

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье раскрываются подходы к формированию амортизационной политики предприятия и контролю над целевым использованием амортизационных отчислений как источника финансирования капиталовложений. Предлагается внедрение в систему воспроизводства основных средств элементов управленческого учета.

На современном этапе воспроизводство основных средств предприятия зависит от наличия источников финансирования. Одним из собственных источников являются амортизационные отчисления, которые в сложившихся условиях хозяйствования должны использоваться с наивысшей отдачей. Вопросы формирования амортизационных ресурсов и их использование в соответствии с функциональным назначением следует раскрывать в амортизационной политике предприятия. Вместе с тем на практике это не получило должного внимания. Это и обуславливает цель исследования, которая определяется как обобщение и дополнение учетной работы в области систематизации информации о начислении амортизации и использовании амортизационных ресурсов. Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи: оптимизировать амортизационную политику предприятия для целей обновления основных средств и разработать рекомендации по совершенствованию учета амортизационных отчислений.

Оптимизация амортизационной политики, по мнению М.В. Ярмоловича [5], включает в себя следующие меры: возможность пересмотра срока полезного использования объекта основных средств и эффективное использование начисленной амортизации.

Так, ПБУ 6/01 допускает пересмотр срока полезного использования объекта основных средств только в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Данная норма неоправданно снижает возможности организации по корректиров-

ке ранее установленных сроков полезного использования. Необходимость такой корректировки может проистекать как из объективных причин, повлиявших на способности объекта приносить экономические выгоды компании, так и из субъективных причин, например ошибки при определении срока. К объективным причинам можно отнести изменение экономической ситуации на рынке производимой продукции, ведущее к сворачиванию отдельных направлений деятельности (производства), а следовательно, и уменьшению срока, в течение которого объект будет приносить экономические выгоды компании. К этим же причинам можно отнести повышенный физический износ, выявившийся в процессе эксплуатации, и экономический (моральный) износ, влияние которого наиболее сложно прогнозировать. Здесь же можно рассматривать использование объекта основных средств в процессе производства новой продукции, находящейся в начале жизненного цикла, взамен использования объекта на технологической линии производства продукции, планируемого к прекращению.

На срок полезного использования может оказать влияние политика предприятия в области ремонта и обслуживания основных средств. Во всех этих случаях не происходит улучшения первоначально принятых показателей функционирования объекта, отсутствуют реконструкция либо модернизация. Однако изменяется длительность периода, в течение которого объект основных средств будет приносить экономические выгоды компании. А это, как было сказано ранее, определяющий показатель при установлении срока полезного использования объекта основных средств. Кроме того, срок полезного использования объекта при принятии его к учету может быть неправильно уста-

новлен и по банальной ошибке технического либо экономического специалиста. Однако возможность изменения первоначально установленных сроков полезного использования объектов в данных случаях не имеет под собой нормативного обоснования и методологического решения, хотя необходимость проведения корректировки установленных сроков не вызывает сомнений.

Предлагаем в случае выявления существенных отклонений срока полезной службы в процессе использования объекта проводить пересмотр оставшегося срока полезного использования объекта и определять новые нормы амортизационных отчислений. Информация об изменении сроков, отклонении амортизации и ее влиянии на финансовый результат подлежит раскрытию в пояснениях к годовой отчетности.

Вторая возможность оптимизации амортизационной политики заключается в эффективном использовании начисленной амортизации – формировании амортизационного фонда, обеспечении его сохранности и целевого использования с наибольшей отдачей для решения задач воспроизводства основных средств производства. Действие этого механизма имеет важнейшее значение для формирования финансовых источников воспроизводства и налаживания требующегося обновления основных средств производства. Значимость этой проблемы обуславливается и тем, что здесь существуют большие проблемы и упущения.

Отсутствие полномасштабной стадии накопления амортизации и образования амортизационного фонда негативно влияет на процессы воспроизводства. Оно происходит гнездовым методом, мелкими порциями, путем замены отдельных видов изношенных машин и оборудования. Комплексного обновления, охватывающего целые технологические процессы, как правило, не происходит. Идет в основном техническое, но не технологическое обновление производства, которое не отвечает задачам повышения конкурентоспособности.

