

# Методологические особенности учёта и налогообложения прибыли, направленной на финансирование инвестиций в форме капитальных вложений

*Н.А. Жданкина, аспирантка, Великолукская ГСХА*

Одним из важнейших условий увеличения инвестиций в экономику предприятий в форме капитальных вложений является изыскание резервов дополнительных источников финансирования затрат, связанных с новым строительством, реконструкцией, техническим перевооружением и модернизацией основных средств. Для того чтобы отечественные товары достойно конкурировали с импортными, нужна модернизация производства, а для неё – инвестиции. Однако без изыскания дополнительных источников финансирования, и в первую очередь собственных, решить данную задачу практически невозможно.

Одним из важнейших собственных источников финансирования капитальных вложений выступает прибыль после уплаты налогов. Увеличение прибыли может оказать активное воздействие на темпы замены машин и оборудования. Это особенно актуально для тех отраслей производства, где выпуск новой продукции невозможен без активной замены оборудования на более высокопроизводительное. В первую очередь речь идёт о машиностроении. Увеличение прибыли, оставшейся в распоряжении предприятий, во многом зависит от порядка исчисления и уплаты налога на прибыль, в частности от стимулирующей роли налоговой системы в процессе направления инвестиций в экономику предприятий с помощью предоставления налоговых льгот [1].

В Российской Федерации вопросы налогового стимулирования инвестиций в форме капитальных вложений всегда являлись злободневными. Согласно закону «О налоге на

прибыль» от 27.12.1991 г. № 2116-1 (в редакции закона 110-ФЗ от 06.08.2001 г.), налогооблагаемая прибыль уменьшалась на суммы, направляемые предприятиями отраслей сферы материального производства на финансирование капитальных вложений производственного назначения (в том числе в порядке долевого участия), а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая и проценты по таким кредитам. Для получения данной льготы организациям сферы материального производства необходимо было выполнить следующие условия:

- капитальные вложения должны быть направлены на развитие собственной производственной базы или в порядке долевого участия;

- денежные средства, направленные на финансирование капитальных вложений, должны быть фактически израсходованы в отчётном периоде;

- затраты следовало производить за счёт прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и учитывать на счёте 08 «Капитальные вложения»;

- организация должна полностью использовать суммы начисленной амортизации на последнюю отчётную дату;

- если затраты на капитальные вложения были произведены в основные средства, не требующие монтажа, то данные основные средства должны быть приняты на баланс (в бухгалтерском учёте необходимо сделать запись: дебет счёта 01 «Основные средства», кредит счёта 08 «Капитальные вложения»).

Отмена льготы после принятия главы 25 НК, с одной стороны, сняла проблему сложного ме-

ханизма расчёта льготы и учёта всех факторов, влияющих на размер льготированной налоговой базы. С другой стороны, нельзя не принимать во внимание значимость этой льготы. В последнее время всё больше поднимается вопрос, каким образом освободить от налогообложения часть прибыли для стимулирования инвестиций в форме капитальных вложений [2].

Перенос механизма предоставления льготы, который был прописан в законе «О налоге на прибыль», в главу 25 НК означал бы возврат к ранее существовавшим проблемам применения данной льготы. При разработке механизма освобождения от налогообложения прибыли, направленной на финансирование инвестиций, необходимо максимально учесть все проблемы и пути их решения, возникавшие в ходе применения льготы в период действия закона «О налоге на прибыль».

Во-первых, главным проблемным вопросом, который необходимо решить в целях исключения споров с налогоплательщиками, является вопрос, какую прибыль льготировать — отчётного периода, исчисленную по данным бухгалтерского или налогового учёта. Выскажем свою точку зрения по данной проблеме. Постановлением Госкомстата РФ № 139 от 16.07.2009 г. в форме П-2 «Сведения об инвестициях» в разделе 3 приводится информация о распределении финансовых вложений и инвестиций в нефинансовые активы по источникам финансирования. В данной форме отражаются собственные средства юридических лиц, направленные на инвестирование. Из общего объёма собственных средств предприятия выделяются инвестиции, произведённые за счёт прибыли. В форме П-3 «О финансовом состоянии организации» излагается порядок формирования показателя прибыли (убытка) до налогообложения, полученный организацией за отчётный период, т.е. конечный финансовый результат, который складывается из суммы финансового результата от продажи товаров, продукции, работ и услуг, основных средств, иного имущества, а также прочих доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Порядок расчёта данного показателя соответствует показателю «Прибыль (убыток) до налогообложения за отчётный период» бухгалтерского отчёта «О прибылях и убытках».

