

УДК 658.152.5 + [658/14/639/2/.3]

Проблемные вопросы применения амортизации как источника финансирования предприятий рыбной отрасли

В.М. Волошин

Институт экономики, управления и международных отношений МГТУ, кафедра финансов, бухгалтерского учета и управления экономическими системами

Аннотация. В статье исследуется понятие амортизации основных средств предприятия. Рассмотрена основная проблема: чем является амортизация, источником финансирования или потерей? При помощи метода системного подхода определена экономическая суть понятия амортизация, показана ее роль в процессе производства и реализации продукции. Приведены варианты применения амортизации для возмещения изношенных основных фондов в современных экономических условиях, с учетом уровня развития бухгалтерского учета и отчетности. В результате исследования решена задача систематизации проблем и противоречий, а также выработки оптимального подхода к проведению амортизационной политики на предприятиях рыбной отрасли.

Abstract. In the paper the concept of amortization of enterprise fixed assets has been investigated. The main problem has been considered: what is amortization, a source of financing or a negative profit? By means of the method of the system approach the economic essence of the concept of amortization has been defined, its role in the course of production and sales of products has been shown. Some variants of amortization for compensation of worn-out fixed assets have been given considering modern economic conditions and taking into account the level of accounting and accountability. As a result the problems and antagonisms have been classified, and the optimum approach to amortization policy at enterprises of fishery industry has been worked out.

Ключевые слова: амортизационный фонд, амортизация, источник финансирования, налог на прибыль, налог на имущество организаций, основные средства, внеоборотные активы, баланс, износ основных средств, первоначальная стоимость
Key words: sinking fund, depreciation, finance, tax, property tax, fixed assets, balance, accumulated depreciation, original cost

1. Введение

Почти 200 лет амортизация позиционировалась в пассиве баланса, имела положительный знак и являлась источником – таким же, как прибыль. Однако в 1992 г., без объяснений и дискуссий, амортизация была перенесена законодателем в актив, да еще зачем-то заключена в круглые скобки. А затем, без объяснения вообще, – вынесена из баланса в "приложения" и фактически исчезла из поля зрения.

Эти нововведения носили исторический характер. Все прежние реформы сводились лишь к переименованию статей и сторон баланса, группировку же данных законодатель оставлял неизменной. В ходе реформы 1992-2003 гг. изменилась именно группировка данных. После 1992 г. амортизация отражается в активе баланса как вычет из первоначальной стоимости, однако определение осталось прежним. Налицо противоречие в вопросе, важном как с практической, так и с теоретической точки зрения (Цыганков, 2011).

В последние десятилетия, судя по законодательным решениям, государственная политика в данной области сводится к следующему: создание источника финансирования – амортизационного фонда – не обязанность предприятия, а его право, и если нет статьи в пассиве баланса, то нет и намерений предприятия в накоплении на расчетном счете целевых денежных средств. На наш взгляд, такая позиция спорна. Как нам представляется, предприятиям в современных экономических условиях требуется свобода не от обязанности создания амортизационного фонда, а в выборе амортизационной политики, упрощении учета.

Важнейшее значение – не только теоретическое, но и практическое – имеет правильное определение амортизации. Если рассматривать её как источник финансирования, то предприятие, имеющее изношенное оборудование, получает большие возможности для его самостоятельного восстановления. Если же амортизация – не источник финансирования, а не более чем распределение стоимости, то предприятию необходима внешняя помощь. Таким образом, от правильного решения этой проблемы зависит в конечном итоге принятие стратегических инвестиционных решений.

В рыбной отрасли в настоящее время возникла парадоксальная ситуация – амортизация начисляется, а денежных средств на обновление основных средств нет. Возникает вопрос: куда уходят целевые денежные поступления, которые в составе выручки от продажи продукции зачисляются на расчетный счет предприятия? Ведь важным моментом в процессе начисления амортизации является не только расчет амортизационных отчислений, которые можно соотнести с доходом в каждом отчетном периоде, но и контроль достаточности накопленного амортизационного ресурса для погашения стоимости. По нашему мнению, это связано с тем, что накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражается.

Вместе с тем, обновление основных средств рыбной отрасли является необходимым условием как простого, так и расширенного воспроизводства, которое зависит от объема и динамики вложения капитала в основные фонды, своевременного проведения ремонта, модернизации, замены оборудования. Как нам видится, без решения вопроса амортизации переход рыбной отрасли на инновационный путь развития невозможен.

