

---

УДК 330.142.211.4

ББК 65-571.3

Д 29

**А.Э. Делиболтоян**

*Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (918) 397 99 99, e-mail: delik@mail.ru*

## **Амортизационные процессы и государственное вмешательство**

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** В статье рассматриваются актуальные вопросы, связанные с использованием источников простого и расширенного воспроизводства долгосрочных активов; отмечено несоответствие суммы начисленной амортизации сумме амортизации, возвращенной в составе выручки; обоснована целесообразность государственного вмешательства при ускоренных методах начисления амортизации.

**Ключевые слова:** амортизация, ускоренные методы, А.П. Рудановский, амортизация, возвращенная в составе выручки, государственное вмешательство.

**А.Е. Deliboltoyan**

*Post-graduate student of the Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, the Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (918) 397 99 99, e-mail: delik@mail.ru*

## **Depreciation processes and state intervention**

**Abstract.** The paper discusses the topical issues related to the use of sources of simple and expanded reproduction of long-lived assets. The author shows the discrepancy between the accrued depreciation and depreciation returned as revenue. Appropriateness of government intervention is substantiated when the rapid methods are used to charge extra for amortization.

**Keywords:** depreciation, rapid methods, depreciation returned as revenue, government intervention

Еще в дореволюционной России бухгалтеры признавали *допущение*, зародившееся в Древнем мире и впервые нашедшее закрепление в системе счетов двойной бухгалтерии в эпоху средневековья. Смысл такого бухгалтерского допущения состоял в параллельности процессов: старение долгосрочного имущества (физическое и моральное) происходит равномерно в период всего срока его полезного использования.

После длительных споров между представителями московской и питерской школ, в которых одни видели в амортизации процесс распределения стоимости по периодам, а вторые «возобновительные» процессы, профессором

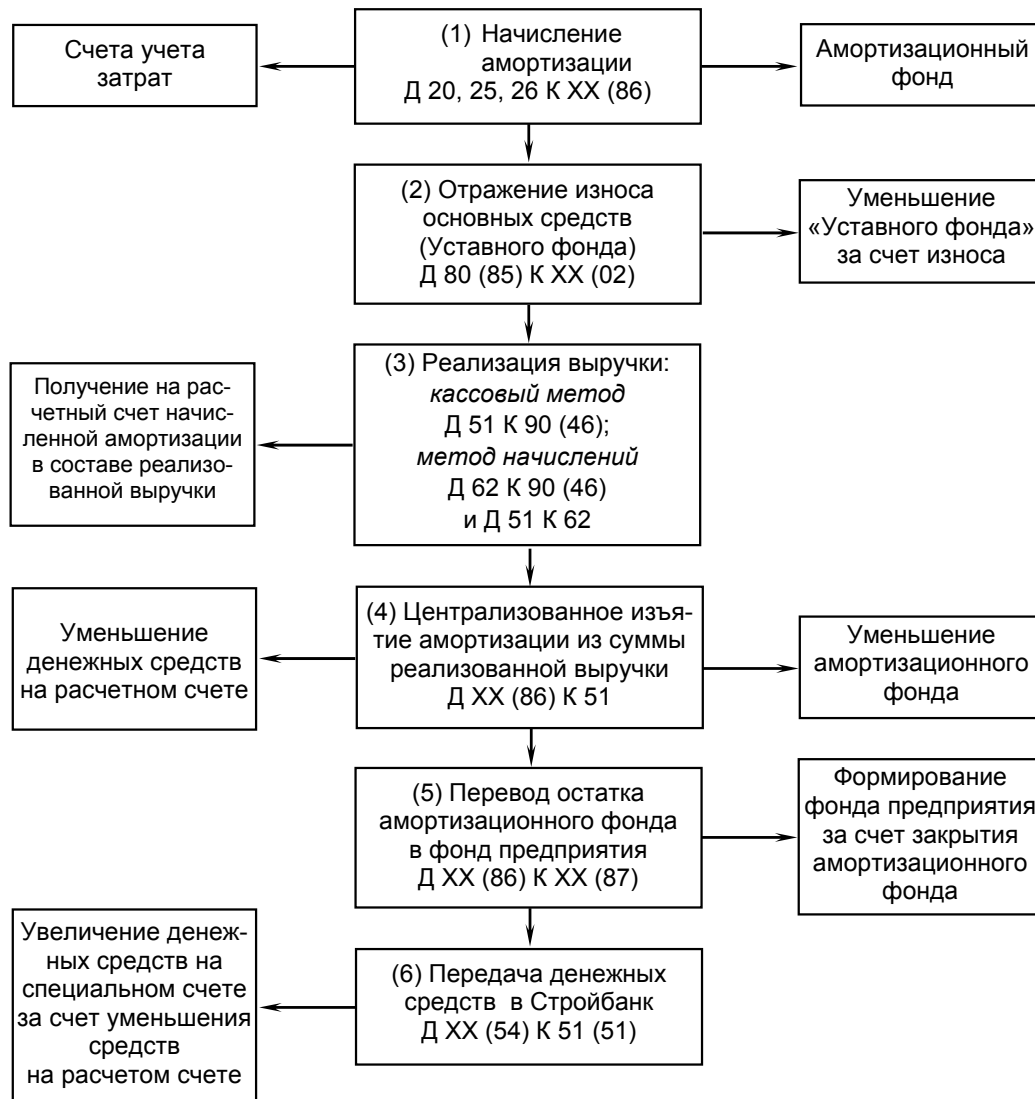
А.П. Рудановским был найден компромисс, который состоял в методике, учитывающей оба момента. Обязательным условием этой методики был линейный метод начисления амортизации. Методика Рудановского успешно существовала до начала девяностых годов и отмерла с переходом на рыночные отношения.

