
ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УДК 658.152

АМОРТИЗАЦИОННЫЙ КАПИТАЛ КАК ИСТОЧНИК ВОСПРОИЗВОДСТВА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТЫ

С.Д. Надеждина, Н.И. Воронина, Л.М. Пьянкова, Т.А. Морозова

Сибирский университет потребительской кооперации

E-mail: taxation@sibupk.nsk.su

Рассмотрены состояние, структура и динамика инвестиций в основные средства российских экономических субъектов. Выявлены проблемы обновления основных средств и возможные инвестиционные ресурсы. Проведен анализ действующей нормативной базы учета и налогообложения основных средств с целью выявления ее влияния на формирование амортизационного капитала. Обоснована необходимость использования понятия амортизационного капитала, его взаимосвязь с основными средствами. Установлена роль амортизационного капитала в увеличении объема инвестиций в основные средства организаций через механизм совершенствования государственной амортизационной политики.

Ключевые слова: основные средства, инвестиции, бухгалтерский учет, налогообложение, амортизационный капитал, амортизационная политика.

DEPRECIATION CAPITAL AS A SOURCE OF FIXED ASSETS REPRODUCTION: ACCOUNTING AND TAXATION ASPECTS

S.D. Nadezhdina, N.I. Voronina, L.M. Pyankova, T.A. Morozova

Siberian University of Consumer Cooperation

E-mail: taxation@sibupk.nsk.su

The paper examines the current state, structure and dynamics of investment in the fixed assets of economic entities in Russia. The problems of updating fixed assets and possible investment resources are identified. The analysis of the normative basis on accounting and taxation of fixed assets currently in force is conducted with the purpose of understanding its influence on forming depreciation capital. The authors substantiate the necessity of using the concept of depreciation capital; analyze its interrelation with fixed assets. The role of depreciation capital in the increase of the volume of investments in fixed assets of organizations through the mechanism of improving public depreciation policy is explained.

Key words: fixed assets, investment, accounting, taxation, depreciation capital, depreciation policy.

В настоящее время одним из факторов устойчивого развития экономики является эффективное использование капитала организаций, к важнейшим элементам которого относятся основные средства. К. Марксом дано понятие экономической категории капитала как стоимости, приносящей собственнику прибавочную стоимость. Микроэкономика как наука подразделяет капитал на денежный и реальный, а бухгалтерский учет и финансы предприятия представляют капитал как сумму материальных благ и денежных средств, которые формируют основной и оборотный капитал.

К основному капиталу относят стоимость средств труда, многократно используемых в хозяйственном процессе, не изменяя при этом свою вещественно-натуральную форму: здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства, хозяйственный инвентарь и прочие аналогичные объекты. Кроме того, основной капитал делят на активную и пассивную части. Активная – непосредственно воздействует на предметы труда, пассивная – охватывает здания, сооружения, передаточные устройства, другие аналогичные активы.

Средства труда формируют материально-техническую базу экономических субъектов, состояние которой можно характеризовать такими показателями, как степень износа основных средств, обновления, выбытия и др.

За период 2000–2012 гг. в Российской Федерации по данным Росстата [5] стоимость основных средств субъектов экономики страны увеличилась с 17 464 до 121 122 млрд руб. (табл. 1).

Таблица 1

Показатели состояния основных средств в России за период 2000–2012 гг., %

Показатели	2000 г.	2005 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Наличие основных средств по полной учетной стоимости (на конец года), млрд руб.	17 464	41 494	93 186	108 001	121 122
Степень обновления основных средств (в постоянных ценах)	1,8	3,0	3,7	4,6	3,9
Коэффициент выбытия основных средств (в постоянных ценах)	1,3	1,1	0,8	0,8	0,7
Степень износа основных средств (на конец года)	39,3	45,2	47,1	47,9	47,7

Однако увеличение наличия основных средств в стоимостном выражении не свидетельствует о качественном улучшении состояния материально-технической базы организаций. За исследуемый период можно наблюдать значительное старение материально-технической базы (степень износа основных средств увеличилась с 39,3 % в 2000 г. до 47,7 % в 2012 г.). Кроме того, наблюдается резкое снижение коэффициента обновления основных средств, при замедлении коэффициента их выбытия, что свидетельствует об ограничении финансовых возможностей для замены морально и физически устаревших объектов новыми высокотехническими и эффективными активами.

Это подтверждается и данными по субъектам Российской Федерации, в том числе и по Сибирскому федеральному округу (табл. 2).

