

УДК 657.6
ББК 65.0520831
Т 92

И.Г. Тхаркахова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918)422-96-62, e-mail: iren_pani@mail.ru.

Д.И. Понокова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (928)474-00-01, e-mail: d-ponokova@mail.ru.

ИСТОРИЧЕСКИЕ, ПРАВОВЫЕ И УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АМОРТИЗИРУЕМЫХ АКТИВОВ

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассмотрены и проанализированы основные вопросы, связанные с проблематикой исторических, учетно-экономических и правовых аспектов управления амортизируемыми активами экономических субъектов хозяйствования. Цель статьи — структурировать и сконцентрировать внимание читателей на тех аспектах каждой из рассматриваемых позиций, которые наиболее важны бухгалтерской службе организации. На основе анализа существующих в настоящий момент теоретических и практических приемов и способов учетного сопровождения амортизируемых активов авторами предложена совокупность инструментов, способствующих формированию систематизированного подхода к решению вопроса методологии экономико-правового анализа и организации учета в системе имущественного обеспечения организации.

Ключевые слова: Бухгалтерский учет, амортизация, долгосрочные активы, международные стандарты, основные средства, нематериальные активы.

I.G. Tkharkakhova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918)422-96-62, e-mail: iren_pani@mail.ru.

D.I. Ponokova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (928)474-00-01, e-mail: d-ponokova@mail.ru.

HISTORICAL, LEGAL, ACCOUNTING AND ECONOMIC ASPECTS OF DEPRECIABLE ASSETS

Abstract. The scientific article reviews and analyzes the main issues related to the problematic of historical, accounting, economic and legal aspects of the management of depreciable assets of economic entities. It draws its attention to those aspects of each of the considered positions that are most important for accounting service of the organization. The authors propose a set of tools that contribute to the formation of a systematic approach to the issue of the methodology of economic-legal analysis and organization of accounting in the system of collateral security of the organization based on the analysis of the theoretical and practical techniques and methods of accounting support of depreciable assets,.

Keywords: accounting, amortization, long-lived assets, international standards, fixed assets, intangible assets.

Если рассматривать амортизацию как бухгалтерский прием, то она известна с данной позиции еще с XIV—XV вв. И тем не менее, систематическое признание и научно обоснованное подтверждение она получила только к середине XIX в. в Англии.

В истории бухгалтерского учета существует мнение, правда, неоднозначное, что понятие «амортизация» было знакомо еще счетоводам раннехристианского Рима [1].

Активному распространению повышенного научного интереса к амортизации благоприятствовало развитие капитализма в индустриально развитых странах и прежде всего образование и глобализация деятельности акционерных обществ. Произошло так называемое столкновение интересов собственников и администрации, связанное с формированием и распределением итогового финансового результата. Собственники стремились к получению дивидендов, а администрация старалась ограничить данные выплаты.

Сложившаяся таким образом ситуация требовала найти решение, которое способствовало бы сокращению претензии собственников на прибыль. В результате всех споров и дискуссий уставы акционерных обществ пополнились требованием обязательного начисления амортизации по долгосрочным активам, что впоследствии ограничивало выплаты по дивидендам. Таким образом, механизм начисления амортизационных отчислений стал частью такого «сложного интеллектуального прибора» [1], как прибыль.

Первоначально экономический смысл амортизации и ее исчисления сводился к отражению в учете и отчетности обесценения соответствующих амортизируемых активов. Данное экономическое содержание предопределено условиями статического учета, в рамках которого под амортизацией понимается «любая частичная потеря стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей» [2].

Обновленная и более совершенная концепция амортизации, которая сформулирована в рамках динамической теории О. Шмаленбахом, не связана напрямую с обесценением долгосрочных активов, а

интерпретируется как механизм постепенного распределения затрат на приобретение данных объектов в виде расходов по периодам их полезного использования.

Если следовать статической теории, то посредством амортизации отражается потеря стоимости, возникающая в результате физического и морального износа. Если же придерживаться динамической теории, то амортизация способствовала возникновению нового понятия — «стоимостного износа».

В учетном отражении имеют место два подхода к пониманию экономической сущности амортизации, причем каждый из них нельзя рассматривать обособленно. Сочетание данных двух подходов дает более целостное представление о данном процессе.

Исходя из того, что управление организацией и построение эффективной «системы бухгалтерского учета осуществляются исходя из предположения непрерывности и продолжения» финансово-хозяйственной деятельности, процесс расчета и начисления амортизации позволяет достигнуть две цели: с одной стороны, это возмещение из выручки от продаж затраченных при приобретении амортизируемых активов средства, а с другой стороны — это создание резервного фонда на замещение долгосрочных активов.

Учетно-экономическая трактовка амортизации как фонда или резерва имеет смысл в том случае, когда экономический субъект хозяйствования планирует производить замену существующих внеоборотных объектов по истечении срока их эксплуатации. В противном же случае процесс амортизации сводится лишь к возмещению ранее понесенных на приобретение амортизируемого имущества затрат за счет покупателей.

