

$$B_p = O_p^\Phi - \Delta Q_{\text{тнн}} - \Delta Q_{\text{тн}} - \Delta Q_{\text{тв}},$$

где $\Delta Q_{\text{тнн}}$ - изменение фактической величины дебиторской задолженности на конец рассматриваемого периода по сравнению с началом за товары, выполненные работы, оказанные услуги, срок оплаты которых не наступил, грн.;

$\Delta Q_{\text{тн}}$ - такое же изменение дебиторской задолженности за товары, выполненные работы, оказанные услуги, не оплаченной в срок, грн.;

$\Delta Q_{\text{тв}}$ - тоже самое по векселям полученным, грн.

Из формулы видно, что выручка отличается от объема реализации продукции на величину изменения дебиторской задолженности.

Отсюда отклонения выручки от объема реализации продукции (ΔB_p) под влиянием изменения каждого вида дебиторской задолженности рассчитывается на основе следующей системы уравнений:

$$\Delta B_{p1} = Q_{\text{тнн}}^\Phi - Q_{\text{тнн}}$$

$$\Delta B_{p2} = Q_{\text{тн}}^\Phi - Q_{\text{тн}}$$

$$\Delta B_{p3} = Q_{\text{тв}}^\Phi - Q_{\text{тв}},$$

Л.А.ЛЕОНОВА, ДонНТУ

О ПРОТИВОРЕЧИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРИ НАЧИСЛЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Деятельность предприятий должна быть направлена на достижение снижения себестоимости и увеличение получаемой прибыли, однако при наличии жестких рамок налогообложения у предприятий появляется интерес к сокрытию положительных результатов работы и завышению валовых расходов.

где $Q_{\text{тнн}}^\Phi, Q_{\text{тн}}^\Phi$ - фактическая величина дебиторской задолженности за товары, выполненные работы, оказанные услуги, срок оплаты которых не наступил, соответственно на начало и конец месяца, грн.;

$Q_{\text{тн}}^\Phi, Q_{\text{тнк}}^\Phi$ - тоже самое за товары, выполненные работы, оказанные услуги, не оплаченные в срок, грн.;

$Q_{\text{тв}}^\Phi, Q_{\text{твк}}^\Phi$ - фактические объемы дебиторской задолженности за товары, выполненные работы, оказанные услуги, соответственно на начало и конец месяца по полученным векселям, грн.

Приведенная методика выгодно отличается от опубликованной в литературе тем, что она позволяет выявить и определить внутренние резервы улучшения анализируемых показателей.

Список литературы

1. Гавриленко В. А. Теория и методика экономической анализа хозяйственной деятельности промышленных предприятий. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. - С. 135.
2. Савицкая Г.В. Анализ производственной деятельности предприятия. 2-е изд. - Минск: Экоперспектива, 1997. - С. 498.

Именно это противоречие стало причиной того, что сегодня в Украине нормы амортизации основных средств утверждены в Законе "О налогообложении прибыли предприятий" [1], действующем с 1997 года.

С введением этого Закона амортизационная политика в Украине стала частью налоговой политики, что сделало ее крайне несовершенной и привело к проблеме снижения эффективности производства и торможения развития экономики. Несовершенство амортизационной политики государства проявляется в отсутствии дифференцированного подхода к начислению амортизации по каждому отдельно взятому объекту основных средств. Деление производственных основных средств на три группы и использование применительно к ним норм начисления амортизации, утвержденных Законом, не дает возможности предприятиям оптимизировать работу объектов основных средств в целях накопления необходимого амортизационного фонда для их своевременной замены и обеспечения надлежащей материальной базы для осуществления производственного процесса.

С переходом Украины к рыночной экономике в бухгалтерском учете проводится реформа, цель которой состоит в том, чтобы обеспечить пользователей полной, достоверной и непредвзятой информацией о финансовом положении предприятия, результатах его деятельности и движении денежных средств. До 2000-го года промышленные предприятия Украины составляли финансовые отчеты исходя из требований налогообложения таким образом, что общая сумма налога на прибыль предприятия могла быть просто определена из отчета о финансовых результатах. С введением в 2000-м году национальных стандартов бухгалтерского учета без изменения налогового законодательства эта особенность исчезла. То есть хозяйственные операции в большинстве случаев теперь по разному отражаются в финансовом учете и для целей налогообложения, в результате чего прибыль до налогообложения в финансовом учете не будет равна налогооблагаемой прибыли, определяемой согласно действующему законо-

дательству, а соответственно и суммы налога на прибыль также будут разными. Для согласования временной разницы в определении налога на прибыль Положением (стандартом) бухгалтерского учета П(С)БУ 17 "Налог на прибыль" [2] предусмотрены отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства.