Таблица 2

Инвестиции в основные средства по Сибирскому федеральному округу России за период 2000–2012 гг. (в фактически действовавших ценах; млн руб.)

Субъекты	2000 г.	2005 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Российская Федерация	1 165 234	3 611 109	9 152 096	11 035 652	12 568 835
Сибирский федеральный округ	98 647	346 105	980 472	1 219 287	1 416 604
Республика Алтай	615	2 914	9 522	14 590	9 028
Республика Бурятия	3 477	9 606	33 569	40 743	41 039
Республика Тыва	282	1 293	7 236	8 119	10 990
Республика Хакасия	1 812	10 328	22 109	35 184	38 129
Алтайский край	6 731	21 344	54 580	70 308	83 834
Забайкальский край	6 810	17 402	44 825	51 656	58 129
Красноярский край	25 457	71 388	266 910	308 588	376 090
Иркутская область	10 814	36 675	119 395	145 537	156 470
Кемеровская область	17 380	80 315	156 519	214 780	264 440
Новосибирская область	10 805	36 829	115 015	140 097	161 955
Омская область	5 160	38 611	73 196	88 788	108 570
Томская область	9 304	19 401	77 598	100 897	107 930

Представленная информация (см. табл. 2) свидетельствует об увеличении инвестиций в основные средства в стоимостном выражении (в фактически действовавших ценах) во всех субъектах Сибирского федерального округа [5]. Однако относительные показатели позволяют увидеть реальное состояние обновления материально-технической базы (табл. 3).

Таблица 3

Индексы физического объема инвестиций в основные средства по Сибирскому федеральному округу России за период 2000–2012 гг. (в сопоставимых ценах; в процентах к предыдущему году)

Субъекты	2000 г.	2005 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Российская Федерация	117,4	110,2	106,3	110,8	106,6
Сибирский федеральный округ	118,4	118,6	113,5	116,2	108,5
Республика Алтай	184,3	120,7	120,0	144,5	56,0
Республика Бурятия	99,0	105,1	136,2	108,1	91,4
Республика Тыва	77,7	122,6	135,9	103,5	131,8
Республика Хакасия	78,6	146,6	145,8	136,2	100,6
Алтайский край	108,7	120,0	115,3	114,5	112,1
Забайкальский край	155,7	94,5	97,4	104,1	103,8
Красноярский край	143,7	129,5	110,8	114,9	115,5
Иркутская область	95,1	123,2	106,3	112,2	100,7
Кемеровская область	115,8	124,1	137,4	124,6	114,0
Новосибирская область	135,5	115,8	107,8	112,5	105,2
Омская область	92,0	140,4	116,8	112,3	115,8
Томская область	112,5	69,7	95,8	123,0	100,3

За исследуемый период инвестирование в основные средства по всем субъектам Сибирского федерального округа снижается (см. табл. 3). Так, по Новосибирской области в 2000 г. по сравнению с 1999 г. прирост составил более 35 %, а в 2012 г. по сравнению с предыдущим годом – чуть более 5 %.

Большинство отечественных организаций испытывают дефицит ресурсов для покрытия инвестиционных расходов при воспроизводстве основных средств. На наш взгляд, заслуживает внимания такой источник воспроизводства основных средств организаций, как амортизационный капитал.

Действующая система налогообложения в Российской Федерации позволяет амортизационные отчисления принять к уменьшению налоговой базы при исчислении налога на прибыль. В Налоговом кодексе Российской Федерации [2, гл. 25] законодательно предусмотрен контроль за формированием суммы амортизации, но отсутствует контроль за расходованием этих средств, что дает возможность экономическим субъектам использовать их по своему усмотрению, хотя суммы начисленной амортизации должны быть направлены по целевому назначению – на воспроизводство основных средств.

Полагаем: необходимо усилить влияние государства на механизм воспроизводства основных средств экономических субъектов и совершенствование амортизационной политики в контексте модернизации отечественной экономики, поскольку проблема износа основных средств характерна для всей отечественной экономики, а не отдельных отраслей или организаций. В то же время государственные интересы заключаются в увеличении валового национального продукта, повышении инвестиционной привлекательности страны в целом и конкретных организаций, в частности, для обеспечения в конечном итоге экономической безопасности России.