По данным территориального органа комитета статистики за 2004–2005 гг., использование начисленной за год амортиза-

ции на сельскохозяйственных предприятиях Оренбургской области составляет соответственно 81 и 83%, а на капитальные вложения – только 41 и 47%. Следовательно, роль амортизации как финансового ресурса технологического обновления производства оказывается значительно сниженной. Проводимая же амортизационная политика, к сожалению, не обеспечивает повышения воспроизводственной роли этого фактора.

Негативные моменты формирования и использования амортизационного фонда обусловлены объективными факторами, связанными в первую очередь с организацией финансов субъектов хозяйственной деятельности. До перехода к рыночной экономике существовал амортизационный фонд, как специально учитываемый финансовый источник воспроизводства. Нормативные документы по бухгалтерскому учету предусматривали накопление ежемесячных сумм амортизации для последующей замены изношенных основных средств. При этом расходование и списание амортизационного фонда должно было производиться только на капитальные вложения – на расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующего производства.

На сегодняшний день ликвидирован амортизационный фонд как финансовый актив субъектов хозяйственной деятельности. Этот актив растворился в расчетном счете предприятия, на который отныне зачислялась вся выручка от реализованной продукции, в том числе и ее часть, составляющая амортизационные отчисления. Взамен предприятия должны были аккумулировать начисленную амортизацию на забалансовых счетах. Но денежные средства на них не числятся, а учет амортизационных отчислений на этих счетах есть не что иное, как учет амортизации. И отслеживание начисленного износа на забалансовых счетах никоим образом не дает четкого представления об использовании амортизации. Поэтому ее учет на указанных счетах является по существу излишним.

Но если нет амортизационного фонда как объекта учета, то не могут действовать и

механизмы по обеспечению его целевого использования. Поэтому такого рода механизмы проводимой амортизационной политикой не предусматриваются, и не выполняется важнейшая задача этой политики – обеспечение контроля над целевым использованием амортизации.

Предпринятая ликвидация учета амортизации на балансовых счетах является, на наш взгляд, следствием того обстоятельства, что нормативными документами не предусмотрено механизмов обеспечения сохранности амортизационного фонда, защиты его от инфляционного обесценения и предотвращения нецелевого использования.

Ликвидация амортизации как финансового актива перекладывает защиту амортизационного фонда на предприятия. Но они могут решать такого рода задачу лишь ущербным для процесса воспроизводства образом, что привело к ликвидации стадии накопления амортизации и образования полного фонда возмещения и вместе с тем к снижению качественного уровня воспроизводства, за счет амортизационных отчислений пополняются оборотные средства. Так же ослабла роль государства в контроле над целевым использованием амортизации, так как исчезает объект этого контроля: нет амортизационного фонда – нет и контроля над его движением.

Таким образом, ликвидация амортизационного фонда как финансового актива ведет к блокированию ускоренного воспроизводства, как в качественном, так и в количественном отношении.

Управление амортизационными ресурсами должно отражаться в инвестиционной политике предприятия, где оговаривается создание «Инвестиционного резерва» на капитальные вложения в основные средства. Вследствие несовпадения ожидаемой схемы получения доходов от использования активов и динамики осуществления инвестиций возможно возникновение разницы между суммой амортизационных отчислений и нуждами инвестиционного проекта. На основе программы капитальных вложений предприятия определяется размер средств, которые следует авансировать на воспроиз-

водство основных фондов. В случае недостаточности амортизационных отчислений привлекают нераспределенную прибыль или заемные источники.

Проблемы учета воспроизводства основных средств и контроля над целевым использованием амортизационных отчислений находят отражение в работах А.Д. Голощапова и Я.В. Соколова [2, 4]. Ими внедряются элементы управленческого учета в систему воспроизводства основных фондов. В первом варианте предлагается формировать «инвестиционный резерв» и организацию учета его образования и расходования. Во втором варианте, без образования резерва, предусматривается только корректировка начисленной амортизации до уровня текущих цен и соответствующая корректировка прибыли, исчисленной с использованием данных о начислении амортизации в финансовом учете, с целью избежания неоправданного избыточного оттока финансовых средств. Однако он более приспособлен для быстрого внедрения и понимания, менее трудоемок.

Автор полагает, что отражение на счетах бухгалтерского учета создания и расходования средств инвестиционного резерва на капитальные вложения за счет собственных и заемных средств будет способствовать своевременному воспроизводству основных фондов.