Смысл методики А.П. Рудановского состоял в том, что в условиях плановой экономики сумма заложенной амортизации основных средств в отпускную стоимость продукции совпадала с начисленной амортизацией. Такое положение позволяло выделить из выручки, возвращенной на расчетный счет,

суммы амортизационных отчислений и учитывать их в пассиве баланса в виде источника простого воспроизводства — амортизационного фонда. При введении в учет методик нелинейного начисления амортизации допущение, предполагаю-

щее параллельность распределительных и возобновительных процессов, потеряло свою актуальность.

Можно выделить основные принципы практической реализации методики А.П. Рудановского (рис. 1).



**Рисунок 1. Методика А.П. Рудановского — предполагающая начисление амортизации, формирование, распределение и потребление амортизационного фонда**

Среди них:

— единые цены на объекты хозяйственных сделок (продукцию, работы или услуги) на всей территории страны;

— единый для всех видов экономической деятельности способ начисления амортизации — линейный;

— единые нормы амортизационных отчислений, используемые в централизованном ценообразовании на объекты хозяйственных сделок;

— применение тех же норм при начислении амортизации (износа) субъектами хозяйствования;

— единый метод признания дохода — кассовый, позволяющий направлять на возобновительные процессы реальные деньги, а не обещания покупателей и заказчиков погасить задолженность в установленный срок. Такой подход обеспечивал положение, когда сумма амортизации, возвращаемая

на расчетный счет в составе выручки и накапливаемая на полное восстановление объектов основных средств, была тождественна сумме начисленной амортизации (износа), включенной в амортизационный фонд.

Исходя из изменений, происшедших за десятилетия с Планом счетов, в корреспондирующих записях на рисунке первыми показаны коды ранее применяемых счетов, а в скобках действующие счета. Если в сегодняшней практике аналог счета отсутствует, он записан как ХХ.

В отличие от сегодняшнего дня, методика ориентировалась на двухканальное начисление амортизации. Этап (1) предполагал включение начисленной амортизации в себестоимость продукции, работ и услуг. Одновременно формировался «Амортизационный фонд» в размере начисленной амортизации.

