

УДК: 657.421.1

UDC 657.421.1

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

ACTUAL QUESTIONS OF BOOK KEEPING OF BASIC FUNDS IN MODERN CONDITIONS

Лизогубов Юрий Петрович
инженер по автоматизации бухгалтерского учета

Lizogubov Yuri Petrovich
engineer of book keeping automation

Першин Сергей Петрович
к.э.н., доцент
Кубанский Государственный Аграрный Университет, Краснодар, Россия

Pershin Sergey Petrovich
Cand.Econ.Sci., assistant professor
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены острые вопросы, связанные с бухгалтерским учетом основных средств, их оценкой. Автором исследуется экономическая обоснованность амортизационных отчислений, выбор методов их начисления, применение справедливой оценки основных средств. В результате исследования предложено использование услуг специализированных организаций по управлению амортизационными счетами, создание возможностей для хозяйствующих субъектов самостоятельно определять порядок применения справедливой оценки

In the article the critical questions of book keeping of basic funds and their estimation are examined. The author investigates economic validity of depreciation charges, a choice of methods of their charge, application of a fair estimation of basic funds. As a result of research use of services of the specialized organizations on management of amortization accounts and creation of possibilities for managing subjects to define an order of application of a fair estimation independently is offered

Ключевые слова: АМОРТИЗАЦИЯ, МОДЕРНИЗАЦИЯ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ОЦЕНКА, СТОИМОСТЬ, УПРАВЛЕНИЕ, УЧЕТ

Keywords: AMORTIZATION, MODERNIZATION, BASIC FUNDS, ESTIMATION, COST, MANAGEMENT, ACCOUNTING

Все чаще в средствах массовой информации озвучивается вопрос о необходимости обновления основных производственных мощностей хозяйствующих субъектов. Вопрос об инновационном направлении развития России, основанном на модернизации, глобальном перевооружении производственного потенциала - наследства советского прошлого – поднимается президентом страны в послании Федеральному собранию [5]. В современных условиях хозяйствования мало заниматься только модернизацией и обеспечением хозяйства новыми основными средствами, необходимо умение эффективно их использовать и управлять их движением. Кроме того, результаты переоценки основных средств, вариация способов исчисления амортизации, методов определения и применения в учете стоимости основных фондов, эффективное использование финансовых инструментов, выражением которых являются внеоборотные активы предприятия, составляют существенное звено в современном управлении основными сред-

ствами предприятия. В свою очередь должное управление невозможно без качественной и своевременной информации, играющей подчас определяющую роль в обеспечении модернизации, высокой фондоотдачи и диверсификации каналов использования фондов. Основным источником указанной информации остаются данные бухгалтерского учета. Однако существует немало проблем в порядке применения порядков учета и оценки основных средств. Так, не утихают споры об экономической оправданности амортизационных отчислений и их роли в анализе финансовых результатов, порядке расчета амортизационных сумм, технике применения справедливой стоимости, технологии построения информационных каналов по движению данных об основных средствах, разграничению ответственности между центрами управления предприятием, принятию и обоснованию управленческих решений. В связи с чем, по-прежнему остаются актуальными указанные вопросы бухгалтерского учета основных средств, методология и результат разрешения которых способны нивелировать ряд указанных проблем.

Одним из основных источников финансирования технического переоснащения агропромышленного комплекса являются амортизационные отчисления, образующиеся в процессе использования средств труда в материальном производстве. Величина амортизации является производной от стоимости средств труда, срока их использования и способа начисления амортизации [6]. Экономическое обоснование производства амортизационных начислений по основным средствам предприятия выражается в стремлении создать амортизационный фонд путем резервирования затрат для обновления использованных объектов по истечении сроков их использования. Однако, не подкрепленная гарантиями обновления в будущем, искусственно создаваемая сумма затрат по международным правилам отчетности искажает финансовый результат деятельности компании, а резервирование затратной части на практике у средней рентабельности пред-

приятия расходуется скорее на текущие нужды (высокорентабельное предприятие способно обновлять средства вне зависимости от величины амортизационного фонда). Амортизационные начисления за каждый период должны признаваться в прибыли или убытке, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива» (параграф 48 МСФО (IAS) 16). Указанное позволяет в весьма мизерном значении субсидировать государством амортизационные суммы путем уменьшения налогооблагаемой базы по доходам, уменьшенным на сумму отчислений. По требованиям МСФО амортизация не является источником финансирования нового актива. В тоже время фактическое резервирование реальных денежных средств для указанной цели на отдельных счетах в условиях рыночных принципов хозяйствования экономически не оправдано, ухудшает показатели деловой активности, отвлекает средства из хозяйственного оборота. Согласимся с мнением Васильева Ю. в том, что экономика учит, что производитель обязан производить накопление амортизационных отчислений, откладывая их из выручки за проданную продукцию. Поэтому внимание законодателей проявляется как изменение, в основном повышение, норм амортизационных отчислений в целях стимулирования развития и совершенствования отечественных производственных фондов [1]. Справедливо утверждение Свиридовой Н.В.: амортизация может рассматриваться в рыночной экономике источником финансирования капитальных вложений исходя из ее финансовой составляющей - реальных денежных средств в выручке от продажи товаров (продукции, работ, услуг), которые и должны аккумулироваться для целевого их использования как в коммерческих, так и в бюджетных организациях [8]. Проняева Л.И. утверждает, что в настоящее время произошедшее упразднение счета «Амортизационный фонд», отражавшего накопление и использование амортизационных отчислений, привело к тому, что амортизацию и износ основных средств стали рассматривать как единый процесс. В результате этого из учетной информа-