Ю.В. Конкин [3] в своих работах предлагает следующее: выбирать базис для исчисления амортизации в целях создания инвестиционного резерва. Начальным вариантом является первоначальная стоимость активов, которая применяется до первой переоценки. Проведение переоценки также возможно двумя способами: профессиональными экспертами-оценщиками либо с использованием индексов. Применение первого способа позволяет получить наиболее точную текущую оценку активов, но требует больше финансовых и временных затрат. Индексный пересчет, наоборот, не требует таких затрат, но может привести к существенным искажениям. Использование статистических данных для проведения переоценки только теоретически отражает текущую оценку, и применение индексов,

изначально представляющих собой агрегированные показатели стоимостей, способно дать только приближенную оценку. Для определения размера инвестиционного резерва используются полученные данные и принимаются в расчет при подготовке технического задания на переоценку. Таким образом, при выборе экспертной переоценки ситуация с неизменяемым базисом амортизации на протяжении 3-5 лет вполне вероятна, в то время как проведение переоценки с применением индексов более доступно и возможно на регулярной основе с большей частотой. Кроме того, при экспертной переоценке в связи с неразвитостью рынка техники (в том числе вторичного) получение достоверных данных сопряжено со значительными сложностями, ведущими опять же к применению более простого статистического инструментария.

В отношении выбора метода амортизации существуют также два варианта. Первый вариант предусматривает использование тех же самых методов и сроков амортизации, что и предприятие применяет в целях финансового учета. Тем самым различия между суммами амортизации обуславливаются только использованием различных базисов амортизации и демонстрируют инфляционную составляющую амортизации, которую целесообразно покрывать за счет направления чистой прибыли в инвестиционный резерв даже при отсутствии расходования резерва на капитальные вложения. Кроме того, при таком подходе облегчается расчет простым корректированием финансовой амортизации.

Второй вариант предусматривает использование самостоятельных методов амортизации во взаимосвязи с инвестиционными планами предприятия. Рассчитанная в данном случае амортизация представляется тремя частями: в финансовой, инфляционной и инвестиционной составляющих. Аналогичное деление относится и к инвестиционному резерву. Инфляционную составляющую амортизации целесообразно покрывать за счет направления чистой прибыли в инвестиционный фонд. Что касается инвестиционной составляющей, то

ее покрытие может быть обеспечено оборотными средствами в счет будущего погашения данной разницы. Принятие решения об использовании в качестве источника капитальных вложений оборотных средств означает увеличение затрат и снижение прибыли вследствие привлечения заемного капитала, а принятие решения о направлении прибыли означает целевое увеличение оборотных средств предприятия.

Амортизационные отчисления преследуют одновременно несколько целей, в результате чего можно обозначить их нижнюю и верхнюю границы. С инвестиционной точки зрения нижняя граница соответствует минимальной величине амортизационных отчислений, необходимых для простого воспроизводства основных фондов. Верхняя граница представляет собой максимальную сумму необходимых инвестиций, обеспечивающих расширенное воспроизводство. Расчет инвестиционного резерва тем самым сводится к выбору одного из значений в пределах данного диапазона, причем он может быть меньшим или равным, а также большим по сравнению с амортизационными отчислениями.

В бухгалтерском учете в настоящее время отсутствует контроль над целевым использованием амортизационных отчислений.

Отличие от ранее действовавшей системы учета никаких записей, касающихся отражения источников финансирования долгосрочных инвестиций, в настоящее время не производится. Советская система учета предусматривала формирование амортизационного фонда (на бухгалтерском счете 86) и аккумулирование денежных средств на счете 54, но после перехода в 1992 г. на новый план счетов и упразднения данного порядка российские предприятия перестали отражать амортизацию как источник финансирования капитальных вложений.