На этапе (2), не знакомом сегодняшним бухгалтерам, выполнялось действие, предполагающее распределение Уставного фонда (капитала, наделенного социалистическим государством) на амортизированную и неамортизированную части. Таким образом, «Уставный капитал» представлял величину не постоянную, как сегодня, а «плавающую», уменьшающуюся после каждого отчетного периода. Величину неамортизированной части капитала (фонда) представлял остаток «Уставного фонда», а амортизированная часть капитала приходилась на счет с названием «Износ основных средств», который соответствовал регулятиву (контрактиву), позволяющему рассчитать остаточную стоимость долгосрочных материальных активов. Однако алгоритм расчета показателя на счете свидетельствовал совершенно об ином экономическом содержании.

Амортизационный фонд считался реализованным (сформированным) только после поступления выручки на расчетный счет, так как в этот момент амортизация в составе выручки завершила метаморфозы кругооборота капитала: из долгосрочных активов в оборотные (этап 3).

Естественно, амортизационный фонд должен был увеличиваться по-

сле каждого начисления амортизации. Однако, хотя счет «Амортизационный фонд» не считался бессальдовым, он никогда не присутствовал в отчетном Бухгалтерском балансе. Основная часть амортизационного фонда перечислялась в централизованный фонд министерства (ведомства). По этому вопросу сегодня очень много споров. Отдельные, даже очень авторитетные, ученые утверждают, что государство изымало амортизацию. Это далеко не так. Министерства, в сегодняшнем понятии холдинги, централизовали амортизацию, так как отдельным предприятиям было не под силу накапливать денежные средства на реновацию самостоятельно. Этап методики (4) — централизация амортизации.

На этапе (5) осуществлялся перевод остатка амортизационного фонда в фонд предприятия, а на этапе (6) остаток денежного покрытия амортизационного фонда перечисляется с расчетного счета на специальный счет в Стройбанке СССР.

Как известно, методика А.П. Рудановского базировалась на равенстве начисленной и возвращенной амортизации, что практически осуществимо при едином (линейном) методе начисления. Переход на нелинейные методы начисления, когда сумма начисленной и возвращенной рыноком амортизации неодинаковы, применение метода начисления при признании дохода (в правовой или экономической трактовках) делают формирование амортизационных фондов (резервов) в сумме начисленной амортизации неоправданным. Такие попытки неминуемо приведут к бухгалтерскому парадоксу: есть фонд (в пассиве баланса), нет денег (в активе баланса).

Однако сегодня многие ученые выступают за возрождение практики формирования амортизационного фонда. Они считают, что размер данного фонда может быть исчислен, исходя из амортизационных отчислений, включенных в себестоимость созданного продукта [1—8].

Сразу обратим внимание на следующий момент. ОАО «Российские желез-

ные дороги» по-прежнему формирует амортизационный фонд, централизует его средства в качестве источника простого воспроизводства. Дело в том, что в учетной политике ОАО соблюдается допущение параллельности, и оно предусматривает только один метод начисления амортизации — линейный. Конечно, в условиях рыночного ценообразования не приходится рассуждать о полном соответствии суммы начисленной амортизации и возвращенной рынком в составе выручки, но при линейной амортизации какая-то корреляционная зависимость просматривается.

Далее многие исследователи рассматривают механизм переоценки основных средств как вариант ускоренного обновления этих средств. Здесь, как и в первом случае, следует напомнить, что обновление долгосрочных активов происходит за деньги, а не за «фонды». Какой бы ни был размер начисленной амортизации и, соответственно, сформирован «амортизационный фонд», рынок вернет на расчетные счета не сумму начисленной амортизации, а общественно потребные затраты, ориентировочно приближенные к рассчитанному линейным методом.