Проведёнными исследованиями показано, что вопросы системного рассмотрения процесса амортизации позволяют правильно решить проблемы финансирования обновления основных активов предприятий рыбной отрасли. Определена возможность использования амортизации в широком смысле – как инструмента финансового воздействия, позволяющего предприятиям решать проблемы поиска источников финансирования. Выявлена логика взаимосвязи амортизации с налоговой политикой государства.

2. Бухгалтерский подход к амортизации

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами затрат на производство (расходов на продажу). Синтетический регулирующий пассивный счет 02 является контрактивным по отношению к счету 01 "Основные средства". Его предназначение – показывать сумму износа основных средств на конкретный момент. Предприятие осуществляет периодическое начисление амортизации, т.е. перенесение на затраты части единовременных расходов, связанных с приобретением амортизируемых внеоборотных активов. В результате аккумулируются (дебетуются) на счетах 20, 23, 25, 26, 29 затраты, и возрастает накапливаемая амортизация.

В этой связи необходимо учитывать следующее:

- накопление суммы износа на счете 02 нельзя отождествлять с фактическим накоплением денежных средств, накопленная сумма является чисто бухгалтерской проводкой, говорящей о сумме потери стоимости основного средства, отнесенной на затраты;

- при выбытии объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается в дебет счета 02 "Амортизация основных средств" с кредита счета 01 "Основные средства", т.е. основное средство, да и сумма амортизации просто постепенно исчезают;

- счет 02 (пассивный), по отношению к счету 01 он регулирующий, контрактивный, по сути, обслуживает уменьшение его стоимости и не переходит в пассив баланса (где сгруппированы источники), по отношению к счетам затрат выступает как источник изменения;

- все источники в пассиве баланса условны, поскольку за ними нет реальных денежных средств, перечень статей пассива – это перечень обязательств предприятия перед собственниками или кредиторами, а создание фонда – это лишь заявление о намерениях (можно иметь фонд, но не иметь денежных средств на расчетном счете);

- амортизация, с точки зрения бухгалтерского учета, – это распределение стоимости объекта основных средств во времени;

- в составе выручки от продажи продукции амортизационные отчисления зачисляются на расчетный счет.

В настоящее время в рыбной отрасли физический износ основных производственных фондов составляет в среднем более 50 %. Истекли нормативные сроки эксплуатации свыше 60 % рыбопромысловых судов, 65 % добывающих судов. За последние годы российскими судовладельцами приобретено большое количество единиц старого флота зарубежной постройки в связи с его низкой стоимостью в сравнении с новыми судами (Кибиткин и др., 2011).

Предприятия рыбной отрасли отличает не только изношенность основных фондов, но и нерегулируемое, хаотичное пополнение флота в основном за счет приобретения и постановки на промысел бывших в употреблении иностранных судов. При высоких ценах на рыболовецкие суда их средняя окупаемость составляет 5-7 лет, что затрудняет приток инвестиций в отрасль. Размер инвестиций в основной капитал в последние годы не превышает 17 % от уровня 1991 г. Следовательно, высокие цены на основные фонды и высокие темпы инфляции в течение последних 20 лет делают

невыгодным для предприятий рыбной отрасли накопление денежных средств на восполнение основных фондов.

Нам видится, что амортизационная политика на предприятиях рыбной отрасли должна быть взвешенной, отвечающей современным вызовам. К примеру, если и происходит накопление денежных средств на расчетном счете предназначенных для обновления основных фондов, то возникает проблема их сохранности в условиях инфляции. Возможны два решения: или переоценивать основные средства, или увеличивать норму амортизации. Первое разрешено как налоговым, так и бухгалтерским учетом, второе – только последним. Не случайно законодательно в РФ предусмотрена возможность начисления двух параллельных амортизаций – одна для целей налогообложения, другая – для нужд собственников предприятия. Амортизация основных средств для целей бухгалтерского учета может начисляться различными способами и (что самое важное) администрация может самостоятельно, согласно выбранной ею учетной политике, устанавливать нормы амортизационных отчислений.

