления амортизации с обязательным отражением изменений в учетной политике предприятия.

Таким образом, правильная организация формирования амортизационного бюджета предприятия будет способствовать обеспечению сохранности объектов основных средств и их воспроизводства, а также позволит экономически обосновать исчисление себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) и рентабельности производства.

В процессе эксплуатации основные средства постепенно теряют свои полезные качества, необходимые для производства продукции и управления производственным процессом. Если предприятие планирует осуществлять свою деятельность и в будущем, то оно должно возмещать стоимость основных средств через определенный экономический механизм, которым является амортизация.

С позиций динамической теории бухгалтерского учета формирование амортизационного бюджета осуществляется на системной основе, в то время как в статической теории формирование амортизационного бюджета может приостанавливаться, например, в случаях увеличения рыночной стоимости актива. Кроме того, в статической модели формирование амортизационного бюджета может применяться к более широкому кругу объектов основных средств (расходы, по приобретению которых предприятием не осуществлялись – безвозмездно полученные, внесенные в счет вклада в уставный капитал). Действующая в республике система учета ближе к динамической модели, но не придерживается исключительно ее, а содержит в себе также и элементы статической модели учета.

С целью получения объективных данных о финансовых результатах деятельности предприятия, текущей стоимости активов, износа основных средств, а также налогооблагаемых баз и иных данных для принятия управленче-

ских решений необходимо использовать четыре модели формирования амортизационного бюджета: оценочную, учетную, фискальную и инвестиционную. Каждая из моделей отвечает определенным целям:

- оценочная модель формирования амортизационного бюджета отражает обесценение основных средств вследствие износа (физического, морального, экономического);
- учетная модель формирования амортизационного бюджета систематически признает в качестве расхода часть стоимости используемых основных средств и участвует в формировании финансового результата;
- фискальная модель формирования амортизационного бюджета определяет не облагаемую налогом часть прибыли;
- инвестиционная модель формирования амортизационного бюджета планирует внутренний источник инвестиций.

Оценочная модель формирования амортизационного бюджета может быть использована, с одной стороны, для отражения износа основных средств, с другой стороны, как инструмент построения системы учета основных средств с использованием альтернативных видов оценки. Однако практически все виды оценок могут быть получены, как правило, с привлечением профессиональных экспертов в области оценки активов, что предполагает значительные временные и финансовые затраты [1]. В то же время оценочная модель будет отражать общую тенденцию потери стоимости основных средств в периоды между проведением экспертной переоценки. Такое допущение позволяет после проведения переоценки установить на основе сведений, полученных от эксперта, метод и нормы оценочной амортизации, отражающие общую динамику ожидаемой потери стоимости объекта на предполагаемый период, в зависимости от того, какой из видов дополнительной оценки будет использоваться предприятием. При проведении последующей переоценки устанавливается новая экспертная оценка и при необходимости корректируются применяемые методы оценочной амортизации. Использование данной модели исключает влияние переоценок на финансовые результаты и создает условия для применения любых видов альтернативных оценок и проведения экспертных переоценок с периодичностью, доступной предприятию исходя из его финансовых возможностей.

Учетная модель формирования амортизационного бюджета предназначена для исчисления себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) и определения финансового результата от ее реализации и отражает часть стоимости основных средств, перенесенную на стоимость готовой продукции. Учетная модель

амортизационного бюджета в отличие от оценочной модели в наибольшей степени связана с готовой продукцией и ее ценой, объемами производства и, прежде всего, продаж, а не с оценкой реального износа основных средств. Именно эти показатели в значительной степени влияют на установление конечного размера амортизационных отчислений, которые определяются исходя из срока полезного использования основных средств, а не срока их полного физического износа.

Фискальная модель формирования амортизационного бюджета необходима как при определении размера расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль предприятия во время эксплуатации основных средств или при их продаже, так и при определении налогооблагаемой базы по налогу на недвижимость. В общем виде амортизационный бюджет по фискальной модели может формироваться в соответствии с национальными учетными стандартами либо в соответствии с национальным налоговым законодательством. Если фискальный амортизационный бюджет формируется по правилам бухгалтерского учета, то это снижает трудозатраты, связанные с ведением расчета амортизации по различным правилам. Вместе с тем государство может ввести ограничения в учетную политику предприятия в отношении основных средств, влияющих на принятие инвестиционных решений. Законодательное налоговое регулирование фискальной модели формирования амортизационного бюджета дает возможность использования всех методов начисления бухгалтерской амортизации, независимого от установленных сроков полезного использования основных средств, и при этом не возникает противоречия между фискальными и учетными целями [2].

Инвестиционная модель формирования амортизационного бюджета теоретически основана на оценочной модели формирования амортизационного бюджета, является внутренним источником финансирования инвестиций в основные средства, но имеет ряд особенностей. Применение инвестиционной модели формирования амортизационного бюджета может вызвать как позитивные, так и негативные экономические последствия, в зависимости от направления отклонения ее норм от норм оценочной модели формирования амортизационного бюджета.

Учет амортизационного фонда. Начисление средств учетного амортизационного бюджета осуществляется на балансовом счете 02 «Амортизация основных средств» с применением традиционной схемы отражения операций по начислению и списанию амортизации. Аналитический учет накопленных средств амортизационного фонда ведется по отдельным инвентарным объектам. При этом присвоение ин-

вентарных номеров каждому объекту и использование их во всех четырех моделях формирования амортизационного бюджета обеспечивает возможность автоматизированного учета информации как о начислении средств по любой модели, так и о разнице между ними на отчетную дату [3].