И последнее, на что следует обратить внимание, — это предложение обособления средств простого воспроизводства на специальном счете в банке и расходование их только по назначе-

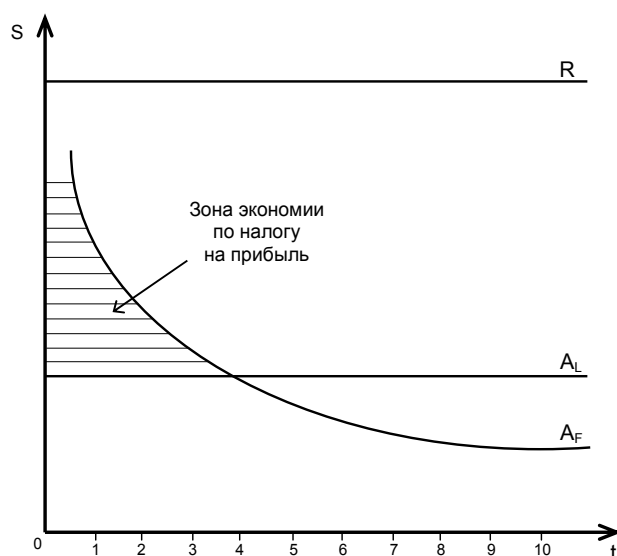
нию и требование контроля со стороны государства за целевым расходованием амортизационных отчислений.

Попытаемся высказать наше мнение по поставленным вопросам.

Во-первых, никто не может обязать собственника имущества тратить деньги амортизации на приобретение нового имущества, если это не входит в его планы. Тем более, не целесообразно отвлекать из оборота денежные средства, даже если они предназначены на реновацию. Следовательно, в этой части государственный контроль недопустим.

Другое дело, государственный контроль целесообразен в случаях, когда предприятия получают «ренту» от применения ускоренных методов амортизации в виде экономии на налоге на прибыль, но не используют эти средства на развитие производственно-технической базы.

На рисунке 2 приведен пример подобной ситуации. Прямая линия  $R$  отражает выручку, которая ни в коей мере не зависит от применяемых методик начисления амортизации в финансовом учете. Варьирование методами начисления амортизации есть способ регулирования финансового результата по времени. Прямая линия  $A_L$  представляет амортизацию, рассчитанную линейным способом. В этом случае доля амортизационных отчислений в выручке легко определяется на основе калькуляций управленческого учета.



**Рисунок 2. Соотношение выручки от продаж и сумм начисленной амортизации при линейном и ускоренном методах**

Кривая линия  $AF$  символизирует начисление амортизации при методах убывающих показателей ускоренной амортизации. В этом случае показатели начисленной амортизации, расположенные выше линии  $AL$ , приводят к завышению расходов отчетного периода и, соответственно, к снижению налогооблагаемой базы.

Государство осознанно уступает предприятиям часть своих поступлений в бюджет, предоставляя хозяйствующим субъектам возможность расширенного воспроизводства производственно-технического потенциала за счет экономии на налоге на прибыль, которая рассчитывается по формуле:

$$\mathcal{E} = (AF - AL) \cdot C_{\text{нп}}, \quad (1)$$

где:  $C_{\text{нп}}$  — ставка налога на прибыль.

Однако далеко не все хозяйствующие субъекты используют экономию на налоге на прибыль по назначению, чаще всего изымают ее как дополнительный источник вознаграждения собственников или на другие цели, не связанные с развитием предприятий.

Государство, которое отдает свои доходы от налога на прибыль, обязано наказывать «провинившихся» в виде лишения права использовать такие методики, корректировки налогооблагаемой базы (присоединяя экономию на налоге на прибыль к налогу следующего отчетного года) и удерживать процент по «предоставленному» кредиту по ставке рефинансирования Центробанка.

Здесь могут возникнуть возражения: когда линия  $AF$  будет находиться ниже линии  $AL$ , будет обратная ситуация: расходы на амортизацию упадут, и предприятие будет платить повышенные налоги.

Как правило, это не так. Здесь следует обратиться к МСФО и российским национальным стандартам (с некоторым допущением), именуемым ПБУ (Положения по бухгалтерскому учету).

Пункт 51 МСФО 16 (IAS 16) гласит «Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от пред-

бдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [9, с. 174].

Соответственно, п. 57 МСФО 16 изложен в редакции: «Срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами» [9, с. 175].

Относительно метода начисления амортизации в п. 60 сказано: «Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива» [9, с. 176].