В рыбной отрасли расходы на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств можно учитывать на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Организация может модернизировать основное средство, если его остаточная стоимость к моменту окончания работ будет равной нулю. При этом устанавливают новый срок полезной работы актива, в течение которого будут погашаться расходы на модернизацию. Одновременное отражение в финансовой отчетности организаций предприятий рыбной отрасли амортизационных отчислений и сумм износа является оптимизационной задачей.

В рыбной отрасли для учета износа в стоимостном выражении, на наш взгляд, весьма целесообразно вести следующие формы внутрифирменной отчетности:

- форму по оценке износа объектов основных средств в стоимостном выражении;
- форму по оценке воспроизводственного дисбаланса предприятия.

А по окончании отчетного года организация может составлять дополнительную форму по воспроизводственной сбалансированности основного капитала. На ее основе можно оперативно подводить итоги о результативности принятой амортизационной политики хозяйствующего субъекта.

Амортизационные отчисления, с одной стороны, оказывают влияние на формирование себестоимости продукции в целях бухгалтерского учета. Полученная себестоимость переносится в строку 020 формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках", для использования ее в расчете прибыли до налогообложения, т.к. расчет налога на прибыль осуществляется в рамках налогового учета. С другой стороны, амортизационные отчисления, рассчитанные в налоговом учете, формируют налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Вычисленная сумма налога на прибыль необходима для расчета чистой прибыли отчетного периода, которая показывается в балансе в строке "Нераспределенная прибыль" и благодаря которой предприятие имеет возможность обновлять основные средства. Данные бухгалтерской отчетности включают данные налогового учета, т.к. суммы себестоимости, сформированные в целях налогового и бухгалтерского учета, могут существенно отличаться. Данная ситуация ведет к искаженному отражению нераспределенной прибыли предприятия.

По нашему мнению, налог на прибыль, рассчитанный с использованием себестоимости в целях налогового учета, не может являться реальным, т.к. при расчете данной себестоимости в него включаются амортизационные отчисления, исчисленные в соответствии с документами налогового учета, которые не отражают реальных факторов, воздействующих на срок службы основных средств. Указанная проблема может быть разрешена путем устранения влияния налоговой политики на финансовую отчетность предприятия с помощью нахождения оптимальных норм и способов как для целей налогообложения, так и для целей бухгалтерского учета.

Таким образом, исходя из бухгалтерских проводок, мы можем наблюдать бухгалтерские операции по отнесению суммы износа на себестоимость продукции, с последующим списанием основного средства по причине износа. Никакого движения денежных средств не происходит. Денежные средства на восполнение износа основных средств (а не амортизационный фонд) перечисляются в составе выручки от продаж на специальный расчетный счет. Но из-за несовершенства законодательства (накопление и использование амортизационных отчислений в бухгалтерском учете не отражается) осуществлять функцию контроля весьма проблематично. В рыбной отрасли доля амортизации в себестоимости продукции не превышает 3 %, и данное обстоятельство отрицательно сказывается на темпах ускоренного накопления амортизационного ресурса. Объясняется это наличием в эксплуатации уже полностью самортизированных и изношенных средств труда (это приводит к уменьшению отдачи капитала и снижению уровня конкурентоспособности), а также доминированием линейной схемы начисления амортизации.

Амортизация не может являться источником финансирования, если не будет создан соответствующий фонд и обозначен в пассиве баланса путем перераспределения прибыли, но в условиях, когда только 40 % предприятий рыбной отрасли получают прибыль в результате производственно-

хозяйственной деятельности, не все могут себе это позволить. По нашему глубокому убеждению, преодолеть сформировавшиеся проблемы можно только путем применения целевой ускоренной амортизации при законодательно закрепленном праве субъекта хозяйствования выбирать тактику делового поведения: либо максимизация амортизационного ресурса, либо минимизация производственных затрат.

3. Экономический подход к амортизации

Экономический подход позволяет понять, почему в результате амортизации никакого амортизационного фонда не создается, хотя в то же время, безусловно, при желании его можно создать путем перераспределения пассивных статей в балансе, но это будет перераспределение, от которого денежных средств у предприятия не добавляется.