ции исчезли сведения об амортизационных накоплениях как источнике финансирования капиталовложений [6]. Сафронов Н. А. связывает такую ситуацию с кризисным положением российской экономики, так, по мнению автора, в связи с резкой нехваткой финансовых ресурсов и наличием неплатежей средства амортизационного фонда обезличены и направляются преимущественно на текущие нужды предприятий. В то же время в экономике остро стоит проблема инвестиционных ресурсов. Структурная перестройка народного хозяйства невозможна без технического переоснащения производственного аппарата предприятий. Если бы амортизационный фонд, начисляемый предприятиями России, был использован по назначению, то весь объем планируемых капитальных вложений был бы профинансирован без привлечения прибыли и заемных средств. Не целевое использование ресурсов амортизационного фонда противоречит закономерностям воспроизводства основного капитала в условиях рыночного хозяйства. Решение этой проблемы связано с выходом экономики России из кризиса, стабилизацией производства, ростом финансовых ресурсов [7].

В связи с указанным, становится невыполнимой задача превращения морального и материального износа в материальные ресурсы. На пути решения проблемы эффективности амортизационных отчислений в условиях стратегии модернизации, для организаций, не обладающими высоким уровнем диверсификации деятельности, не имеющих инвестиционного сегмента, нами видится возможность использования специализированных фондов по управлению амортизационными счетами, в аналогии с доверительным управлением, либо финансовыми вложениями, производимых организацией. В таком случае хозяйствующий субъект должен ежегодно представлять отчет о характере и эффективности использования амортизационных отчислений.

Метод начисления амортизации налогоплательщик определяет самостоятельно и отражает в учетной политике. Примечательно, что примене-

ние того или иного метода для целей бухгалтерского учета при стремлении сократить затраты на учет целесообразно привести в соответствие с положениями налогового учета. В настоящее время для целей налогообложения при нелинейном методе амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе, а при применении линейного метода – по каждому объекту амортизируемого имущества.

При нелинейном методе начисления амортизации по истечении срока полезного использования объекта налогоплательщик может исключить его из состава амортизационной группы (п. 13 ст. 259.2 НК РФ). В результате выбывания объектов основных средств, суммарный баланс амортизационной группы может стать менее 20 тыс. руб. В данном случае, если в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, суммарный баланс не увеличился в результате ввода в эксплуатацию новых объектов амортизируемого имущества, то налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу, при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода [4]. Каждый метод предоставляет определенные преимущества, выбор которых зависит от условий и стратегии предприятия на стратегическую перспективу. Скорость накопления амортизационных отчислений при использовании различных методов можно сравнить на рисунке 1, воспользовавшись исследованием Кадушина А.И. и Михайловой Н.Б [2]:

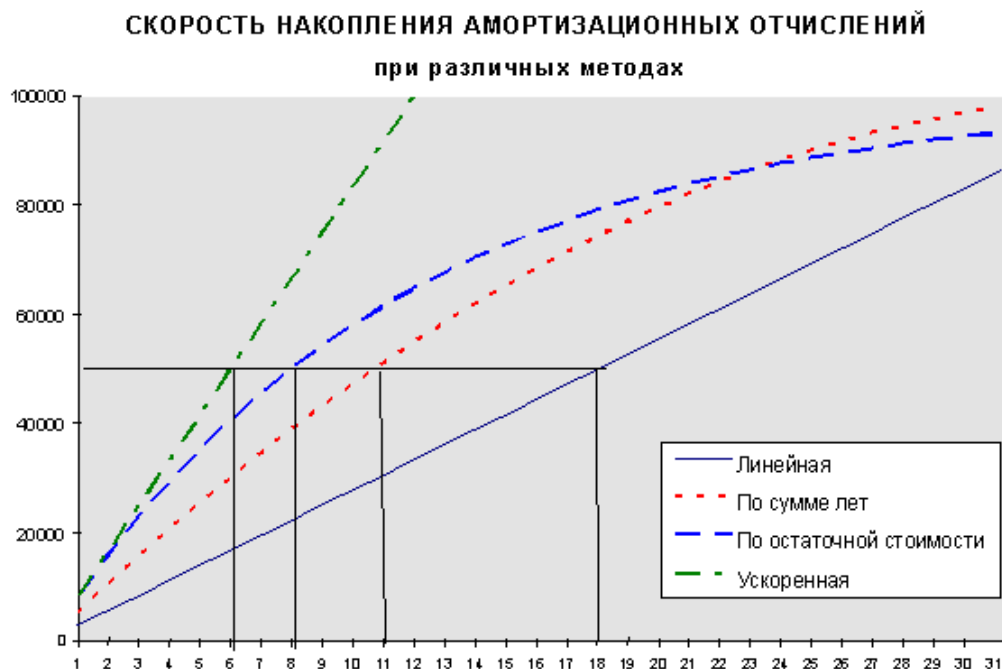


Рисунок 1 – Скорость накопления амортизационных отчислений при различных методах

Согласимся с авторами, что экономические выгоды предприятия, связанные с максимально возможным ускорением амортизационных процессов. Тем не менее, экономические условия хозяйствования имеют свои ограничения для такой максимизации. Во-первых, это уровень рентабельности текущей деятельности предприятия. Оно может увеличивать долю амортизационных отчислений в себестоимости своей продукции до определенного предела, определяемого размером ее текущей прибыли. Во-вторых, целесообразные сроки реинвестирования высвобождающихся амортизационных отчислений определяются объемом этих средств, необходимым для осуществления конкретных инвестиционных проектов. Оба из этих факторов ограничивают «сверху» возможности ускорения амортизации. Поэтому оптимальный режим амортизации и учетная политика предприятия в этом вопросе должны определяться на основе методического подхода, исходя из конкретных экономических условий деятельности конкретного предприятия (как текущих, так и прогнозных). Грамотное применение законодательно разрешенных методов амортизации имуществ-

ва позволяет предприятию добиться определенных экономических выгод, а для акционеров и кредиторов компании - улучшить качество использования инвестированного капитала [2].

Если вернуться к вопросу о росте реального сектора экономики, то здесь, на наш взгляд, не всегда актуально говорить о выражении стоимости основных средств в части их производственной составляющей, по справедливой стоимости. Необходимо наращивать производственный потенциал, реальную величину в физическом выражении основных средств и соответственно, в неразрывной связи с качеством – эффективностью. Когда же мы предлагаем оценивать по справедливой стоимости основные средства, то возникает ряд проблем. Ведь мы же увеличиваем стоимость номинально, а не показываем их реальную картину – запас производственной мощности - от увеличения номинальной, искусственной стоимости не растет реальная производственная мощность предприятия. Применение справедливой стоимости становится эффективным с выходом на финансовый сектор, где интересно представить предприятие с наилучшей точки зрения для привлечения новых инвестиций. Нельзя не упомянуть и о налоговых последствиях использования такого порядка. Если мы говорим о подъеме реального (производящего) сектора, то применение такой категории как «справедливая стоимость» опять же не всегда актуально. Хозяйственник в ходе анализа деятельности, оценки производства, должен видеть реальную картину фондообеспеченности, а не искусственное ее увеличение или занижение. Такой показатель, говоря о производственных мощностях, должен представить оценку исходя из реальных потребностей в финансовых ресурсах для улучшения фондообеспечения. Другое дело, если речь идет, к примеру, о земельных угодьях, и в целом недвижимости – привлечение новых объектов возможно при получении сведений о рыночной, т.е. смежной со справедливой стоимостью основного средства. Проблема применения рассматриваемой категории не безосновано связана так же с претен-

зиями к лицу, производящему оценку такого средства, делая неприемлемым использование рассматриваемой переоценки для целей налогообложения. В современных российских условиях сведения о справедливой стоимости объекта основного средства приходится черпать из множества иных, отличных от бухгалтерских отчетов, источников информации. Как отмечает Тришин В.Н. Оценка основных средств для целей МСФО проводят оценщики, но их отчеты проверяют не экспертные советы саморегулируемых организаций оценщиков, а международные аудиторы. Отмечу, что в крупных оценочно-аудиторских компаниях стоимость таких работы составляет, по информации из этих компаний, не менее 70 % от стоимости всех заказов по оценке. Но и в методе оценки ОС для целей МСФО проблема оценки специализированных и квазиспециализированных ОС та же, что и в методе скорректированных чистых активов при оценке бизнеса предприятий. [9]. Возможно, существенную помощь в данном направлении способен представить свободный информационный портал.