И, конечно, для данного направления исследования самыми важными представляются п. 61 и п. 62. Первый из них (п. 61) установил положение, согласно которому «метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8» [9, с. 176].

Пункт 62 вообще превзошел все ожидания. Дело в том, что он противоречит классической теории бухгалтерского учета, в которой одним

из основных признан принцип последовательности в методах учета.

«Принцип последовательности в методах учета (последовательности применения учетной политики) предполагает, что выбранная методика учета на предприятии будет использоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость финансовых результатов деятельности организации по отчетным периодам.

Основоположителем принципа последовательности применения учетной политики следует признать Э. Шмаленбаха, который пытался определить по годовой отчетности сравнимый финансовый результат отчетного периода. В первую очередь он настаивал на постоянстве методов оценки имущества и обязательств, не допуская влияния рыночных цен на искажение сравнимого результата.

В п. 62 читаем: «Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции. Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод» [9, с. 176].

Таким образом, МСФО 16 открывает большие перспективы для манипулирования методом начисления амортизации и позволяет, как минимум, списать в нужный момент на расходы отчетного периода нераспределенный остаток амортизационных отчислений.

Посмотрим на реакцию отечественного нормативного регулирования на данное положение МСФО. Пункт 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предполагает: «Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

*В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту» [10].*

Дальнейшее детальное изучение п. 21—25 ПБУ 6/01 свидетельствует о том, что сегодняшняя нормативная база, регулирующая учет основных средств, в отличие от МСФО 16, не противоречит принципу последовательности в методах учета и не предполагает свободный пересмотр методов начисления амортизации.

Однако это не исключает, что в ближайшее время ПБУ по учету основных средств не постигнет участь ПБУ по учету нематериальных активов (ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» [11]), которое было приведено в соответствии с МСФО 38 (IAS 38) [9].

Пункт 104 МСФО 38 (IAS 38) устанавливает: «Срок амортизации и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод начисления амортизации должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8» [9, с. 523].

Далее читаем п. 105 МСФО 38 (IAS 38): «В течение срока существования нематериального актива может стать очевидным, что расчетная оценка срока его полезного использования является некорректной. Например, признание убытка от обесценения может указывать на необходимость изменения срока амортизации» [9, с. 523].

В п. 106 МСФО 38 (IAS 38) рекомендовано: «С течением времени характер будущих экономических выгод, которые предприятие ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Например, может стать очевидным, что более уместным является начисление амортизации с использованием метода уменьшающегося остатка, а не прямолинейного метода. Еще одним примером является ситуация, когда использование прав, являющихся предметом лицензии, откладывается в ожидании действий по другим компонентам бизнес-плана. В этом случае получение экономических выгод от актива откладывается до более поздних периодов» [9, с. 523].

Реакцию ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» на международный стандарт следует рассматривать по пунктам. Пункт 26 изложен в редакции: «Определение срока полезного исполь-

зования нематериального актива производится исходя из:

— срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

— ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации» [11].

В п. 27 ПБУ 14/07 предлагается: «Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях» [11].

И п. 30 ПБУ 14/07 предусматривает: «Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях» [11].

Как видим, перспективы ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [10] быть пересмотренными в соответствии с МСФО весьма очевидны.

Разрешение периодически пересматривать срок полезного использования долгосрочных активов, заимствованное

из МСФО, позволит талантливым менеджерам списывать остаточную стоимость долгосрочных активов в весьма короткие сроки, что исключает «переплату налога на прибыль». Кроме того, действует эффект понижения стоимости денег: деньги сэкономленные на налоге на прибыль, стоят намного дороже, чем деньги спустя несколько лет. В этих условиях целесообразность государственного контроля за амортизационными процессами при применении ускоренных методов начисления амортизации не вызывает сомнения.