Рассмотрим экономический подход к амортизации с различных позиций. Например, с точки зрения непрерывного возмещения вложений в материальные ресурсы как необходимого условия любого производственного цикла. Финансирование представляет собой процесс непрерывного движения, при котором денежные средства претерпевают несколько трансформаций, и после продажи продукции превращаются опять в денежные средства. Иными словами, происходит постоянное возмещение вложений в материальные ресурсы. Если стоимость основных средств не принимать во внимание при реализации продукции, то будет наблюдаться снижение экономического потенциала предприятия, поскольку в процессе эксплуатации основного средства происходит его физическое изнашивание. Чтобы сумма основных средств не уходила в потери, необходимо учитывать стоимость основных средств при расчете прибыли. Для расчета прибыли необходимо сопоставить доходы предприятия с расходами. Производственные запасы расходуются одномоментно, поэтому их стоимость и включается целиком в себестоимость продукции. Основные средства участвуют в производственном процессе в течение ряда лет, поэтому вложения в эти средства распределяются по нескольким периодам. Это и есть амортизация, т.е. систематическое перенесение стоимости основного капитала на создаваемую продукцию в течение периода времени.

Кроме того, экономический подход можно рассмотреть как распределение прибыли по фондам и резервам в порядке, предусмотренном уставными документами. Создание фондов за счет прибыли не означает появления денежных средств – можно сформировать, например, фонд накопления, предназначенный для покупки основных средств, но если эти средства продаются за наличный расчет, а у предприятия нет денег на расчетном счете, то никакое средство нельзя будет купить (Ковалев, 2009).

Следовательно, в процессе списания основных средств никакого амортизационного фонда не возникает – происходит банальное перераспределение средств, вложенных в активы фирмы. Безусловно, при желании можно создавать всевозможные фонды, в том числе и амортизационный, однако это будет лишь некое искусственное перераспределение пассивных статей в балансе. Очевидно, что собственно денежных средств от подобных манипуляций не добавится, а потому нужно четко запомнить следующее очевидное правило: приобрести какой-либо актив можно лишь за счет денежных средств, а не мифических фондов и резервов (Ковалев, 2009).

Экономический смысл амортизационной политики как инструмента регулирования и стимулирования инвестиционных процессов состоит в том, что амортизационные списания относятся к издержкам предприятия, тем самым стимулируя размер полученной прибыли, следовательно, уменьшают базу налога на прибыль и расширяют возможности предприятия финансировать инвестиционные процессы за счет чистой прибыли. Определяя различные нормы и порядок амортизационных списаний (определяя величину, на которую могут быть уменьшены налоговые отчисления от прибыли), государство дает возможность предприятиям на свое усмотрение устанавливать объем средств, направляемых на финансирование основных фондов. В результате предприятия, не производящие достаточных отчислений на амортизацию, искусственным образом увеличивают свои доходы и создают иллюзию благополучия для привлечения акционерного капитала. Это несет риски и убытки акционерам. И наоборот, завышение амортизации влечет за собой увеличение расходов предприятия и снижение базы налогообложения. Очевидно, что в такой ситуации возникает необходимость регламентировать амортизацию.

В результате рассмотрения амортизации с позиции экономического подхода можно сделать следующие выводы:

- 1) появление в пассиве баланса амортизационного фонда не означает появления денежных средств для закупки новых основных средств;
- 2) появление денежных средств на расчетном счете также не означает, что денежные средства предназначены и могут быть израсходованы для закупки основных средств;

3) возможна ситуация наличия в пассиве баланса амортизационного фонда (накопительного фонда), образованного за счет прибыли и наличия денежных средств на расчетном счете для закупки основных средств, в данном случае у предприятия появляется возможность расходования денежных средств для восполнения основных фондов.

Однако ввиду того что влияние амортизации непосредственно в балансе не отражается, отражение в пассиве соответствующего фонда и аккумуляция денежных средств на расчетном счете возможно только по решению руководства предприятия. В противном случае все денежные средства, полученные от выручки за реализацию продукции, будут направляться на другие цели (на восполнение возрастающих потребностей в оборотных средствах).

В советский период влияние амортизации непосредственно отражалось в балансе, в нем формировался специальный источник – амортизационный фонд, основная часть средств которого подлежала перечислению в Стройбанк СССР и по решению вышестоящих органов направлялась на восполнение основных средств. Оставшаяся часть находилась в распоряжении предприятия и предназначалась для капитального ремонта основных средств.

В современных условиях получается, что в результате амортизации амортизационный фонд сам по себе создаться не может, поскольку для его создания в прежнем понимании необходимо решение руководства предприятия. В современных российских условиях создание таких фондов строго нормативными документами не регламентируется: их можно создавать и не создавать.