Согласно П(С)БУ 17, временная разница – это разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базы этого актива или обязательства соответственно. Одним из видов временной разницы может быть амортизация основных средств. Ведение финансового учета основных средств с 2000-го года регламентируется П(С)БУ 7 "Основные средства" [3], который содержит большое количество несоответствий налоговому законодательству. Так, в П(С)БУ 7 дается следующее определение: "Амортизация - это систематическое распределение стоимости, которая амортизируется, необоротных активов в течение срока их полезного использования (эксплуатации)". Стандартом предлагаются к использованию в финансовом учете пять методов начисления амортизации основных средств, среди которых прямолинейный метод, метод уменьшения остаточной стоимости, метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости, кумулятивный и производственный методы. Эти методы широко используются в зарубежной практике, их преимущества и недостатки освещены во многих литературных источниках. При выборе того или иного метода расчета амортизации на Западе предприятия учитывают такие факторы, как: степень предполагаемой интенсивности эксплуатации оборудования и скорость его износа; предполагаемая продолжительность эксплуатации оборудования; требования рынка по обновлению выпускаемой на данном оборудовании продукции; длительность жизненного цикла продукции, выпус-

каемом на амортизируемом оборудовании; прогнозируемая динамика цен и ожидаемое изменение конъюнктуры на новое оборудование [4].

Предприятия Украины теперь также могут самостоятельно принимать решение об использовании этих методов. Выбор того или иного метода является составляющей учетной политики предприятия. Однако использование этих методов в учете параллельно с налоговыми нормами (1,25%, 6,25%, 3,75% квартальные) повлечет за собой возникновение временных разниц в начислении амортизации основных средств. Необходимо отметить, что возникновение в учете временных разниц характерно для практики США и теперь для Украины из-за особенностей налогообложения. Причем, наличие временных разниц в учете может повлечь за собой массу проблем, которые уже обсуждались в литературе [5]. Так, к примеру, при наличии в учете в качестве временной разницы амортизации основных средств, вероятно возникновение значительной суммы отсроченных налоговых активов, которая будет отражаться в балансе предприятия и искажать представление о его финансовом состоянии. С целью избежания подобного рода проблем в учете разработчики стандарта пошли на противоречие международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ) [6] и сделали приписку, что и в финансовом учете предприятие может применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством. С одной стороны, использование в финансовом учете налоговых норм и методов начисления амортизации способствует достоверному отражению отнесения на затраты амортизационных отчислений, а также отражению реальных денежных платежей налога на прибыль, искусственно увеличенных вследствие занижения норм амортизации. С другой стороны, амортизационные отчисления, опреде-

ленные согласно налоговому законодательству, в финансовом учете не отражают в полной мере фактический износ основных средств и утрачивают свое реновационное значение. С введением Закона "О налогообложении прибыли предприятий" балансовой стоимостью основных средств принято считать их остаточную стоимость, величина которой каждый отчетный период снижается на сумму начисленной амортизации. Казалось бы балансовая стоимость основных средств по мере роста срока их эксплуатации должна снижаться, однако, она не только не уменьшается, но и возрастает, что противоречит теории воспроизводства техники. Главная особенность, которая приводит к такому противоречию состоит в том, что в балансовую стоимость, наряду с непосредственным приобретением техники, включаются расходы на модернизацию и реконструкцию основных средств, а также затраты на капитальные и текущие ремонты техники сверх 5% от балансовой стоимости всех основных средств предприятия на начало отчетного года. При этом складывается такая ситуация, что в условиях высокой изношенности основных средств затраты на их текущий и капитальный ремонты резко нарастают, не покрываясь начисленной амортизацией.

Таким образом, на сегодняшний день в Украине предприятия не имеют возможности своевременного и полного воспроизводства основных средств из-за несовершенства налоговой системы. Очевидно, что амортизация не должна быть рычагом для увеличения налогооблагаемой прибыли.

Помимо проблем с налогообложением, у предприятий возникают и другие проблемы в формировании амортизационной политики. В частности, существует проблема правильного использования средств амортизационного фонда.

Амортизационные отчисления являются основным источником финанси-

рования инвестиций на предприятиях. Накопление стоимостного износа на предприятиях происходит систематически, в то время как основные средства не требуют возмещения в натуральной форме после каждого цикла производства. В результате должен формироваться амортизационный фонд.