Учет и обобщение информации о средствах оценочного амортизационного бюджета, накопленных за время использования объектов основных средств, целесообразно вести с использованием специальных забалансовых счетов – 010 «Оценочный амортизационный фонд», 011 «Подтвержденная рыночная стоимость основных средств». При переоценке накопленная амортизация аннулируется либо индексируется в зависимости от принятой для учета стоимости основных средств – текущей рыночной или стоимости воспроизводства соответственно. Учет оценочного амортизационного фонда на данных забалансовых счетах позволит избежать значительного усложнения схемы учета основных средств и искажения пассива баланса. Однако также возможна и реализация оценочной модели амортизационного фонда с использованием счетов 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» и отражением разниц между финансовой и оценочной амортизацией на счете 83 «Добавочный фонд».

Формирование средств фискального амортизационного бюджета определяется предприятием и возможно в рамках налогового учета с отражением разниц от учетного амортизационного фонда в аналитическом учете к соответствующим счетам бухгалтерского учета либо на забалансовых счетах 020 «Фискальный амортизационный бюджет», 021 «Фискальная стоимость основных средств», 023 «Учетные разницы». Отражение разниц по счету 023 «Учетные разницы» начинается с момента первого начисления амортизации либо единовременного списания на расходы (по наиболее ранней операции вне зависимости от модели амортизационного фонда).

Учет и обобщение информации о средствах инвестиционного амортизационного фонда можно вести с использованием специальных забалансовых счетов – 030 «Инвестиционный амортизационный фонд», 031 «Подтвержденная стоимость замещения основных средств». Счет 030 «Инвестиционный амортизационный фонд» характеризует размер инвестиционного резерва и служит для отражения информации о собственном источнике финансирования капитальных вложений.

Раскрытие амортизации основных средств в отчетности и пояснениях к отчетности. Информацию об амортизации основных средств, раскрываемую в отчетности, можно разделить на четыре группы: 1) подлежащая раскрытию в

бухгалтерском балансе; 2) подлежащая раскрытию в отчете о прибылях и убытках; 3) подлежащая раскрытию в составе иных форм отчетности; 4) раскрываемая в пояснениях к отчетности.

Аналитическая информация учетной модели амортизационного бюджета включает следующие показатели: первоначальная стоимость основных средств на начало и конец отчетного года по основным группам, выделяемым предприятием самостоятельно с учетом критерия существенности; накопленная амортизация по амортизируемым группам основных средств на начало и конец отчетного года; ликвидационная стоимость по амортизируемым группам основных средств на начало и конец отчетного года; объекты основных средств, не подлежащие амортизации; первоначальная стоимость полностью самортизированных основных средств; сроки полезного использования объектов основных средств (диапазоны лет по основным группам); применяемые методы амортизации по отдельным группам объектов основных средств; причины пересмотра сроков полезного использования объектов основных средств, применяемых методов амортизации основных средств и стоимостная оценка их влияния на финансовые результаты деятельности предприятия отчетного и последующих периодов.

Аналитическая информация оценочной модели амортизационного бюджета отражается при помощи следующих показателей: подтвержденная текущая рыночная или иная стоимость основных средств по данным последней экспертной переоценки по основным группам, выделяемым компанией самостоятельно с учетом критерия существенности; периодичность проведения переоценок; оценочная рыночная или иная стоимость объектов основных средств по амортизируемым группам основных средств на начало и конец отчетного года; физический и экономический износ основных средств; функциональные сроки использования объектов основных средств (диапазоны лет по основным группам); применяемые методы амортизации по отдельным группам объектов основных средств; принятый порядок оценки единовременно амортизируемых основных средств лимитируемой стоимостью.

В качестве пояснений к отчету о прибылях и убытках на предприятии должны быть раскрыты следующие показатели.

1. Аналитическая информация учетной модели амортизационного бюджета (амортизация в составе элементов затрат; амортизация, начисленная за отчетный период).

2. Аналитическая информация фискальной модели амортизационного бюджета (постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода по налогу на прибыль из-за различий финансовой и фискальной моделей амортизации; постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах и повлекшие корректирование условного расхода по налогу на прибыль текущего периода; суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства (в части различий между финансовой и фискальной моделями); применяемые методы фискальной амортизации, специальные коэффициенты).

3. Аналитическая информация инвестиционной модели амортизационного бюджета (размер инвестиционного резерва в составе обеспеченной и необеспеченной частей; применяемые методы инвестиционной амортизации и базисы ее расчета (применение восстановительных оценок); размер чистой прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений).

Заключение. Таким образом, предложенная схема отражения в бухгалтерском учете четырех моделей формирования амортизационного фонда позволяет отразить каждую из них обособленно, без противоречий с другой, сформировать на основе учетных данных разницы между ними и удовлетворить потребности пользователей в расширенном объеме информации об основных средствах и начисленной амортизации. При этом, используя различные комбинации способов и методов формирования амортизационного бюджета по объектам основных средств, можно достичь рационального соотношения между планируемой величиной и распределением во времени налоговых платежей.

Литература

1. Ефремова, Л. А. Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета / Л. А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 18. – С. 47–52.
2. Макаренко, И. В. Бухгалтерский и налоговый аспекты формирования амортизационной политики предприятия / И. В. Макаренко // Труды БГТУ. Сер. VII, Экономика и управление. – 2006. – Вып. XIV. – С. 296–298.
3. Хорнгрен, Ч. Бухгалтерский учет. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.