Многие предприятия рыбной отрасли не создают такие фонды. Это может происходить по следующим причинам:

- ввиду высокого уровня инфляции за последний период и неминуемого обесценения денежных средств;

- из-за высокой рисковости управления временно свободными денежными средствами в условиях российского финансового рынка, а также неумения большинства участников рынка использовать рыночные возможности, отсутствия традиций размещения сбережений для накопления и защиты от инфляции;

- по причине резкой нехватки денежных средств на текущее потребление и невозможности производить какие-либо накопления, создавать фонды для будущего производственного и непроизводственного потребления;

- из-за сложности одновременного начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учета;

- по причине большой степени износа основных фондов, уровня учетного износа выше уровня начисленной амортизации, т.е. когда темп роста накопления амортизационных средств не превышает темп роста их расходования;

- из-за несовершенства нормативно-правовой базы.

В такой ситуации, на наш взгляд, очевидна необходимость активного стимулирования государством проведения предприятиями рыбной отрасли стабильной реновационной политики посредством прямого финансирования инвестиционных проектов и программ. После создания механизма государственной поддержки предприятия флотов смогут сформировать инвестиционный потенциал, размер которого позволит проводить политику расширенного воспроизводства на условиях самофинансирования. Удельный вес государственных капитальных вложений в отрасль должен быть сведен к минимуму, а удельный вес собственных источников финансирования инвестиций судовладельцев и частного капитала инвесторов, безусловно, должен быть преобладающим.

4. Налоговый подход к амортизации

Амортизационные отчисления, указанные в налоговой декларации предприятия, рассматриваются как статьи ее расходов – таким образом амортизация снижает величину облагаемой налогом прибыли. При прочих равных условиях – чем больше амортизационные отчисления, тем ниже уплачиваемый налог. В настоящее время применяются различные методы амортизации в целях бухгалтерского и налогового учета. Амортизация в целях бухгалтерского учета производится одним из следующих способов: линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Налоговым кодексом РФ для целей исчисления налога на прибыль установлены иные методы начисления амортизации: линейный и нелинейный. Кроме того, существует градация на равномерную и ускоренную амортизацию.

Выбор того или иного метода амортизации обусловлен их назначением и отличительными особенностями, а также возможностью предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности. Большинство предприятий с облагаемой налогом прибылью заинтересованы в использовании

ускоренной амортизации для предоставления налоговой отчетности, т.к. этот метод обеспечивает ускоренное списание и пониженную величину облагаемой налогом прибыли.

При ускоренной амортизации большая часть стоимости амортизируемого актива списывается на расходы отчетных периодов в первые годы его эксплуатации. Применение ускоренной амортизации в сравнении с равномерной происходит следующим образом: в первые годы эксплуатации и списания сумма годовых амортизационных отчислений завышается, что приводит к уменьшению прибыли и, соответственно, налога на прибыль. Но в последние годы списания актива картина меняется на прямо противоположную: поскольку возрастает прибыль и, соответственно, увеличивается налог на прибыль, величина годовых амортизационных отчислений уже становится меньше, чем могла бы быть при равномерной амортизации. Если условия налогообложения не меняются, предприятие уплатит в итоге ту же самую сумму налога, но она будет перераспределена во времени, т.е. в первые годы предприятие получает своеобразный налоговый кредит от государства. Применяемые методы ускоренной амортизации позволяют списать на расходы отчетных периодов большую часть стоимости амортизируемого имущества. Таким образом, появляется временный источник финансирования, который будет использован в последние годы списания стоимости амортизируемого актива. Сначала идет наращение источника (постепенное формирование кредита), а затем его использование (постепенное погашение).

В состав расходов включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по которым она является налогоплательщиком, за исключением налога на добавленную стоимость, акцизов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также сумм налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые не учитываются в целях налогообложения. Основанием для учета подобных расходов являются суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет.

Следовательно, суммы налога на имущество, уплачиваемые налогоплательщиком в полном объеме, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации при условии надлежащего документального подтверждения данных расходов.

Учитывая то обстоятельство, что амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции и влияют на величину налога на прибыль и налога на имущество организаций, при формировании амортизационной политики ориентируются, прежде всего, на требования налогового законодательства. При расчете налогооблагаемой базы по налогу на имущество основные фонды принимаются к расчету по остаточной стоимости. Таким образом, исчисление амортизации ведет к снижению остаточной стоимости основных фондов и потому уменьшают платежи по налогу на имущество организаций.