Особое место занимают методики расчета амортизационных отчислений, возвращенных в составе выручки, при использовании нелинейных методов их начисления и отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Как ни странно, задача может быть решена очень просто в управленческом учете. Каждый продукт, помещаемый на рынок, имеет свою калькуляцию, которая базируется не на методиках

«регулирования» финансового результата, используемых в финансовом учете, а на правилах ценообразования, ориентированных на рынок. Именно доля амортизационных отчислений, заложенных в цену продажи, и есть основа для расчета отчислений в условный целевой резерв на замещение активов — УЦР.

Трактовка амортизации как резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации. В противном случае амортизация сводится лишь к возмещению за счет покупателей ранее понесенных на приобретение имущества затрат.

Данный резерв назван условным, поскольку его необязательно формировать на счетах финансового учета и выделять в публичной отчетности. Его достаточно рассчитывать в системе показателей управленческого учета и раскрывать по запросам заинтересованных пользователей.

#### Примечания:

1. Виноградова Е.А. Концепция амортизации и ее учетно-аналитическое решение: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2009.
2. Едророва В.Н., Гарахина И.В. Комплексный метод оценки амортизационных отчислений и контроль за их целевым использованием // Экономический анализ: теория и практика. 2008. №12.
3. Зубарева Л.В. Методология учета и анализа инвестиций в основной капитал: монография. Йошкар-Ола: СТРИНГ, 2008. 170 с.
4. Зубарева Л.В. Методология учета и анализа инвестиций в основной капитал: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Йошкар-Ола, 2009.
5. Свиридова Н.В. Методология сравнительного анализа финансового анализа организаций: дис. ... д-ра экон. наук. Саратов, 2008. 288 с.
6. Сергеева С.А. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения долгосрочных материальных активов в аграрных организациях: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2011.
7. Стельмашенко Н.Д. Методика раскрытия информации о собственном капитале в отчетности коммерческих организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2012.
8. Туякова З.С. Методология и организация стоимостного измерения капитала в бухгалтерском учете: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Оренбург, 2008.
9. Международные стандарты финансовой отчетности в 2009 г. М.: Аскери-АССА, 2009. 1080 с.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ №26н от 30.03.01 г.: [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): Приказ Минфина РФ №153н от 27.12.07 г.: [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.

#### References:

1. Vinogradova E.A. Concept of depreciation and its registration and analytical solution: Author's summary of dissertation for Candidate's degree of Economics. Yoshkar-Ola, 2009.
2. Edronova V.N., Garakhina I.V. Complex method of an assessment of depreciation charges and control for their target use // Economic analysis: the theory and practice. 2008. No. 12.



- 
3. Zubareva L.V. Methodology of the account and analysis of investments into fixed capital: monograph. Yoshkar-Ola: STRING, 2008. 170 pp.
  4. Zubareva L.V. Methodology of the account and analysis of investments into fixed capital: Author's summary of dissertation for Doctor's degree of Economics. Yoshkar-Ola, 2009.
  5. Sviridova N.V. Methodology of the comparative analysis of the financial analysis of the organizations: Dissertation for Doctor's degree of Economics. Saratov, 2008. 288 pp.
  6. Sergeyeva S.A. Improvement of registration and analytical providing long-term material assets in the agrarian organizations: Author's summary of dissertation for Candidate's degree of Economics. Yoshkar-Ola, 2011.
  7. Stelmashenko N.D. Technique of disclosure of information on private capital in the reporting of the commercial organizations: Author's summary of dissertation for Candidate's degree of Economics. M., 2012.
  8. Tuyakova Z.S. Methodology and the organization of cost measurement of the capital in accounting: Author's summary of dissertation for Doctor's degree of Economics. Orenburg, 2008.
  9. International Financial Reporting Standards in 2009 M.: Askeri-ASSA, 2009. 1080 pp.
  10. Accounting regulation "Accounting of Fixed Assets" (PBU 6/01): The Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 26n of 30.03.01: [in an edition of 24.12.10] // Legal Reference System ConsultantPlus. M., 2012. Title from the screen.
  11. Accounting regulation "Accounting of Intangible Assets" (PBU 14/07): The Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 153n of 27.12.07: [in an edition of 24.12.10] // Legal Reference System ConsultantPlus. M., 2012. Title from the screen.