В бухгалтерском учете до 2000-го года амортизационный фонд формировался на отдельном счете (бывший счет № 86 "Амортизационный фонд"). С помощью этого счета предприятия контролировали пополнение и расходование амортизационного фонда. Счет носил пассивный характер, по кредиту отражалось пополнение амортизационного фонда, по дебету - расход средств.

Введенным с 1-го января 2000 года Планом счетов [7] счет "Амортизационный фонд" не предусмотрен, что затрудняет контроль за наличием и ис-

пользованием средств амортизации. В условиях дефицита денежных средств и неплатежеспособности предприятий средства амортизационного фонда часто идут на пополнение оборотных средств, выплату заработной платы, чего быть не должно, иначе предприятия лишатся своей материально-технической базы.

Накапливаемые предприятиями амортизационные отчисления можно проконтролировать лишь на их текущих счетах в случае, если завершены все этапы операционного цикла. Если же на предприятии в больших размерах накапливаются запасы в виде незавершенного производства или готовой продукции, а также дебиторская задолженность покупателей, это значит, что амортизационные отчисления в определенном объеме еще не получили денежного выражения. Это наглядно демонстрирует приведенная ниже схема.

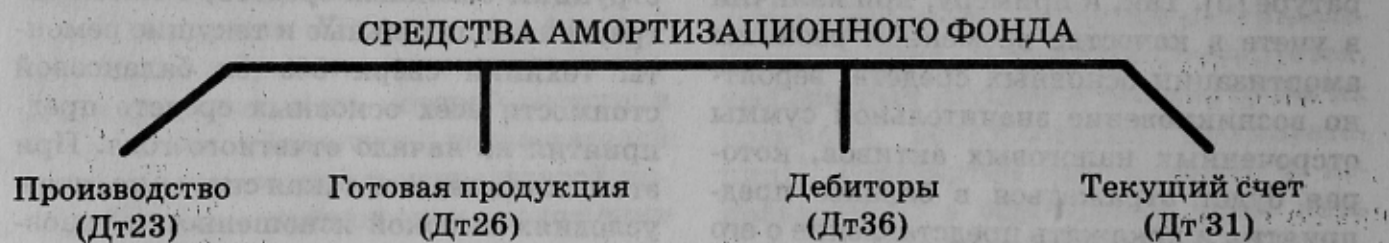


Рис. 1 Схема размещения средств амортизационного фонда

Процентное соотношение размещения средств амортизационного фонда в приведенных элементах может быть разным. Оно может зависеть от различных факторов, которые определяются длительностью отдельных этапов операционного цикла: производства продукции, реализации готовой продукции и возврата задолженности покупателями. Однако оборот средств в рамках перечисленных этапов, как правило, меньше года, поскольку это оборотные активы.

Средства амортизационного фонда, который формируется за счет накапливаемых амортизационных отчислений, носят целевой характер и должны ис-

пользоваться на следующие основные цели:

- осуществление капитального ремонта основных средств;
- приобретение новых объектов основных средств.

Это не исключает использование этих средств в порядке противинфляционной защиты в различных формах краткосрочных финансовых вложений с обеспечением процентной ставки по ним не ниже темпа инфляции. В процессе формирования амортизационной политики должны быть определены гарантии целевого использования средств амортизационного фонда и регламентированы условия финансовых операций с ними до

их использования в инвестиционном процессе.

На наш взгляд, вступая в рыночные отношения, мы не должны "слепо" перенимать американскую практику начисления амортизации основных средств, поскольку в каждой стране есть свои национальные особенности, и иногда позитивный опыт одного государства может стать негативным для другого. Плановая экономика, от которой мы сейчас стремимся отдалиться, имела отдельные положительные стороны, в том числе и по части формирования и использования амортизационного фонда, которые не следует забывать. Так, в период с 1991 года по 1997 год в Украине существовали единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов, утвержденные постановлением Совета Министров бывшего СССР [8]. Раньше средства амортизационного фонда расходовались на финансирование капитальных ремонтов, а также на модернизацию основных средств. Эти средства перечислялись в Госбанк на особый счет и использовались по целевому назначению. Угольные шахты до 10% амортизационного фонда, предназначенного на капитальный ремонт, передавали на создание резерва вышестоящей организации. Вторая часть амортизационного фонда расходовалась на реновацию (полное восстановление) основных средств. Эту часть вносили в Стройбанк для финансирования централизованных капитальных вложений. Из части амортизационного фонда, направляемого на реновацию, 30-50% этих средств направлялось на образование фонда развития производства. Норматив отчисления в фонд развития производства от сумм, предназначенных на реновацию для угольной отрасли, был 10%.