Одним из основных моментов в процессе расчета и начисления амортизации принято считать расчет суммы ежемесячного списания для обеспечения ее соотношения с доходом в каждом из отчетных периодов.

Величина амортизации определяется посредством выделения трех факторов:

- 1) стоимость, которая подлежит распределению;
- 2) срок полезного использования долгосрочного объекта;

3) способ начисления амортизации.

Перечисленные составляющие необходимо заранее определить при поступлении объекта в организацию в прогнозируемом плане амортизации, который будет действовать в течение всего срока эксплуатации, если не появится необходимость в его корректировке, которая может возникнуть по весьма объективным причинам.

Представление учетных работников о стоимости, которая предназначена к последующему распределению, различается в разных странах. Специфика расхождений объясняется, прежде всего, исторически сформировавшимися традициями, которые были заложены в основу преобладающей, законодательно регулируемой учетно-финансовой концепции. При этом практически повсеместно в качестве наиболее верхнего уровня границы выступает первоначальная стоимость поступающих в организацию амортизируемых активов.

На практике очень часто встречаются такие ситуации, когда определить срок полезного функционирования амортизируемого актива не представляется возможным. К числу подобных объектов относятся, к примеру, определенные нематериальные активы (например, цена фирмы). В таком случае срок амортизации по данному виду актива устанавливается в соответствии с установленными нормами. В России он составляет 20 лет, в США — 40 лет, а в соответствии с европейским законодательством — всего лишь 5 лет.

Экономическая сущность и роль амортизируемых активов как в производственной, так и непромышленной сферах, всегда выступали предметом активных научных дискуссий среди различных ученых и специалистов в области не только экономики, но и бухгалтерского учета. Большое количество научных исследований посвящено исследованию данной категории.

Наравне с таким понятием, как «основные средства», экономисты используют термины «основные фонды» и «основной капитал».

Анализ разнообразных литературных источников и исследование определений многих авторов предоставляют «возможность сделать вывод о том, что в общей экономической теории ученые-экономисты изучали данную экономическую категорию как основной капитал. Что касается

целей экономического анализа, то здесь чаще всего используется понятие «основные фонды». В бухгалтерском же учете приводится определение понятия «основные средства» [3].

Все существующие по настоящее время определения зачастую сводятся к определению основных средств как совокупности материально-вещественных ценностей, которые по обычаю используются в деятельности предприятия весьма длительное время, либо же к определению основных средств как финансовых активов, вложенных в основные фонды. Однако, по нашему мнению, отделение натурально-вещественной сущности от их стоимостного выражения является совсем не корректным и не правильным.

Принимая во внимание существование разнообразных точек зрения, которые находят свое отражение в разнообразной экономической литературе, и обобщая разнообразное количество взглядов, важно отметить, что для того, чтобы избежать путаницы, как терминологической, так и смысловой, наиболее рационально использовать термин «основные средства», посредством которого более четко раскрывается экономическое содержание данного учетного объекта.

Правильное и четко сформулированное экономическое определение сущности основных средств играет очень важную роль и для их учетного обеспечения. Для целей современного российского бухгалтерского учета экономическое понятие «основные средства» раскрывается через определенный перечень условий, которые должны выполняться одновременно. Данные условия установлены ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Если следовать целям налогового учета, то здесь при определении имущества в состав основных средств следует руководствоваться нормами гл. 25 НК РФ. Согласно российскому налоговому законодательству, такое словосочетание, как «основные средства», не предусмотрено совсем. Налоговый Кодекс использует понятие «амортизируемое имущество».

Основные требования, которые должны выполняться для принятия к учету объектов в качестве основных средств, закрепленные в ст. 256 НК РФ, практически не расходятся с критериями, которые ус-

тановлены бухгалтерским законодательством. Исключением является только существование для целей налогового учета еще и четко определенного стоимостного критерия. Суть его заключается в том, что амортизируемым имуществом признается то имущество, первоначальная стоимость которого составляет более 100 000 р.).

В соответствии с международными стандартами учета и отчетности понятие, последовательность признания, оценки и отражения в учете основных средств регулируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства». На основании приведенного в данном стандарте определения «в состав основных средств входят не только производственные и так называемые корпоративные внеоборотные активы, но и капитальные вложения» [4].

В соответствии с международной практикой, помимо МСФО (IAS) 16 «Основные средства», при учетном сопровождении основных средств следует также принимать во внимание и другие специфические стандарты, такие, как: МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность».

В соответствии с вышеперечисленными стандартами, с позиции МСФО, та недвижимость, которая сдается организацией в аренду, не включается в состав основных средств, и действие стандарта МСФО (IAS) 16 на нее соответственно не распространяется. То же самое по аналогии относится и к земельным участкам, целевое назначение которых не определено. Они, в соответствии с МСФО, должны квалифицироваться как объекты инвестиционной недвижимости.

