

АМОРТИЗАЦИОННЫЙ ФОНД — ПРОБЛЕМЫ ОСТАЮТСЯ

Л. С. Воскресенская, БГЭУ

Одним из важнейших направлений реформирования амортизационной политики Республики Беларусь стало введение нового порядка формирования и использования амортизационного фонда. В частности, для обеспечения сохранности оборотных средств была осуществлена увязка его расхода с учетной политикой предприятия. В соответствии с п. 62.2 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов использование средств амортизационного фонда при проведении работ подрядным способом должно отражаться:

- организациями, учетной политикой которых установлен метод учета реализации по отгрузке, — при оплате или принятии к оплате счетов поставщиков (подрядчиков);
- организациями, учетной политикой которых установлен метод учета реализации по оплате, — при оплате счетов поставщиков, а также при перечислении им авансовых платежей [2].

Несмотря на то, что предложенный порядок направлен на защиту интересов субъектов хозяйствования и ориентирован на ускорение процесса получения ими льготы по налогу на прибыль, его практическое применение на сегодняшний день затруднено в связи с наличием ряда неурегулированных вопросов. Рассмотрим их более подробно.

В соответствии с Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утв. приказом Министерства финансов РБ от 20.01.2000 г. № 23 (с изменениями и дополнениями)) использование средств финансирования капитальных вложений отражается при создании, приобретении основных средств, нематериальных активов. Оно не связано напрямую с фактом перечисления денежных средств поставщику (подрядчику) [3]. Аналогичный подход содержится в Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль (утв. постановлением ГНК от 02.05.2000 г. № 37 (с изменениями и дополнениями)). Данным документом установлено, что для получения льготы по налогу на прибыль, направляемой на финансирование капитальных вложений, необходимо наличие товарно-транспортных документов, подтверждающих получение основных средств, акты выполненных работ с отражением даты и размера финансового вложения [1]. То есть как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыль может использоваться на финансирование капитальных вложений только при документальном подтверждении факта поступления основных средств или выполнения работ. В условиях, когда средства амортизационного фонда на аналогичные цели должны направляться при перечислении авансов поставщикам (подрядчикам) при отсутствии фактического получения основных средств, возможен перерасход амортизационного фонда при наличии чистой прибыли.

Теоретически перерасход амортизационного фонда возможен (п. 62.5 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов). При отсутствии у предприятия прибыли отражение амортизационного фонда со знаком "минус" означает отвлечение оборотных средств на финансирование внеоборотных активов. Перерасход же амортизационного фонда вследствие выплаты авансов поставщикам (подрядчикам) при наличии прибыли не может свидетельствовать об отсутствии реальных источников финансирования капитальных вложений и ведет к следующим последствиям:

- в условиях, когда для получения льготы по налогу на прибыль необходимо наличие документов, подтверждающих поступление (создание) объектов основных средств, разрешение использовать амортизационный фонд на сумму выданных поставщикам (подрядчикам) авансов все равно не позволяет предприятиям воспользоваться вышеназванной льготой, т. е. не оказывает никакого дополнительного стимулирующего влияния на развитие инвестиционной деятельности [4];
- перерасход амортизационного фонда при наличии прибыли означает, что фактически на финансирование капитальных вложений была использована именно прибыль. В то же время даже после фактического поступления основных средств, в оплату которых ранее были перечислены авансовые платежи, предприятие не сможет отразить в учете использование прибыли, так как на сумму перечисленных авансов уже показало использование амортизационного фонда. В результате оно теряет право на льготу по прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений.

Необходимо отметить, что описанное положение об уменьшении амортизационного фонда на суммы перечисленных авансов изначально направлено на формирование для предприятий более благоприятных условий по получению льготы по налогу на прибыль и интенсификации инвестиционной деятельности. Кроме

того, возможно, целесообразно распространить его действие на все предприятия, независимо от их учетной политики: отражение реализации по оплате или по отгрузке. Однако для того, чтобы предложенный порядок использования амортизационного фонда работал, необходимо устранить вышеописанные недостатки, что можно сделать двумя способами.

1. Разграничить порядок использования амортизационного фонда и прибыли для целей налогообложения и бухгалтерского учета. В первом случае отражать их направление на финансирование капитальных вложений по факту перечисления денежных средств; во втором — по факту приобретения (создания) основных средств.

2. Отражать использование амортизационного фонда по мере осуществления платежей поставщикам, включая авансовые платежи. В случае его перерасхода (наличия отрицательного сальдо) при фактическом приобретении (создании) основных средств сторнировать использование амортизационного фонда на сумму ранее выданных авансов в пределах его отрицательного сальдо. После этого на ту же сумму отражать использование прибыли на финансирование капитальных вложений и соответственно предоставлять льготу по налогу на прибыль.

Первый из предложенных вариантов требует параллельного ведения регистров для целей бухгалтерского учета и налогообложения, что может усложнить работу бухгалтеров. Поэтому, на наш взгляд, более предпочтительным является второй вариант. Однако при его практическом применении, а также в условиях ныне действующего порядка формирования и использования амортизационного фонда у пользователей бухгалтерской отчетности может возникнуть следующий вопрос. Что означает отрицательное сальдо по амортизационному фонду: отвлечение оборотных средств на финансирование капитальных вложений или использование амортизационного фонда на выдачу авансов поставщикам. Для ответа на него, а также для более детального раскрытия информации о направлениях использования средств финансирования долгосрочных инвестиций в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу целесообразно приводить расшифровку направлений использования собственных средств финансирования долгосрочных инвестиций. В ней по каждому собственному источнику (амортизационный фонд, фонд накопления, прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия) показывать их использование на финансирование инвестиций производственного назначения, непромышленного назначения, включая жилищное строительство, приобретение (создание) нематериальных активов, осуществление финансовых вложений, а также использование на прочие цели. Причем, по амортизационному фонду отдельно отражать использование в связи с перечислением авансов, по которым еще не были поставлены соответствующие активы. Сравнив отрицательное сальдо по амортизационному фонду и его расход на выплату авансов, пользователи бухгалтерской отчетности всегда смогут сделать объективный вывод о том, связан ли перерасход амортизационного фонда с отсутствием источников финансирования долгосрочных инвестиций или с перечислением авансов поставщикам и отсутствием возможности отразить на эти суммы использование чистой прибыли.

Считаем, что решение рассмотренной в данной статье проблемы будет способствовать накоплению на предприятиях средств финансирования, обновления и замены основных средств, что необходимо для интенсификации инвестиционного процесса.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Постановление Государственного налогового комитета РБ от 02.05.2000 г. № 37/ Рэспубліка (прил. "Все о налогах").— 2000.— № 20.— С. 1—12.
2. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Постановление Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства РБ 23.11.2001 г. № 187/110/96/18/ Рэспубліка (прил. "Рэспубліка дзепавая").— 2001.— 20 декабря.— С. 1—8.
3. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности: Приказ Министерства финансов РБ от 20.01.2000 г. № 23/ НЭГ (прил. "Информбанк").— 2002.— № 10.— С. 18—30.
4. Коротаев С. Прибыль льготируется не всегда/ НЭГ (прил. "Информбанк").— 2002.— № 26.— С. 13—14.