Такой порядок формирования и использования амортизационного фонда позволял предприятиям контролировать воспроизводственный процесс, направ-

лять средства по целевому назначению. Однако это осуществлялось под контролем государства. Сегодня предприятия в праве самостоятельно распоряжаться средствами амортизационного фонда, но при этом также необходимы подобная организация и контроль этих средств уже по инициативе самого предприятия.

Сосредоточение стоимости основных средств в амортизационном фонде и последующее превращение накопленных денежных средств в новые средства труда являются той функцией, которую должна выполнять амортизация как главный источник воспроизводства. При расширенном воспроизводстве дополнительным источником воспроизводства является прибыль. Для убыточных отраслей промышленности дополнительным источником обновления основных средств могут быть дотации из бюджета.

Амортизационный фонд промышленных предприятий складывается из фактически начисленных сумм амортизационных отчислений, определенных согласно действующему законодательству. Вместе с начислением амортизации в бухгалтерском учете в равнозначной сумме начисляется и износ, что приводит к недостоверному отражению в балансе остаточной стоимости основных средств. Так как нормы амортизации являются заниженными, то и износ отражается занижено, следовательно остаточная стоимость основных средств завышается в балансе. Это еще одна из проблем формирования амортизационной политики предприятий.

С введением Плана счетов [7] теперь в бухгалтерском учете при начислении амортизации и износа основных средств всеми предприятиями, независимо от формы собственности, делаются записи по дебету счетов: 23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы", 92 "Административные расходы" и других счетов затрат в корреспонденции с кредитом счета 131 "Износ основных средств". В результате таких бухгалтер-

ских записей увеличиваются затраты на амортизацию основных средств и одновременно увеличивается накапливаемый износ. Если предприятие использует в финансовом учете налоговые нормы амортизации, то сумма отражаемого по счету 131 износа основных средств будет недостоверно отражать в балансе фактическое состояние основных средств предприятия. Поэтому целесообразнее и правильнее даже при использовании в финансовом учете налоговых норм амортизации отражать реальный износ основных средств. Добиться этого можно дополнительно применяя в учете методы начисления амортизации основных средств, предложенные П(С)БУ 7 "Основные средства". Однако при таком их применении правильнее было бы их обозначить не как методы начисления амортизации, а как методы начисления износа основных средств. Износ является понятием первичным, а амортизация – вторичным. Вследствие износа основных средств по ним начисляется амортизация. Если по каким-либо причинам амортизационные отчисления занижены, то это не значит, что основные средства медленнее изнашиваются. Независимо от того, какая налоговая политика проводится государством, предприятия должны следить за степенью износа своих основных средств и сравнивать его величину с величиной накапливаемого амортизационного фонда.

Физический (материальный) износ определяют, как потерю натурально-вещественных свойств основными средствами как в целом, так и отдельных их частей. Он происходит в результате их функционирования в процессе производства и зависит от ряда условий. К ним относятся: степень использования основных средств в процессе производства, которая зависит от времени и интенсивности работы; качество основных средств, которое зависит от материала из которого они изготовлены, и от технического совершенства конструкций; влия-

ние природных условий; качество ухода за основными средствами; квалификация обслуживающего персонала и др.

Физический износ более правильно определять путем обследования технического состояния объекта. Это так называемый инженерный, или технический метод. Инженерные оценки основываются на результатах обследования технического состояния тех или иных элементов основных средств, анализа сроков их службы, объема выполненных работ. Наиболее полное представление о величине физического и морального износа может дать экспертная оценка.

Износ может быть определен как отношение фактического срока службы основных средств к нормативному сроку их службы. Нормативный срок службы, как правило, имеет только активная часть основных средств (машины, оборудование, транспортные средства). В бухгалтерском учете, в соответствии с П(С)БУ 7 "Основные средства", предприятия теперь должны самостоятельно устанавливать срок полезного использования основных средств. Согласно стандарта, срок полезного использования (эксплуатации) основных средств – это ожидаемый период времени, в течение которого необоротные активы будут использоваться предприятием или с их использованием будет изготовлен (исполнен) ожидаемый предприятием объем продукции (работ, услуг), причем этот срок может пересматриваться в случае изменения ожидаемых экономических выгод от его использования.

На наш взгляд, срок полезного использования основных средств должен устанавливаться предприятиями не произвольно, а прежде всего исходя из нормативов, рассчитанных с учетом определенных факторов. Однако это пока возможно только в бухгалтерском учете и скорее всего чисто теоретически. В реальных же условиях хозяйствования срок полезного использования основных средств будет определяться исходя из

установленных налоговых норм амортизации по группам.