Проводимая в настоящее время амортизационная политика, по нашему мнению, недостаточно ориентирована на осуществление модернизации отечественной экономики. Снижение ставки налога на прибыль организаций с 35 % до 24, затем до 20 % с 2002 г. при одновременной отмене инвестиционной налоговой льготы привело к сокращению доли собственных источников (прибыль и амортизационные отчисления) в финансировании капитальных вложений. Если в 2000 г. собственные источники составляли 47,5 % в сумме финансирования инвестиций в основной капитал, то в 2010 г. – лишь 41 %. Следует отметить изменение этого положения с 2011 г., доля собственного финансирования начала повышаться (табл. 4) [5].

Таблица 4

Инвестиции в основной капитал отечественных организаций по источникам финансирования за период 2000–2012 гг. (в фактически действовавших ценах)

Показатели	2000 г.	2005 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
	млрд руб.				
Инвестиции в основной капитал – всего	1053,7	2893,2	6625,0	8445,2	9567,9
В том числе:					
собственные средства	500,6	1287,2	2715,0	3539,5	4261,2
привлеченные средства	553,1	1606,0	3910,0	4905,7	5306,7
	структура, %				
Инвестиции в основной капитал – всего	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
В том числе:					
собственные средства	47,5	44,5	41,0	41,9	44,5
привлеченные средства	52,5	55,5	59,0	58,1	55,5

Необходимо отметить более высокую долю собственных источников инвестирования основного капитала в Сибирском федеральном округе по сравнению с общероссийскими показателями. Тенденция незначительного роста собственных источников в инвестировании основного капитала отечественных организаций в 2011–2012 гг. наблюдается не во всех субъектах Сибирского федерального округа. Доля собственных источников снизилась в Новосибирской, Кемеровской, Омской и Томской областях, снижение составляет от 2 до 10 % за год (табл. 5) [5].

Таблица 5

Структура инвестиций в основные средства по источникам финансирования по Сибирскому федеральному округу России за период 2000–2012 гг., %

Субъекты	2011 г.		2012 г.	
	Собственные средства	Привлеченные средства	Собственные средства	Привлеченные средства
Российская Федерация	41,9	44,5	44,5	58,1
Сибирский федеральный округ	48,9	51,1	51,7	48,3
Республика Алтай	7,8	92,2	20,5	79,5
Республика Бурятия	26,7	73,3	34,0	66,0
Республика Тыва	13,4	86,6	14,8	85,2
Республика Хакасия	20,0	80,0	23,6	76,4
Алтайский край	39,0	61,0	43,6	56,4
Забайкальский край	43,9	56,1	57,1	42,9
Красноярский край	48,5	51,5	56,3	43,7
Иркутская область	59,9	40,1	61,4	38,6
Кемеровская область	65,7	34,3	63,3	36,7
Новосибирская область	38,8	61,2	35,0	65,0
Омская область	48,6	51,4	39,1	60,9
Томская область	50,6	49,4	48,6	51,4

Наряду с принятием мер в области государственной амортизационной политики, проводимой в нашей стране, необходимо предусмотреть научные подходы к формированию амортизационной политики как составной части учетной политики организаций. В этой связи следует, прежде всего, уточнить понятие «амортизационный капитал».

Экономическая категория «капитал амортизационный» исторически возникла как одна из функциональных форм капитала. В свою очередь, абстрактный характер капитала как экономической категории является «краеугольным камнем» в экономической теории.

Капитал по теории К. Маркса – «главная категория капиталистического способа производства; стоимость ..., приносящая прибавочную стоимость...» [3, с. 218]. Всеобщая формула воспроизводства ($D - T - D^1$), выведенная К. Марксом, отражает процесс возрастания стоимости (D), где D^1 , представляет прибавочную стоимость, обеспечение которой вытекает не только благодаря оборотному капиталу, доходность обеспечивает производственная база – основной капитал, совокупность средств труда. Именно К. Маркс ввел классификацию капитала по принципу участия в создании

стоимости (постоянный и переменный; основной и оборотный, функционирующий в формах промышленного, торгового и ссудного капитала).

Рыночный характер развития отечественной экономики вызвал необходимость формирования новых подходов к характеристике деятельности экономических субъектов. При этом в действующем российском законодательстве [2, 4] понятие капитала до сих пор не определено.

В международной практике бухгалтерского учета – два подхода к понятию «капитал». Капитал трактуется, с одной стороны, как совокупность активов организации – носителей экономической выгоды (концепция физического поддержания капитала). С другой стороны, капитал – доля собственников в активах организации (концепция финансового поддержания капитала). В этой связи можно сделать вывод: вложения в основные средства экономического субъекта соответствуют концепции физического поддержания капитала, а, следовательно, основные средства – один из элементов капитала организации.