Так автор предлагает обобщить информацию об инвестиционном резерве на воспроизводство основных средств предприятия на специальных забалансовых счетах – 101 «Воспроизводственная стоимость объектов основных средств», 102 «Инвестиционный резерв на воспроизводство объектов основ-

Таблица 1. Расчет инвестиционного резерва на воспроизводство жатки ЖНУ-6Н в ООО МТС «Бузулукская»

Год использования	Амортизационные отчисления	Инвестиционный резерв	Инвестиционный резерв	
			обеспеченный	необеспеченный
Первый	3636,4	6359,1	3636,4	2722,7
Второй	3272,7	4386,5	6909,1	3836,5
Третий	2909,1	3025,8	9818,2	3953,2
Четвертый	2545,5	2087,2	12363,7	3494,9
Пятый	2181,8	1439,8	14545,5	2752,9
Шестой	1818,2	1380,1	16363,7	2314,81
Седьмой	1454,5	842,3	17818,2	1702,66
Восьмой	1090,9	514,1	18909,1	1125,89
Девятый	727,3	313,8	19636,4	712,385
Десятый	363,6	191,5	20000	540,3
Итого	20000	20540,3		

ных средств». Основанием для отражения стоимости объекта по счету 101 является ввод основного средства в эксплуатацию. В условиях существенной инфляции предприятие может применять в качестве базы для расчета инвестиционного резерва стоимость воспроизводства основных средств, что позволит сформировать данные о необходимом размере средств для инвестиций. В этом случае по итогам переоценки производится уточнение стоимости основных средств по счету 101.

Основанием для записи по кредиту счета 101 является ежемесячное формирование инвестиционного резерва. Также по счету отражается стоимость основных средств, одновременно списанных на счета затрат на производство.

Необходимо отметить, что сумма, отраженная по счету 102 субсчет «Обеспеченный резерв» и учтенная в составе расходов (то есть равная амортизационным отчислениям), не обязательно отражает амортизационные отчисления, покрытые выручкой от реализации продукции, что может объясняться длительным сроком оборачиваемости оборотных средств, значительными остатками нерализованной продукции и другими причинами, поэтому деление инвестиционного резерва на обеспеченный и необеспеченный в некоторой степени условно.

Самостоятельность «Инвестиционного резерва на воспроизводство объектов основ-

ных средств» обуславливается наличием инвестиционной программы предприятия и необходимостью ее корректировки на текущий уровень цен в условиях инфляции. Использование в данном случае амортизационных отчислений было бы теоретически неверным, поскольку она основана на схеме получения доходов от использования активов, не связана с инвестиционными планами предприятия. Взаимодействие амортизационных отчислений и инвестиционной программы предприятия можно отразить на следующем примере: ООО МТС «Бузулукская» приобретает жатку ЖНУ-6Н.

Первоначальная стоимость – 20 500, ликвидационная стоимость – 500; амортизируемая стоимость – 20 000; предполагаемый срок полезного использования – 10 лет; метод амортизации – суммы чисел лет срока полезного использования; метод начисления амортизации для создания инвестиционного резерва – метод уменьшаемого остатка.

За первые пять лет накопленная инвестиционная амортизация составляет 17298,4 (таблица 1), или 86,49% от амортизируемой стоимости объекта (20 000).

Как видно из расчетов (таблица 1), в каждом году использования имеется разница между амортизационными отчислениями и суммой капитальных вложений, определенных инвестиционной политикой. Предлагается отражать данную разницу по кре-

диту счета 102, субсчет 2 «Необеспеченный резерв» – в случае превышения инвестиционного резерва и по дебету – в случае превышения амортизационных отчислений – до момента погашения ранее накопленной амортизации. Использование инвестиционного резерва отражается записями по дебету счета 102/1. Таким образом, информация по

счету 102 определяет состояние инвестиционного резерва на отчетную дату.

Таким образом, взаимодействие амортизационных отчислений и создания инвестиционного резерва предприятия обеспечивает контроль над целевым использованием средств инвестиционного резерва и повышает воспроизводственную функцию амортизации.

Список использованной литературы:

1. Алборов Р.А. Учет вложений во внеоборотные активы // Экономика сельского хозяйства и перерабатывающих предприятий. 2002. №7. С. 21-24.
2. Голощанов А.Д. Учетные модели начисления амортизации основных средств // Бухгалтерский учет. 2003. №4. С. 17-19.
3. Конкин Ю.В. Стратегия и практика амортизации средств производства // АПК: экономика, управление. 2000. №7. С. 31-38.
4. Соколов Я.В. Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет. 2003. №7. С. 53-55.
5. Ярмолович М.В. Финансовые тормоза ускорения воспроизводства основного капитала. Варианты разблокировки // Директор. 2006. №1. С. 12-15.

Статья рекомендована к публикации 20.02.07