Уровень платежей по налогу на прибыль также зависит от величины и динамики амортизационных отчислений. Во-первых, сумма амортизационных отчислений, включаемая в себестоимость в целях налогообложения, непосредственно снижает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Во-вторых, уменьшение налога на прибыль происходит опосредованно, за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму налога на имущество.

Снижение налога на имущество организаций приводит к росту налога на прибыль организаций, поскольку уменьшается сумма прочих расходов, включаемых в расчет налоговой базы налога на прибыль организаций и наоборот. Поэтому важно грамотно применять материалы налогового планирования, чтобы достичь целей снижения налога на имущество организаций и при этом избежать налоговых рисков в части налога на прибыль организаций. Данное состояние можно охарактеризовать следующей формулой:

$$T_n = \beta_r[(Y - W - A_n) - \beta_2(F(1 + h) - A_r)],$$

где T_n – налог на прибыль; β_r – ставка налога на прибыль; Y – добавленная стоимость; W – затраты на оплату труда; A_n – амортизация, рассчитанная в целях налогового учета; β_2 – ставка налога на имущество организаций; F – первоначальная стоимость основных фондов, коэффициент надбавки основных фондов; A_r – амортизация, рассчитанная по данным бухгалтерского учета; h – коэффициент надбавки основных фондов.

Безусловно, каждое предприятие стремится к тому, чтобы как можно меньше заплатить налогов (в нашем случае это налог на имущество организаций и налог на прибыль). Можно ли это сделать, не нарушая закон, путем грамотного использования механизмов амортизационной политики на предприятии? Рассмотрим ситуацию возможности снижения налога на имущество организаций.

Зададимся вопросом: до какого уровня предприятие может снижать этот налог без возникновения определенных рисков, связанных с увеличением налога на прибыль? Для решения задачи необходимо взять исходную начальную ситуацию такую, при которой предприятие уплачивает

определенную постоянную величину налога на имущество организаций, не задумываясь о его снижении и поэтому никаким образом не может влиять на налог на прибыль. Следовательно, любое изменение налога на имущество организаций в сторону уменьшения или увеличения будет разницей между первоначальной величиной и последующей, обозначим эту разность ΔT_u (темп роста налога на имущество за определенное время t). Это изменение повлечет за собой увеличение или уменьшение налога на прибыль на разницу между величиной налога на прибыль, уплачиваемой при исходном состоянии, и величиной налога на прибыль, измененной посредством уменьшения или увеличения налога на имущество организаций. Обозначим эту разность ΔT_n (темп роста налога на прибыль за то же время t), а темп роста амортизационных отчислений – ΔA . Теперь можно установить тот уровень изменения налога на имущество организаций, при котором риски увеличения налога на прибыль будут минимальны. Это изменение будет соответствовать следующим формулам:

$$\begin{aligned} \Delta T_n > \Delta T_u \text{ или } \Delta T_n - \Delta T_u > 0; \\ \Delta A > \Delta T_u; \\ \Delta A = \Delta T_n. \end{aligned}$$

Можно сделать следующий вывод. Темпы роста амортизационных отчислений должны опережать темпы роста налога на имущество, что определяется текущей структурой налогооблагаемого имущества с учетом групп объектов основных средств. Когда на балансе предприятий преобладают объекты основных средств восьмой – десятой групп с длительными сроками эксплуатации, низкими нормами амортизации, а также используются схемы начисления амортизации с понижающими коэффициентами, то накопление амортизационного ресурса замедляется. Темп роста налога на прибыль должен быть больше темпа роста налога на имущество для поддержания долгосрочной рентабельности. Темпы роста амортизационных отчислений и налога на прибыль должны быть соизмеримы. Варьировать величиной налога на прибыль позволяют возможности применения метода ускоренной амортизации, который снижает сумму налога на прибыль, уплачиваемую предприятием, т.к. сокращает размер балансовой прибыли (т.е. в определенной мере уменьшает ту фиктивную часть прибыли, которая часто формируется из-за заниженной оценки стоимости основных фондов).

Каким образом можно уменьшить налог на имущество организаций? Исходя из его содержания. Содержание элементов налога на имущество организаций обуславливают такие направления снижения уровня налогообложения, как сокращение числа основных средств, учитываемых на балансе, снижение первоначальной и остаточной стоимости объектов основных средств, использование налоговых льгот, установленных Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ.