Международные стандарты финансовой отчетности предлагают организациям возможность выбора одной из концепций поддержания капитала в качестве базы составления отчетности. Большинство отечественных экономических субъектов, составляющих финансовую отчетность по МСФО, придерживаются финансовой концепции капитала, позволяющей использовать в учете оценку основных средств по первоначальной стоимости.

Таким образом, можно сделать выводы:

- капитал – экономическая категория, являющаяся предметом бухгалтерского учета;
- основные средства – элементы капитала (основного реального капитала) и объекты бухгалтерского учета.

В налоговом учете отсутствуют понятия «основные средства» и «основной капитал»; в НК РФ (ст. 256) содержится термин «амортизируемое имущество» [2], отсутствующий в экономической теории и нормативных актах по бухгалтерскому учету.

Вышеизложенное позволяет утверждать: в современном понимании основной капитал как категория экономическая характеризуется совокупностью основных средств субъекта хозяйственных отношений, которой присуще понятие «амортизационный капитал».

В научных публикациях используется терминология человеческий, денежный, финансовый, интеллектуальный, природный капитал, а вопрос о статусе дефиниции «амортизационный капитал» как экономической категории остается за пределами рассмотрения. Однако понятие «капитал амортизационный» дано в Большой экономической энциклопедии – самом полном современном издании, содержащем более 7000 экономических терминов и понятий [1, с. 268]: «капитал амортизационный – капитал, предназначенный для воспроизводства основных средств, образуемый за счет амортизационных отчислений... Наряду с прибылью, это основной источник инвестиционных вложений в основной капитал в целях эффективного функционирования организации и повышения ее стоимости».

Амортизационный капитал экономического субъекта должен выполнять определенные функции. Специфическая функция амортизационного капитала – дополнительное финансирование на уровне экономического

субъекта (формирование внутренних ресурсов в условиях ограниченных источников). В первую очередь, следовало бы совершенствовать проводимую в России амортизационную политику на государственном уровне, в том числе и в налоговой сфере. Затем – амортизационную политику на уровне экономических субъектов как основную часть учетной политики организаций.

Следует отметить: в последние годы проводились отдельные мероприятия, направленные на стимулирование инвестиционной деятельности в России. В частности, до 2009 г. имело место понятие «амортизационная премия». Организация была вправе до 10 % первоначальной стоимости объекта основных средств, независимо от амортизационной группы, к которой он относился, списать единовременно в расходы текущего отчетного (налогового) периода до начала начисления амортизации. В настоящее время в отношении основных средств, входящих в третью – седьмую амортизационные группы, разрешено единовременно учитывать в расходах текущего отчетного (налогового) периода до 30 % их первоначальной стоимости (НК РФ, ст. 258). Оставшаяся часть должна амортизироваться в налоговом учете в обычном порядке, в течение срока полезного использования объекта основных средств. Амортизационная премия, снижая налоговую базу при исчислении налога на прибыль организаций, сокращая сумму налогового платежа, позволяет высвободить финансовые ресурсы и стимулировать экономические субъекты к вложению собственных средств в развитие деятельности [2].

Расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 258 п. 9), признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Кроме того, налогоплательщикам разрешено использовать повышающие коэффициенты к установленным НК РФ нормам амортизации основных средств (ст. 259.3) при определенных условиях деятельности (работа в условиях агрессивной среды, повышенная сменность).

В целях налогообложения налогоплательщикам предоставляется право выбора нелинейного метода начисления амортизации с использованием повышенных норм амортизации (по сравнению с линейным методом) (ст. 259.2 п. 5) [2]. Однако перечисленные нормы налогового законодательства не формируют единого механизма, стимулирующего налогоплательщиков к инвестициям в основные средства. Практически более половины общего объема инвестиций относится к организациям по добыче, переработке и распределению топливно-энергетических ресурсов. На долю других отраслей национальной экономики приходится около 40 % [5].

Наличие в действующем налоговом законодательстве положений о добровольном применении налогоплательщиками метода ускоренной амортизации и нелинейного метода ее начисления приводит к тому, что данным правом потенциальные инвесторы пользуются редко; применение повышенных норм амортизации к остаточной стоимости основных средств влечет получение экономического эффекта от ускоренной амортизации

только в первые годы; отсутствие в налоговом законодательстве механизма зависимости размера начисленной амортизации (уменьшающего налоговую базу, сумму платежей по налогу на прибыль организаций) и целевого использования амортизационного капитала на инвестиции для воспроизводства основных средств позволяет экономическим субъектам использовать суммы начисленной амортизации зачастую на другие цели; низкая оценка имущества организаций сдерживает положительную динамику амортизационных отчислений, следовательно, амортизационного капитала как собственного финансового источника для осуществления инвестиций, что снижает капитализацию бизнеса, а это, в свою очередь, негативно сказывается на заинтересованности инвесторов, в том числе иностранных.