Основные средства — это разнообразное количество средств труда, которые, несмотря на то, что имеют экономическую однородность, существенно различаются по своему целевому назначению и сроку полезного использования. Существующее разнообразие видов и элементов основных средств организации любой сферы деятельности предопределяет важность и необходимость их предварительной классификации в целях как бухгалтерского, так и налогового учета и обеспечения максимально эффективного управления ими.

Нематериальные активы «представляют собой исключительные права авторов, патентообладателей и других законных владельцев на объекты интеллектуальной собственности» [5].

Это определение следует из положений ст. 138 ГК РФ, которой предусмотрено, что «интеллектуальной собственностью признается исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.)» [6].

Исключительность «этого права заключается в возможности использования результатов интеллектуальной деятельности третьими лицами только с согласия правообладателя».

Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов осуществляется на основании ПБУ 14/2007 [7]. Объекты, которые относятся к нематериальным активам, поименованы в п. 4 ПБУ 14/2007.

Налоговый кодекс РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ) не только утверждает требования к нематериальным активам, но и дает определение нематериальных активов: «это приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд в течение длительного времени (свыше 12 месяцев)» [8].

Минфин России разместил на своем официальном сайте проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», которое должно прийти на смену ПБУ 14/2007. Суть предлагаемой замены — ввести в российскую бухгалтерскую практику отдельные положения стандарта IAS 38 «Нематериальные активы». Это позволит повысить достоверность представляемой в соответствии с ПБУ финансовой отчетности и сократит объем необходимых трансформационных проводок при пересчете финансовой отчетности для ее представления в соответствии с МСФО.

В соответствии с законодательством Российской Федерации об интеллектуальной собственности государство гарантирует охрану исключительных, как имущественных, так и неимущественных прав, связанных с результатами интеллектуальной деятельности.

На практике наиболее часто под нематериальными активами принято понимать именно имущественные права и в первую очередь — право правообладателя препятствовать третьим лицам нелегально использовать объекты его ин-

теллектуальной собственности, а также предоставлять разрешение другим лицам на использование данного интеллектуального объекта.

Отнесение в данном случае исключительных прав на нематериальный актив к имущественным правам базируется на том, что посредством эффективного использования данных прав возможно извлекать определенные финансовые выгоды и предъявлять весьма специфические имущественные требования по отношению к третьим лицам.

Примечание:

1. Кутер М.И. Воздействие амортизационных процессов на формирование структуры и величины собственного капитала // Правительство и регионы. 2012. № 1(2). С. 35-40.
2. Делиболтян А.Э. Развитие методического обеспечения бухгалтерского учета амортизации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2013. С. 27.
3. Еременко Т.В. Особенности учета амортизации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2011. С. 19.
4. Панженская И.Г., Повненко В.А. Дисконтированная будущая стоимость приобретения объекта // Вопросы образования и науки теоретический и методический аспекты: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф. Тамбов, 2015. С. 150-152.
5. Ширококов В.Г. Оценка источников финансирования серьезных вложений // Вестник Новосибирского государственного института. 2011. Т. 2, № 18. С. 150-154.
6. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон №51-ФЗ от 30.11.94 г. [в ред. от 28.06.16 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2016. Загл. с экрана.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина РФ от 27.12.07 г. № 153н [в ред. от 16.05.16 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2016. Загл. с экрана.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. [в ред. от 06.04.16 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2016. Загл. с экрана.

References:

1. Kuter M.I. Impact of depreciation processes on formation of structure and size of own capital // Government and regions. 2012. № 1 (2). Pp. 35-40.
2. Deliboltyan A.E. Development of methodological support of accounting for depreciation: author's abstract. Dis. Cand. Econ. Sciences. Rostov-on-Don, 2013. P. 27.
3. Eremenko T.V. Features of accounting for depreciation: author's abstract. Dis. Cand. Econ. Sciences. St. Petersburg, 2011. P. 19.
4. Panzhenskaya I.G., Povnenkaya V.A. Diskontirovannaya future cost of acquiring the object // Issues of education and science theoretical and methodical aspects: Sat. Scint. Works On the materials of Scientific-practical. Conf. Tambov, 2015. Pp. 150-152.
5. Shirobokov V.G. Evaluation of serious investments sources of financing // Bulletin of the Novosibirsk Land Institute. 2011. T. 2. № 18. Pp. 150-154.
6. Civil Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law of 30.11.94, № 51-FZ [in an edition of 28.06.16] // HLS Consultant. M., 2016. Title from the screen.
7. Regulations on accounting «Accounting for intangible assets» (PBU 14/2007): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 27.12.07, № 153n [in an edition of 16.05.16] // HLS Consultant. M., 2016. Title from the screen.
8. The Tax Code of the Russian Federation (Part Two): Federal Law of 05.08.00, № 117-FZ [in an edition of 06.04.16] // HLS Consultant. M., 2016. Title from the screen.