В случае влияния государства на амортизационную политику предприятий с целью налогообложения, как это имеет место в Украине, суммы начисляемых амортизации и износа основных средств за отчетный период не могут быть равны между собой, так как это искажает финансовое состояние предприятия путем завышения остаточной стоимости основных средств и делает финансовую отчетность недостоверной.

Для начисления в финансовом учете износа основных средств целесообразнее к счету 131 "Износ основных средств" выделять субсчета: 1311 "Самортизированный износ основных средств" и 1312 "Несамортизированный износ основных средств", а также дополнительно использовать счет 39 "Расходы будущих периодов" для отражения в учете амортизационных отчислений, не покрывающих износ в отчетном периоде, а подлежащих отнесению на затраты в будущем. Применение указанных счетов позволит достоверно в бухгалтерском учете фиксировать износ основных средств, а также их остаточную стоимость. В целом данная методика учета предполагает следующий порядок записей:

1) Дт 23, 91, 92 и др. счетов затрат в зависимости от функционального назначения объекта основных средств – Кт 1311 "Самортизированный износ основных средств". Такая запись делается на сумму начисленной амортизации согласно действующему налоговому законодательству с одновременным увеличением износа.

2) Дт 39 "Расходы будущих периодов" – Кт 1312 "Несамортизированный износ". На сумму, отражаемую данной записью, увеличивается износ основных средств, недоамортизированный предприятием из-за занижения государством норм амортизации.

3) Дт 23, 91, 92 и др. счетов затрат в зависимости от функционального назначения объекта основных средств – Кт 39 "Расходы будущих периодов". Отражение в учете данной записи означает отнесение на затраты отчетного периода расходов будущих периодов, которые увеличивались ранее за счет несамортизированного износа основных средств.

4) Дт 1312 "Несамортизированный износ основных средств" – Кт 1311 "Самортизированный износ основных средств". Данная запись делается одновременно с предыдущей записью и означает увеличение самортизированного износа одновременно с уменьшением несамортизированного износа.

Использование приведенной корреспонденции счетов не противоречит "Инструкции о применении плана счетов" [9] и, на наш взгляд, будет способствовать реальному отражению в бухгалтерском учете наличия и функционирования основных средств предприятия.

Амортизационная политика должна быть частью учетной политики самого предприятия, а не государства. Она не должна быть рычагом со стороны государства для увеличения налога на прибыль. В свою очередь, в сложившихся условиях хозяйствования предприятия должны вести разумную учетную политику, которая бы давала им возможность реально оценивать свое финансовое состояние и результаты деятельности.

В современных условиях хозяйствования предприятия потеряли контроль над своим амортизационным фондом. Они ушли от старой системы учета, которая давала возможность планировать, анализировать и контролировать процесс воспроизводства основных средств, однако при этом еще не научились работать в новом режиме. Рыночная экономика требует большего внимания предприятий к вопросам начисления амортизации и обеспечению своевременной за-

мени основных средств. Поэтому разработанная на предприятии система бухгалтерского учета должна предоставлять надежную и достоверную информацию, на базе которой возможен контроль, анализ и планирование инвестиций в основные средства.

В зарубежной практике отдельные предприятия одновременно с периодическим начислением амортизации, сумму, равную величине амортизационных отчислений, вкладывают в надежные ценные бумаги или депонируют на отдельном счете. На наш взгляд, это способствует эффективному формированию амортизационной политики, так как денежные средства, предназначенные для обновления основных средств не используются на другие цели и к тому же увеличиваются, обеспечивая расширенное воспроизводство.

Список литературы

1. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.97 №283/97-ВР (с изменениями и дополнениями).

2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 "Налог на прибыль", утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 28.12.2000 №353.

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 "Основные средства", утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 28.05.1999 №137.

4. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах – Минск: Экоперспектива, 1998.

5. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998.

6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Переклад с англійської під редакцією С. Ф. Голова. – К: ФПБАУ, 1998.

7. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 №291.

8. Постановление Совета Министров СССР "О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР от 22.11.1990 №1072.

9. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 №291.

Л.П. БІЛЯЗЕ, доцент, ДонНТУ,

О.В. СТОЯН, директор АФ "НІКА-АУДИТ"

ВПЛИВ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА РОЗМІР ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Ситуація з обліком податку на прибуток не є вже такою простою, як то здавалося до прийняття П(С)БО 17 "Податок на прибуток" (далі - стандарт 17).

Розрахунок відстроченого податку на прибуток, що виникає внаслідок різних підходів до нарахування амортизації вартості основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, необ-

хідно розглядати з урахуванням наявності розбіжностей, що виникають при відображенні операцій нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку.

Так, у податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, пооб'єктний