Таким образом, методологические принципы статистического учёта показателя прибыли соответствуют принципам бухгалтерского учёта, изложенным в нормативных актах. Порядок признания прибыли (убытка) в бухгалтерском учёте зависит от признания доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9 и ПБУ 10.

Объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, рассчитанная по правилам налогового учёта. Налоговая и бухгалтерская

прибыли на практике, как правило, не совпадают из-за:

- неодинакового временного порядка признания выручки и затрат в бухгалтерском и налоговом учёте;

- различного исчисления выручки и расходов в случаях, когда принципы, изложенные в нормативных актах по бухгалтерскому учёту, не совпадают с правилами налогового учёта;

- превышения фактическими затратами включённых в себестоимость продукции (работ, услуг), установленных норм и нормативов в налоговом учёте [3].

Если от налогообложения освободить прибыль, направленную на финансирование инвестиций, исчисленную по правилам налогового учёта, в то время как прибыли, исчисленной по правилам бухгалтерского учёта, фактически может и не быть, то представлять льготу по налогу на прибыль, по нашему мнению, экономически нецелесообразно, так как практически отсутствует источник финансирования инвестиций. Следовательно, при предоставлении льготы речь должна идти только о прибыли, исчисленной по правилам бухгалтерского учёта. В целях упрощения учёта и контроля над использованием нераспределённой прибыли на финансирование инвестиций в форме капитальных вложений, по нашему мнению, прибыль следует учитывать нарастающим итогом с момента принятия льготы по налогу на прибыль в налоговом законодательстве. Для учёта использованной прибыли на финансирование инвестиций в форме капитальных вложений в бухгалтерском учёте, целесообразно к счёту 84 «Нераспределённая прибыль» открыть субсчета «Нераспределённая прибыль накопленная» и «Нераспределённая прибыль, использованная на финансирование инвестиций». При завершении капитальных вложений необходимо сделать одновременно две учётные записи: дебет 01 «Основные средства» и кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», дебет счёта 84 «Нераспределённая прибыль» субсчёт «Нераспределённая прибыль накопленная» и кредит 84 «Нераспределённая прибыль» субсчёт «Нераспределённая прибыль, использованная на финансирование инвестиций».

Во-вторых, в целях стимулирования ввода предприятиями в эксплуатацию основных средств и исключения накапливания затрат в незавершённом строительстве льгота должна представляться с момента завершения капитальных вложений и постановки основных средств на баланс независимо от оплаты счетов поставщикам и подрядчикам.

В-третьих, при расчёте льготы необходимо учесть всю неиспользованную накопленную сумму амортизации по правилам бухгалтерского учёта в размере резерва по реализованной про-

дукции, включая «амортизационную премию», начисленную по правилам налогового учёта. В целях осуществления контроля над величиной накопленного резерва амортизации сведения необходимо накапливать на отдельных субсчетах, открытых к счёту 02 «Резерв амортизации, на инвестиции начисленный» и «Резерв амортизации, на инвестиции использованный»;

В-четвёртых, льготу необходимо представлять только по итогам налогового периода в пределах прибыли до налогообложения, исчисленной по правилам налогового учёта.

Учитывая вышеизложенное, для расчёта льготы предлагается следующая формула:

$$Л = З - Ап - (РАн - РАи),$$

где  $Л$  – сумма льготы по налогу на прибыль за налоговый период;

$З$  – затраты на инвестиции в форме капитальных вложений за отчётный период;

$Ап$  – «амортизационная премия» за налоговый период плюс неиспользованная премия за предыдущие налоговые периоды;

$РАн$  – накопленный резерв амортизации нарастающим итогом по данным бухгалтерского учёта на 31 декабря отчётного периода;

$РАи$  – использованный резерв амортизации нарастающим итогом по данным бухгалтерского учёта на 1 января отчётного периода.

Льгота по налогу на прибыль предоставляется в сумме фактических затрат на инвестиции, в пределах прибыли до налогообложения, исчисленной нарастающим итогом по данным бухгалтерского учёта, но не выше налогооблагаемой прибыли за налоговый период.

Предложенная методика расчёта льготы по налогу на прибыль, по нашему мнению, позволит увязать произведённые инвестиционные затраты в форме капитальных вложений в основные средства с фактическим финансовым результатом деятельности предприятия. При отсутствии накопленной прибыли по данным бухгалтерского учёта организация потеряет возможность воспользоваться льготой даже при наличии налогооблагаемой прибыли.

### Литература

1. Норткотт Д. Принятие инвестиционных решений / пер. с англ. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
3. Кемтер В.Б., Мосин Е.Ф. Прибыли и убытки фирмы: структура, бухгалтерский учёт, налогообложение. СПб.: ЗАО «ЭЛБИ», 1997.