В нашем случае мы рассматриваем влияние амортизации на снижение налога на имущество организаций. Применение линейного метода основано на предположении, что функциональная полезность актива зависит от времени его использования и не меняется на протяжении срока службы. Способ уменьшаемого остатка применяется в случае, когда полезность и производительность объектов основных средств в начальный период использования выше, чем в последующий. На аналогичных предположениях основан метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Метод списания пропорционально объему продукции прямо связан с интенсивностью использования (износа) объекта основных средств. В качестве базы для расчета годовой суммы амортизационных отчислений необходимо учитывать объем производства в натуральных показателях.

Рассмотренный нами линейный метод начисления амортизации является наиболее распространенным, четко прописан в гл. 25 Налогового кодекса РФ, поэтому его применение сближает бухгалтерский и налоговый учет. Однако в то же время считается наиболее выгодным применение налогового метода уменьшаемого остатка и менее выгодным считается линейный метод.

На наш взгляд, в условиях ранее используемых устаревших технологий на предприятиях рыбной отрасли модернизация производства достижима в случае, если предприятие капитализирует в максимальных объемах амортизационный ресурс.

В процессе стабилизации положения в рыбной отрасли существенную роль могут сыграть усилия государства, в том числе на законодательном уровне, направленные на выполнение следующих мероприятий по регламентации амортизационной политики:

- стимулирование ускоренной амортизации;
- разрешение, в целях поощрения модернизации, исключать сумму, равную от 10–30 % исходной стоимости основных средств, в дополнение к обычным амортизационным отчислениям;
- проведение дифференцированной переоценки основных средств, для снижения потерь инвесторов от инфляции;
- введение специальных налоговых льгот.

5. Заключение

Таким образом, можно резюмировать:

1. При начислении амортизации и ведении бухгалтерских проводок никакого движения реальных денежных средств не происходит, производится постепенное снижение ценности амортизируемого актива вследствие его изнашивания и одновременное перенесение единовременных расходов, связанных с приобретением долгосрочного актива, на затраты отчетных периодов в течение рассчитанного срока полезной службы этого актива. Происходит перераспределение средств, вложенных в активы предприятия.

2. В процессе списания основных средств амортизационный фонд не возникает, поскольку за счет денежных средств его создать нельзя: любой источник условен. Фонд может быть создан путем перераспределения статей пассива баланса.

3. При желании руководства предприятия рыбной отрасли создать амортизационный фонд можно путем перераспределения (например, прибыли), но это не будет означать прибавление у предприятия денежных средств. Денежные средства на восполнение износа основных средств (а не амортизационный фонд) создаются только путем перечисления суммы, равной ежегодным амортизационным отчислениям от выручки от реализации продукции на специальный расчетный счет. Однако накопление денежных средств из-за высокого уровня инфляции в случае большой стоимости основных фондов делает невыгодным использование подобного метода финансирования. Наличие фонда не означает наличие денежных средств, а отсутствие такого фонда говорит об отсутствии у руководства предприятия намерений по расходованию наличных денежных средств на обновление основных фондов.

4. Грамотная, взаимосвязанная политика государства и руководства предприятий рыбной отрасли в области амортизации позволяет применять ее как источник финансирования опосредованно. Путем применения метода ускоренной амортизации у предприятия появляется временный источник финансирования, в форме отложенного налогового обязательства в сумме неначисленного налога (бесплатный налоговый кредит, предоставленный государством хозяйствующему субъекту).

Снижение налога на имущество организаций приводит к росту налога на прибыль организаций, поскольку уменьшается сумма прочих расходов, включаемых в расчет налоговой базы налога на прибыль организаций и наоборот. Однако это будет экономически выгодно в том случае, если темпы роста налога на прибыль будут выше темпа роста налога на имущество организаций.

Литература

- Кибиткин А.И., Рапницкая Н.М., Царева С.В.** Управление финансовыми рисками в рыбохозяйственном комплексе. М., *Моркнига*, 315 с., 2011.
- Ковалев В.В.** Анализ баланса или как понимать баланс. М., *Перспект*, 448 с., 2009.
- Цыганков К.Ю.** Начала теории бухгалтерского учета. М., *Магистр*, 384 с., 2011.