Так или иначе, любой хозяйственник заинтересован в увеличении стоимости основного средства для целей формирования амортизационных отчислений. Ведь, приобретая такой объект, он затрачивает реальные финансовые ресурсы, необходимые для начала производственной деятельности, а в момент начисления амортизации в себестоимость закладывается номинальная стоимость. В тоже время он теряет на уплате налога на имущество в случае роста стоимости объекта. При сокращении рыночной стоимости основного средства по сравнению с первоначальной и остаточной оценкой хозяйственник недополучает сумму амортизационных отчислений, что приводит к дополнительным затратам на сумму налога от доходов. Поэтому говорить о включении в первоначальную стоимость основного средства сумм невозмещаемых налоговых платежей, пошлин за регистрацию однозначно не приходится. Так как на сегодняшний день в этом отношении есть противоречивые позиции Минфина РФ. Поэтому в данном

случае необходимо руководствоваться более выгодной позицией для налогоплательщика. Последнему интереснее сблизить данные налогового и бухгалтерского учета, в связи с чем, в соответствии с ПБУ 6/01 такие платежи необходимо включать в стоимость объекта в момент приобретения (несения расхода до ввода в эксплуатацию) [3].

Нельзя не остановиться на проблеме совершенствования информационных потоков о наличии и движении основных средств внутри хозяйствующего субъекта. Из теории управленческого учета известно, что потребление, обработка и использование информации о стоимости, изношенности и производственной пригодности основного средства должна формироваться на уровне отдельного центра ответственности, поставляющего обобщенную информацию менеджеру более высокого уровня ответственности. Такой подход давно доказал практически свою эффективность. Так сведения о необходимости ремонта и характере поломки основного средства формируются у непосредственного менеджера соответствующего подразделения (бригадира, начальника участка и т.д.), т.е. более компетентного лица. Информация, охарактеризованная им с точки зрения конкретных условий предприятия в отношении срочности, возможности, качества и условий ремонта представляется начальнику более высокого звена в конкретном изложении, понятной для членов совета менеджмента. Таким образом, на законодательном уровне исправлять применяемые в настоящее время инвентарные карточки по учету основного средства или иные документы путем корректировки на применение справедливой оценки, по нашему мнению, не целесообразно. Любая иная стоимость основных фондов на данный момент должна представляться компетентными лицами на уровне управленческого учета. Если же возразить на сказанное о недоверии в среде менеджмента организации или утечке информации, то под удар становится вопрос о будущем предприятия, это уже не учетная проблема.

В целом изменение устоявшихся порядков финансового учета в условиях финансовой нестабильности теряет свою актуальность. Главной задачей учета является предоставление информации пользователю. Однако здесь нельзя не сказать о качестве ее восприятия. Так же как обоснованы претензии к оценщику основного средства, так же могут возникнуть различные суждения о величине, и, в особенности, характере расчета того или иного показателя у различных пользователей. Грамотный пользователь способен самостоятельно оценить предлагаемые к вниманию данные и, при необходимости и условии должного аналитического учета, запросить особенные сведения. Заинтересованный во внимании пользователя хозяйственник представит требуемую информацию, будь то хоть справедливая оценка основного средства. Поэтому введение всеобщего требования по принудительному использованию фонда амортизационных отчислений в процессе его формирования, сродни упомянутому выше применению справедливой стоимости, выбору оптимального порядка начисления амортизации, сложно исходя из невозможности установки универсального алгоритма. В данном случае верным остается индивидуальный подход к построению особенностей учетного процесса и использованию ресурсов, исходя из возможных, законодательно установленных порядков. Будь то возможность применения показателей справедливой стоимости, использовании, амортизационных счетов, выбору метода исчисления сумм амортизации.

Использованные источники

1. Васильев Ю. Начисление амортизации в бюджетном учете по новым правилам // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, № 7, [Электронный ресурс], СПС Консультант Плюс.
2. Кадушин А.И., Михайлова Н.Б. Оценка влияния способов амортизации основных фондов на рационализацию денежных потоков производственной компании. [Электронный ресурс], режим доступа: <http://www.cfi.ru/ma№ageme№t/depreciatio№.shtml>
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01"Приказ Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н. [Электронный ресурс], СПС Консультант Плюс.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.). Электронный ресурс], СПС Консультант Плюс.

5. Послание Федеральному собранию РФ Д. Медведева <http://www.kremlin.ru/tra№scripts/5979>

6. Проняева Л.И. проблемы учета источников финансирования технического переоснащения в организациях аграрно-промышленного комплекса // «Все для бухгалтера», 2009, № 1, [Электронный ресурс], СПС Консультант Плюс.

7. Сафронов Н.А. Экономика предприятия – учебник. HTML-версия книги [Электронный ресурс], режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/ekpd/1/5/>

8. Свиридова Н.В. Проблемы информативности бюджетной отчетности // Финансы, 2008, № 10, [Электронный ресурс], СПС Консультант Плюс.

9. Тришин В.Н. Об оценке специализированных и квазиспециализированных основных средств. [Электронный ресурс], режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/appraisal/a108/190727.html>.