По нашему мнению, совершенствование государственной амортизационной политики в контексте модернизации российской экономики возможно при введении на законодательном уровне:

- механизма амортизационных отчислений для формирования амортизационного капитала как источника воспроизводства основных средств;

- целевой налоговой льготы при исчислении налога на прибыль организаций как решающего фактора экономического развития, включая в расходы при формировании налоговой базы по налогу суммы, не начисленные, а фактически направленные на финансирование инвестиций. Уменьшение налоговой базы, а следовательно, и суммы налога на прибыль повлечет снижение налоговой нагрузки на организацию. Суммы амортизационных отчислений, в отличие от других расходов экономического субъекта, становятся источником долгосрочных финансовых ресурсов налогоплательщика, имеющих целевое назначение для воспроизводства основных средств. Снижение платежей в бюджет по налогу на прибыль (при действующей ставке 20 %) позволит компенсировать обновление основных средств за счет инвестиций.

Зарубежный опыт (в частности, Китая) по использованию ускоренной амортизации, внедренной в практику во второй половине XX в., позволил повысить роль амортизационных отчислений (амортизационного капитала) как источника финансирования инвестиций в основной капитал и обновления основных средств;

- прогрессивной ускоренной амортизации, позволяющей сократить сроки обновления основных средств, выводя их из эксплуатации до наступления физического износа. Предусмотреть для организаций отдельных отраслей экономики право выбора ускоренной амортизации вместо существующей обязанности.

В случае возникновения убытка у малорентабельных организаций производственного сектора экономики при введении прогрессивной ускоренной амортизации предусмотреть в налоговом законодательстве для них государственную финансовую помощь. Для остальных налогоплательщиков, понесших убытки, по действующему законодательству (НК РФ, ст. 283) существует право переноса полученного убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток, уменьшая налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода и, соответственно, сокращая платежи в бюджет по налогу на прибыль [2];

– накопления амортизационных отчислений, представляющих амортизационный капитал, на специальном депозитном банковском счете без права использования этих средств до истечения амортизационного периода объектов основных средств, а российская кредитная система (при участии федерального правительства) обеспечит экономическим субъектам годовую доходность таких депозитов (возможно, под гарантию Правительства Российской Федерации) по ставке, превышающей темп инфляции. В свою очередь, отечественная кредитная система получит ресурсы для выдачи долгосрочных ссуд потенциальным заемщикам;

– расширения направлений использования амортизационного капитала, представляющего амортизационный фонд, не только на инвестиции, но и на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, создание более современных основных средств;

– переоценки основных средств в соответствии с их реальной рыночной стоимостью;

– государственного контроля за целевым использованием амортизационного капитала, предусмотрев финансовые санкции за нецелевое использование его.

Проводимая в настоящее время налоговая политика в нашей стране имеет в основном фискальную направленность, что проявляется в нормативно-правовом регулировании процесса начисления амортизации «для целей налогообложения» и «для целей бухгалтерского учета». Отсутствует специализированный орган по разработке амортизационной политики и контролю за ее реализацией.

По нашему мнению, совершенствование амортизационной политики в контексте модернизации отечественной экономики возможно при условии создания специального института по проблемам совершенствования амортизационного механизма и обеспечения контроля за использованием амортизационного капитала как источника воспроизводства основных средств экономических субъектов.

Литература

1. Большая экономическая энциклопедия. М.: Эксмо, 2008. 816 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 (в ред. от 05.05.2014).
3. Словарь иностранных слов. 7-е изд., перераб. М.: Русский язык, 1980. 624 с.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.12.2013).
5. Инвестиции в России. 2013: Стат. сб. / Росстат. URL: <http://www.gks.ru>.

Bibliography

1. Bol'shaja jekonomicheskaja jenciklopedija. M.: Jeksmo, 2008. 816 p.
2. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. Ch. 2 (v red. ot 05.05.2014).
3. Slovar' inostrannyh slov. 7-e izd., pererab. M.: Russkij jazyk, 1980. 624 p.
4. Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 N 402-FZ «O buhgalterskom uchete» (v red. ot 28.12.2013).
5. Investicii v Rossii. 2013: Stat. sb. / Rosstat. URL: <http://www.gks.ru>.